

BMF-AV Nr. 12/2025

BMF - IV/6 (IV/6)

An
Bundesministerium für Finanzen
Zentrale Services
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Prüfdienst für Lohnabgaben und Beiträge
Bundesfinanzgericht

Geschäftszahl: 2025-0.080.711

31. Jänner 2025

Sammelerlass Gemeinnützigkeitsreform 2025

Zur Umsetzung des Gemeinnützigkeitsreformgesetzes 2023 (GemRefG 2023), BGBl. I Nr. 188/2023, werden die Vereinsrichtlinien 2001, die Einkommensteuerrichtlinien 2000, die Lohnsteuerrichtlinien 2002 und die Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 gewartet.

Bundesministerium für Finanzen, 31. Jänner 2025

Wartung der Vereinsrichtlinien 2001

I. Übersicht

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der Vereinsrichtlinien 2001 insbesondere auf Grund der Änderungen durch das

- Jahressteuergesetz 2018 (JStG 2018), [BGBl. I Nr. 62/2018](#)
- Steuerreformgesetz 2020 (StRefG 2020), [BGBl. I Nr. 103/2019](#)
- Finanz-Organisationsreformgesetz (FORG), [BGBl. I Nr. 104/2019](#)
- Ökosoziales Steuerreformgesetz 2022 Teil I (ÖkoStRefG 2022 Teil I), [BGBl. I Nr. 10/2022](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2022 (AbgÄG 2022), [BGBl. I Nr. 108/2022](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2023 (AbgÄG 2023), [BGBl. I Nr. 110/2023](#)
- Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 (GemRefG 2023), [BGBl. I Nr. 188/2023](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), [BGBl. I Nr. 113/2024](#)
- Progressionsabgeltungsgesetz 2025 (PrAG 2025), [BGBl. I Nr. 144/2024](#)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der **geänderten Rechtslage** (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
1 Allgemeiner Teil	
Rz 111 ff, 118a ff, 121 ff, 130a ff	Es werden Anpassungen aufgrund des GemRefG 2023 iZm der rückwirkenden Satzungssanierung, Kooperationen, Dachverbänden und Holdings, Mittelübertragungen und der tatsächlichen Geschäftsführung vorgenommen.
2 Körperschaftsteuer	
3 Umsatzsteuer	
Rz 481a	Einarbeitung der geänderten Rechtslage betreffend die Vermietung von Grundstücken (AbgÄG 2016).
Abschnitt 3.3.11	Einarbeitung der geänderten Kleinunternehmerregelung (AbgÄG 2024 und PrAG 2025).
4 Kommunalsteuer	
5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben	

Rz 677	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das FORG vorgenommen.
Rz 679a	In die neu eingefügte Rz werden Aussagen zu den Änderungen durch das GemRefG 2023 betreffend die Gebührenbefreiung für Strafregisterbescheinigungen ua. für spendenbegünstigte Einrichtungen aufgenommen.
Rz 693	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2011 vorgenommen.
Rz 716, 717	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2023 vorgenommen. Teile der entfallenden Textpassagen werden in die neu eingefügte Rz 717 verschoben.
6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften	
Rz 721, 724	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das FORG vorgenommen.
7 Einkünfte der Mitglieder des Rechtsträgers und anderer Personen	
Rz 774a bis 774c	An das BGBl. I Nr. 220/2022 angepasste Ausführungen zu pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler werden aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002 übernommen.
Rz 775 ff	Das durch das GemRefG 2023 eingeführte Freiwilligenpauschale wird erläutert, insb. die Voraussetzungen und Höhe.
Rz 784a	Es werden Anpassungen aufgrund des AbgÄG 2023 iZm der Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht vorgenommen.
8 Haftungsfragen	
Rz 851, 854, 856	Änderungen zu § 90 BAO (Recht auf Akteneinsicht), § 212 BAO (Stundung oder Ratenzahlung) und § 212a BAO (Aussetzung der Einhebung) werden eingearbeitet.
9 Anhang	
Rz 867	In den Musterstatuten werden an die neue Spendenbegünstigung angepasste Auflösungsbestimmungen vorgeschlagen.
10 Steuerliche Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport	

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
1 Allgemeiner Teil	
Rz 1 bis 5a	Es werden vereinsrechtliche Aussagen aktualisiert und präzisiert.
Rz 40 ff	Das ABC der begünstigten Zwecke wird aktualisiert und ergänzt.
Rz 253 ff	Das ABC der Vereinstätigkeiten wird aktualisiert und ergänzt.
2 Körperschaftsteuer	
3 Umsatzsteuer	
Rz 442, 444, 481a	Es erfolgen Anpassungen an die UStR 2000.
Rz 535 bis 538 sowie 550 und 551	Aktualisierung und Streichung alter Rechtslagen.
4 Kommunalsteuer	
Rz 553 bis 558, 563 bis 581	Ausführungen hinsichtlich der Gemeinnützigkeit werden aus der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 (KommSt-Info) übernommen.
Rz 559 ff, 589 bis 590	Allgemeine Ausführungen zur Kommunalsteuer werden durch Verweise auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 (KommSt-Info) ersetzt.
Rz 582 bis 588	Beispiele zur Kommunalsteuerbefreiung bei Gemeinnützigkeit werden zusammengefasst.
5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben	
Rz 679 bis 681, 683 bis 685, 695, 698 und 699	Hinsichtlich der entfallenden Textpassagen wird auf die GebR 2019 verwiesen.
6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften	
7 Einkünfte der Mitglieder des Rechtsträgers und anderer Personen	
Rz 780, 784, 785	Es werden Erkenntnisse des VwGH eingearbeitet.
8 Haftungsfragen	
Rz 795, 799, 801, 808 bis 812, 814, 818, 820 bis 822, 824 bis 829	Es werden die Aussagen zur Haftung nach § 9 BAO präzisiert und aktuelle Erkenntnisse des VwGH ergänzt.

Rz 830	Es werden die Aussagen zur Haftung nach § 11 BAO präzisiert und Erkenntnisse des VwGH ergänzt.
Rz 832a	Ausführungen zur Haftung für Kommunalsteuer werden durch Verweise auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 (KommSt-Info) ersetzt.
Rz 834 bis 836, 838, 840, 842 bis 844, 846 bis 849, 853, 861a	Es werden die Aussagen zur Geltendmachung der Haftung präzisiert und Erkenntnisse des VwGH ergänzt.
9 Anhang	
Rz 872 ff	Die Beispiele werden aktualisiert.
10 Steuerliche Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport	
Rz 879, 882, 883, 901, 902	Es erfolgen Anpassungen und Aktualisierungen.

II. Änderung von Randzahlen

1 Allgemeiner Teil

Rz 1 wird geändert (Klarstellungen)

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 ([BAO](#)) grundsätzlich auf alle Körperschaften anwendbar. Dies hat in der Praxis besonders für Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes und Kapitalgesellschaften Bedeutung. **Siehe auch Rz 9.**

Die Ausführungen der Vereinsrichtlinien sind in solchen Fällen aber unter Beachtung der besonderen gesetzlichen Grundlagen dieser Rechtsformen zu sehen.

Rz 2 wird geändert (Klarstellungen, redaktionelle Änderungen)

2

Ein Verein im Sinne des [§ 1 Vereinsgesetz 2002 \(VerG\)](#) ist ein **freiwilliger**, 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 **2002** ist auf Zusammenschlüsse, die, zwingend oder in freier Rechtsformwahl, in anderer Rechtsform gebildet werden, nicht anzuwenden.

Vom [Vereinsgesetz 2002](#) sind daher neben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften insbesondere ausgenommen:

- auf Gewinn gerichtete Vereine nach dem Vereinspatent 1852, RGrBl. 253 idF [BGBl. Nr. 64/1979](#), die auf Grund der Aufhebung des Vereinspatents 1852, ~~RGrBl. 253 idF BGBl. Nr. 64/1979~~, durch das Erste ~~Bundes~~Rechtsbereinigungsgesetz, [BGBl. I Nr. 191/1999](#), ~~ab~~ **seit** 1.1.2000 nicht mehr gegründet werden können. Diese fallen auf Grund ihrer 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 (**vgl. Rz 31 ff**).
- 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.

Zur Umwandlung eines (begünstigten) Vereins in eine Genossenschaft gemäß [§ 91a GenG](#) siehe KStR 2013 Rz 22a ff.

Rz 3 wird geändert (Klarstellungen, Judikatur)

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.~~

Mitgliedsbeiträge, Spenden und Erbschaften sind der allgemeinen Vereinssphäre und nicht einem bestimmten Geschäftsbetrieb des Vereins zuzurechnen (VwGH 26.5.2021, [Ra 2019/15/0046](#); zur Veräußerung ererbter oder geschenkter Vermögensgegenstände vgl. Rz 305 sowie Rz 420a).

Rz 4 wird geändert (Klarstellungen)

4

~~Ideelle~~ Vereine können auch als Hauptvereine, ~~und~~ Zweigvereine **und (Dach-)Verbände** auftreten.

Ein Zweigverein ist ein seinem Hauptverein statutarisch untergeordneter Verein, der die Ziele des übergeordneten Hauptvereins mitträgt ([§ 1 Abs. 4 VerG](#)). Ein Verband ist ein Verein, in dem sich in der Regel Vereine zur Verfolgung gemeinsamer Interessen zusammenschließen. Ein Dachverband ist ein Verein zur Verfolgung gemeinsamer Interessen von Verbänden ([§ 1 Abs. 5 VerG](#)). ~~Weiters bestehen Dachverbände in denen~~

~~selbständige Vereine zusammengeschlossen sind. Alle drei vier Vereinsformen besitzen grundsätzlich eigenständige Rechtspersönlichkeit, sind aber bei der abgabenrechtlichen Beurteilung gemeinsam zu betrachten (siehe auch Rz 121 f).~~

Sektionen (Zweigstellen) sind rechtlich unselbständige Teile des Gesamtvereines, denen lediglich (in der Art einer Betriebsstätte) eine gewisse Selbständigkeit in der Tätigkeit zukommt.

Rz 5 wird geändert (Klarstellungen)

5

Die Organisation des Vereines wird in den Statuten geregelt. Der Mindestinhalt der Statuten ist in § 3 Abs. 2 ~~Vereinsgesetz 2002~~ **VerG** geregelt. Die Vereinstätigkeit muss auf ~~längere~~ Dauer ausgerichtet sein. Als Mitglieder können **grundsätzlich** sowohl natürliche wie auch juristische Personen beitreten, **wobei in den Statuten diesbezüglich Einschränkungen vorgesehen werden können**. Die Organe des Vereins sind in der Regel die Mitglieder- bzw. Generalversammlung, das Leitungsorgan (**oft als der Vorstand bezeichnet**), das aus mindestens zwei natürlichen Personen bestehen muss, die Rechnungsprüfer und allenfalls ein Aufsichtsorgan (vergleichbar dem Aufsichtsrat) sowie ein Schiedsgericht ([§ 5 VerG](#)).

Die Bildung des Vereines muss der Vereinsbehörde angezeigt werden, welche ~~den Verein~~ binnen vier (**ggf. sechs**) Wochen **mit Bescheid zu erklären hat, dass die Gründung eines Vereins nicht gestattet wird, wenn der Verein nach seinem Zweck, seinem Namen oder seiner Organisation gesetzwidrig wäre** ~~untersagen kann~~ ([§ 12 VerG](#)). Wenn **dem Verein kein Nichtgestattungsbescheid zugeht** ~~keine Untersagung erfolgt~~ oder wenn die Vereinsbehörde vor Ablauf der Frist mit Bescheid erklärt, **von einer Nichtgestattung abzusehen nicht zu** ~~untersagen~~ (**Einladung zur Aufnahme der Vereinstätigkeit, § 13 VerG**), kann der Verein seine Tätigkeit aufnehmen.

Vereinsbehörde ist die Bezirksverwaltungsbehörde ~~bzw. Bundespolizeidirektion~~, **im Gebiet einer Gemeinde, für das die Landespolizeidirektion zugleich Sicherheitsbehörde erster Instanz ist, die Landespolizeidirektion** ([§ 9 VerG](#)). Gegen von den Vereinsbehörden erlassene Bescheide kann Beschwerde an das Landesverwaltungsgericht erhoben werden. Die Vereinsbehörden haben für ihren Bereich ein **lokales** Vereinsregister zu führen, das Bundesministerium für Inneres ein Zentrales Vereinsregister (**ZVR**). Das Vereinsregister ist als öffentliches Buch anzusehen, in das jedermann **nach Maßgabe der §§ 17 bzw. 19 VerG** Einsicht zu gewähren ist. Es beinhaltet die wesentlichen Daten über den Verein wie **Name, Sitz, Anschrift, Organe organschaftliche Vertreter** usw.

Der Verein kann sich freiwillig auflösen oder behördlich unter bestimmten Voraussetzungen aufgelöst werden. Im Liquidationsstadium bleibt der Verein **unbeschränkt** rechtsfähig ([§§ 27 ff VerG](#)).

Rz 5a wird geändert (Klarstellungen)

5a

Vereinsgesetzlich ist zwischen Errichtung und Entstehung des Vereines zu unterscheiden ([§§ 2, 11 VerG](#)). Die Errichtung ist mit der Vereinbarung von Statuten (**Gründungsvereinbarung**) erfolgt. Rechtspersönlichkeit erlangt der Verein aber erst mit Entstehung, die gegeben ist, sobald von der Vereinsbehörde eine ~~Aufforderung~~ **Einladung** zur Aufnahme der Vereinstätigkeit ~~erlassen hat~~ **ergangen ist**, 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](#)).

Überschrift 1.1 wird geändert (Klarstellung)

1.1 Voraussetzungen für das Vorliegen ~~begünstigter Zwecke~~ abgabenrechtlicher Begünstigungen

Rz 6 wird geändert (Klarstellungen)

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~~ **104**) dient.

Sind die Voraussetzungen erfüllt, kann auf die Anwendung der [§§ 34 bis 47 BAO](#) nicht verzichtet werden.

Rz 7 wird geändert (Klarstellung)

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. **Vgl. zu ausländischen Rechtsträgern auch Rz 123 ff.**

Rz 9 wird geändert (Klarstellungen)

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. **Auch Genossenschaften können im Einzelfall abgabenrechtlich begünstigt sein (KStR 2013 Rz 181). Ebenso können entsprechende ausländische Rechtsformen begünstigt sein (vgl. Rz 123 ff).**

Nicht unter die [§§ 34 ff BAO](#) fallen insb. Personengesellschaften und natürliche Personen.

Zu Krankenanstalten siehe [§ 46 BAO](#) sowie Rz 172 und 179. Zu gemeinnützigen Bauvereinigungen iSd Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes ([WGG](#)) siehe [§ 5 Z 10](#) iVm [§ 6a KStG 1988](#) und KStR 2013 Rz 210 ff. Erneuerbare-Energie-Gemeinschaften und Bürgerenergiegemeinschaften sind idR nicht begünstigt.

Rz 10 wird geändert (Klarstellung)

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 2.6.1953, [2019/51](#)). Das Finanzamt hat dabei die Voraussetzungen für die Begünstigungen von Amts wegen zu prüfen, ein Antrag des Rechtsträgers ist nicht erforderlich.

Eine Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) (vgl. Rz 184 ff) ist nicht als Feststellungsbescheid über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nach den [§§ 34 ff BAO](#) anzusehen.

Ebenso stellt ein Spendenbegünstigungsbescheid gemäß [§ 4a EStG 1988](#) keinen Feststellungsbescheid über die Begünstigungswürdigkeit im jeweiligen Abgabenverfahren des zuständigen Finanzamts dar und entfaltet auch keine Bindungswirkung. Liegt keine Begünstigungswürdigkeit mehr vor, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen (EStR 2000 Rz 1328 ff).

Ein Feststellungsbescheid über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nach den [§§ 34 ff BAO](#) ist nur in [§ 17 Amtssitzgesetz](#) (ASG) für Internationale Nichtregierungsorganisationen sowie hinsichtlich der BAO-Konformität der Rechtsgrundlage der Körperschaft in [§ 9 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015](#) (BStFG 2015) vorgesehen.

Rz 11 wird geändert (Beseitigung von Redaktionsversehen)

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-010106/00301-IV/2/2012). Auskünfte sind allerdings nur in einem solchen Umfang zu erteilen, der ~~der~~ die Besorgung der übrigen Aufgaben der Verwaltung nicht wesentlich beeinträchtigt. Es besteht keine Verpflichtung zu umfangreichen Ausarbeitungen oder zur Erstellung von (Rechts-)Gutachten.

Rz 13 wird geändert (GemRefG 2023)

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 in Rz 40 bis 104 wird verwiesen.

Gemeinnützige Zwecke iSd [§ 35 BAO](#) stellen spendenbegünstigte Zwecke iSd [§ 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) dar (siehe EStR 2000 Rz 1312).

Rz 14 wird geändert (Klarstellung)

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. **Ein Personenkreis ist nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder, wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann (§ 36 BAO).** Eine Förderung der Allgemeinheit liegt ~~aber~~ also 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.

Nach Rz 15 wird Rz 15a eingefügt (Judikatur)

15a

Auch ein (nach dem [Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz](#) nicht gemeinnütziges) Privatkrankenhaus kann die Allgemeinheit fördern, wenn es für alle tatsächlich zugänglich ist (VwGH 25.5.2022, [Ra 2021/15/0021](#)). Bei einer prohibitiven Preisgestaltung, wodurch die Behandlung für die Mehrheit der Bevölkerung nicht leistbar ist, liegt jedoch keine Förderung der Allgemeinheit vor.

Rz 19 wird geändert (Klarstellung)

19

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

diesbezüglichen Satzungsbestimmungen handelt es sich um Satzungsbestimmungen, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betreffen; sie unterliegen daher im Falle einer Änderung der Meldepflicht nach [§ 41 Abs. 3 BAO](#).

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~~ kann er gemeinnützig sein.

Nach Rz 19 wird Rz 19a eingefügt (Klarstellung)

19a

Die Gewährung eines angemessenen Entgelts für Vorstand und Funktionäre ist grundsätzlich nicht schädlich. An der Förderung der Allgemeinheit (Selbstlosigkeit) mangelt es aber, wenn die Gründung bzw. Fortführung des Vereins offensichtlich primär auf den Einkünfterwerb oder die Finanzierung des Lebensunterhalts der Funktionäre und Mitglieder abzielt (zB bei einer als Tanzsportverein geführten Tanzschule).

Rz 20 wird geändert (Klarstellung)

20

Um als gemeinnützig im Sinne der Förderung der Allgemeinheit angesehen zu werden, muss das Förderziel mit den Grundwerten der österreichischen Rechtsordnung und insbesondere deren verfassungsrechtlichen Prinzipien im Einklang stehen. Werden Zwecke verfolgt, die mit der österreichischen Rechtsordnung nicht im Einklang stehen, kann der Zweck der Körperschaft nicht als gemeinnützig anerkannt werden.

Die Einstellung der Allgemeinheit gegenüber dem Förderziel muss positiv sein. Bestehen in einem nicht unbeträchtlichen Teil der Bevölkerung **erhebliche** 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~~ **(Grundrechte)** in Gefahr geraten (zB die Religions-, **Meinungs- oder Versammlungsfreiheit, Minderheitenrechte**). 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.~~

Das gilt sinngemäß auch für die tatsächliche Geschäftsführung.

Rz 22 samt Überschrift wird geändert (Klarstellung)

1.1.2.4 Parteipolitische Zwecke

22

Die Verfolgung **parteipolitischer** 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.~~

Im Rahmen des eigenen gemeinnützigen Satzungszwecks ist jedoch eine politische Betätigung (zB in Form der Einflussnahme auf die politische Willensbildung, Einbringung von Gesetzesinitiativen und Äußerung zu Gesetzesentwürfen, Beeinflussung der öffentlichen Meinung und Bewusstseinsbildung im Zusammenhang mit der gemeinnützigen Zweckverfolgung) gemeinnütziger Körperschaften erlaubt.

Rz 28 wird geändert (GemRefG 2023)

28

Mildtätige Zwecke sind solche, die darauf gerichtet sind, **(natürliche)** 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](#)). **Zur Selbstlosigkeit siehe Rz 13.**

Mildtätige Zwecke iSd [§ 37 BAO](#) stellen spendenbegünstigte Zwecke iSd [§ 4a Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#) dar (siehe EStR 2000 Rz 1312).

Rz 29 wird geändert (Aktualisierung)

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~~**2025**: Einzelperson ~~889,84~~ **1.273,99** Euro, in Familiengemeinschaft lebende Ehegatten ~~1.334,17~~ **2.009,85** Euro). **Darüber hinaus kann Hilfsbedürftigkeit vorliegen, wenn Menschen einer sehr hohen Belastung unterliegen, die mit erheblichen Einbußen an finanziellen Mitteln, Gesundheit, Lebensqualität oder gesellschaftlicher Teilhabe einhergeht, die das übliche Maß deutlich übersteigt und die betroffenen Personen in besonderer Weise beeinträchtigt.**
- 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.

Überschrift 1.1.4 wird geändert (Klarstellung)

1.1.4 Kirchliche Zwecke ([§ 38 BAO](#))

Überschrift 1.1.4.1 wird geändert (redaktionelle Änderung)

1.1.4.1 Begriff der "gesetzlich anerkanntenen Kirchen und Religionsgesellschaften"

Rz 31 wird geändert (Aktualisierung)

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~~ **Jänner 2025**):

- die Katholische Kirche (lateinischer, griechischer, armenischer Ritus)
- die Evangelische Kirche A.B. 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.~~ Zur Qualifikation von Einrichtungen von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften siehe KStR 2013 Rz 45.

Überschrift 1.1.4.2 wird geändert (Klarstellung)

1.1.4.2 Abgabenrechtliche ~~Rechts~~Stellung der anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften

Rz 33 wird geändert (Klarstellung)

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 ~~Rechts~~Steuersubjekte die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2](#) ~~in Verbindung mit iVm~~ [§ 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.

Rz 35 wird geändert (Anpassung an KStR 2013 Rz 39)

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 Bundeskonvikte nach dem Prinzip der Selbsterhaltung betrieben werden und keine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausüben. Desgleichen ist die Herausgabe von Kirchenzeitzungen, 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 wenn~~ sich diese wirtschaftliche Betätigung von den übrigen hoheitsrechtlichen Aufgaben des betreffenden kirchlichen Rechtsträgers nicht genügend abgrenzen und abspalten lässt.

Rz 36 wird geändert (Verweisanpassung)

36

(...)

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in Rz 23 bis 279 verwiesen.

Rz 37 wird geändert (Aktualisierung)

37

Religiöse Bekenntnisgemeinschaften iSd [§ 1 Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften](#) (**BekenntnisgemeinschaftenG – BekGG**), 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~~ **Unterricht, Kunst** und Kultur nach Verlauf einer sechsmonatigen Nichtuntersagungsfrist. Über den Erwerb der Rechtspersönlichkeit ist ein Feststellungsbescheid zu erlassen, mit welchem der Bundesminister für ~~Bildung, Wissenschaft~~ **Unterricht, Kunst** 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 BekGG Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften](#), BGBl. I Nr. 19/1998).

Der Bundesminister für ~~Bildung, Wissenschaft und Kultur~~ **für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten** führt gemäß [§ 10 BekGG Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften](#), BGBl. I Nr. 19/1998 ein **öffentliches** Register über die religiösen Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit.

Rz 38 wird geändert (Aktualisierung)

38

Derzeit (Stand ~~Dezember 2016~~ **Jänner 2025**) bestehen folgende religiöse Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit:

- ~~Bahá'í~~ **BAHÁ'Í** – Religionsgemeinschaft in Österreich (**Bahai**)
- **Die** Christengemeinschaft – Bewegung für religiöse Erneuerung – in Österreich (**Christengemeinschaft**)
- Hinduistische Religionsgesellschaft in Österreich (**HRÖ**)
- Kirche der Siebenten-Tags-Adventisten in Österreich (**Adventisten**)
- **Vereinigte Pfingstkirche Österreichs (VPKÖ)**
- Pfingstkirche Gemeinde Gottes in Österreich (**Pfk Gem.Gottes iÖ**)
- Alt-Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (AAGÖ)
- Islamische-Schiitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (Schia)

- Vereinigungskirche in Österreich
- **Sikh Glaubensgemeinschaft in Österreich**
- **Frei-Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich ("frei-aleviten österreich" und "FAGÖ")**
- **Assyrische Kirche des Ostens in Österreich (Assyrische Kirche des Ostens)**

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 BekGG](#) Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften, BGBl. I Nr. 19/1998 normiert jedoch zusätzliche zu den im [Anerkennungsgesetz](#) umschriebenen Voraussetzungen.

Das ABC der begünstigten Zwecke wird angepasst (Übernahme aus EStR 2000, Judikatur, Klarstellungen, Beseitigung von Redaktionsversehen, Erweiterungen)

Rz 41 und 43 werden angepasst, Rz 41a wird neu eingefügt

Beschäftigung

41

Werden schwer vermittelbare und zuvor längere Zeit arbeitslose Personen, insbesondere **Suchterkrankte** Suchtkranke, **Langzeitarbeitslose** Arbeitsentwöhnte oder **Menschen mit Behinderungen** 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 **oder mildtätige** Tätigkeit erblickt werden. Siehe aber auch Rz 261, **278a**, **378** und 378a.

Betriebskindergärten, Betriebssportvereine uÄ

41a

Mangels ausreichender Förderung der Allgemeinheit werden diese nicht als gemeinnützig angesehen. Nach VwGH 11.10.2023, [Ra 2021/15/0061](#), fördert bspw. eine Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richtet, nicht die Allgemeinheit. Dass nach Maßgabe freier Plätze auch Eltern, die nicht Mitarbeiter dieses bestimmten Unternehmens sind, ihre Kinder in einer solchen Einrichtung betreuen lassen können, ändert daran grundsätzlich nichts. Diesem Umstand käme im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung allenfalls dann Bedeutung zu, wenn aufgrund der bestehenden Kapazitäten der Einrichtung immer mit einer namhaften Anzahl an (Rest)Plätzen zu rechnen ist und die Vergabe dieser (Rest)Plätze nach objektiven und im Vorhinein

festgelegten Kriterien erfolgt. Nur in einem solchen Fall ist sichergestellt, dass sich der geförderte Personenkreis als Ausschnitt der in [§ 36 Abs. 1 BAO](#) geforderten Allgemeinheit darstellt. Für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) gelten hinsichtlich Kinderbetreuungseinrichtungen andere Kriterien; siehe dazu Rz 578.

Demokratisches Staatswesen

43

Die Förderung des demokratischen Staatswesens durch staatsbürgerliche Bildung usw. kann als gemeinnütziger Zweck angesehen werden. **Dazu zählt auch die Förderung der Völkerverständigung, der Friedenssicherung, die Förderung der europäischen Integration und der internationalen Beziehungen sowie der Menschenrechte.** Voraussetzung ist, dass nicht nur bestimmte Einzelinteressen politischer oder kommunaler bzw. regionaler Art verfolgt werden. **Siehe auch Rz 52.**

Rz 46 wird angepasst (Übernahme aus EStR 2000 Rz 1338b aF)

Elementarschäden

46

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

Als Katastrophenfälle zählen insb. Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden, aber auch Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, technische Katastrophen (zB Brand- oder Explosionskatastrophen), kriegerische Ereignisse, Terroranschläge oder sonstige humanitäre Katastrophen (zB Seuchen, Hungersnöte, Flüchtlingskrisen).

Rz 47 wird angepasst (Übernahme aus EStR 2000 Rz 1338b aF)

Entwicklungshilfe/Entwicklungszusammenarbeit

47

Begünstigt ist die Förderung von Entwicklungsländern, **wenn dadurch die Allgemeinheit in den Empfängerländern bzw. Zielgebieten gefördert wird (vgl. [§ 35 BAO](#))** auf wissenschaftlichem oder kulturellem Gebiet, auf dem Gebiet der Gesundheitspflege usw., nicht aber beispielsweise eine Fördertätigkeit im Bereich bestimmter Handelsbeziehungen.

Begünstigt ist auch die Entwicklungszusammenarbeit iSd [§ 1 Abs. 3 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz](#), die als

- **Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll,**
- **Sicherung des Friedens und der menschlichen Sicherheit, insbesondere durch die Förderung von Demokratie, Rechtsstaatlichkeit, Menschenrechten und guter Regierungsführung, und**
- **Erhaltung der Umwelt und Schutz natürlicher Ressourcen als Basis für eine nachhaltige Entwicklung**

zu verstehen ist.

Auch die Erfüllung von mildtätigen Zwecken in Entwicklungsländern (Unterstützung hilfsbedürftiger Personen, Hilfe bei Katastrophenfällen) ist begünstigt.

Als Entwicklungsländer sind jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-Empfängerstaaten des Entwicklungshilфеausschusses der OECD (DAC) als solche genannt sind.

Begünstigt sind nur solche Organisationen, die Projekte in einer Größenordnung fördern, die eine effektive Wirkung im Sinne der Zielsetzungen des nachhaltigen Wandels ermöglichen und sich als allgemeine Fördermaßnahme darstellen, also nicht auf eine kleine Anzahl von Einzelpersonen fokussiert sind. Davon kann ausgegangen werden, wenn der Umfang der Einzelprojekte oder Programme, an denen die Organisation mitwirkt, 30.000 Euro erreicht, wobei sich die Projekte oder Programme auch über einen mehrjährigen Zeitraum erstrecken können. In Einzelfällen kann auch bei geringerer Projektgröße eine allgemeine Förderungsmaßnahme gegeben sein.

Rz 48, 50, 53, 57 und 65 werden angepasst, Rz 48a, 55a, 61a und 61b werden eingefügt

Erwachsenenbildung (Volksbildung)

48

Die Förderung der Erwachsenenbildung (Hebung des allgemeinen Bildungsstandes), zB im Umgang mit neuen Medien (Internet), ist gemeinnützig. **Auch politische Bildungsarbeit, die sachlich und objektiv informiert und das Demokratieverständnis, kritisches Denken sowie eigenständige Meinungsbildung fördert, kann bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht gemeinnützig sein.**

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 ~~unter~~ **Rz 65**).

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

Dies ist jeweils unabhängig davon, ob diese Zielverfolgung in analogen oder digitalen Formaten bzw. in schriftlicher, mündlicher oder audiovisueller Form, regelmäßig oder einmalig erfolgt.

Auch die Förderung der journalistischen Betätigung mit dem Ziel, unabhängige und gründliche Recherche zu ermöglichen, kann bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht gemeinnützig sein, insbesondere, wenn Jungjournalisten aus- und weitergebildet werden oder Förderpreise für kritischen Journalismus vergeben werden.

Voraussetzung dafür ist die Einhaltung anerkannter journalistischer Grundsätze, wie zB der Ehrenkodex des österreichischen Presserats. Die Verbreitung von Desinformation, Fake News und Propaganda ist jedenfalls nicht gemeinnützig.

Die reine Interessensvertretung für die Berufsgruppe der Journalisten ist nicht begünstigt.

Esoterik

48a

Die Verbreitung esoterischer Lebensweisheiten wird nicht als gemeinnützig gesehen.

Freizeitgestaltung und Erholung

50

(...) Zu Vereinen, die im Bereich der Jugendfürsorge tätig sind, siehe aber Rz 575 und 583608.

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 58292 bis 588652.

Gleichberechtigung

55a

Die Förderung der Bekämpfung jeder Form der Diskriminierung und Belästigung von natürlichen Personen aus Gründen der ethnischen Zugehörigkeit, der Religion, der Weltanschauung, einer Behinderung, des Alters, der sexuellen Orientierung, der Geschlechtsidentität und des Geschlechts, insbesondere auch auf Grund von

Schwangerschaft und Elternschaft, ist begünstigt. Dazu zählt auch die Förderung der Gleichbehandlung in der Arbeitswelt.

Kameradschaft

57

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

Üblicherweise steht bei der Kameradschaftspflege die Geselligkeit im Vordergrund, daher handelt es sich diesfalls um keinen begünstigten Zweck. Geht jedoch neben einem begünstigten Zweck aus den Statuten auch eine „erkennbare“ Absicht der Förderung der berufskameradschaftlichen Verbundenheit hervor, wird dies nicht als schädlich angesehen (VwGH 26.2.2003, [98/13/0068](#)).

Lebensrettung

61a

Gemeinnützig können Einrichtungen sein, die Hilfeleistungen in Unglücksfällen erbringen (Bergrettung, Wasserrettung, Höhlenrettung usw.), sofern nicht Mildtätigkeit vorliegt (vgl. Rz 84 Mildtätigkeit in besonderen Notlagen und Rz 90 Rettungs- und Katastrophenhilfe).

Menschenrechte

61b

Die Förderung der Menschenrechte ist ein begünstigter Zweck (siehe Rz 43, 55a).

Parteilpolitische Zwecke

65

Die Verfolgung parteipolitischer Zwecke (**parteipolitisch motivierte** Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien, **Durchsetzung von Parteiprogrammen** usw.) kann nicht als gemeinnützig angesehen werden (VwGH 3.10.1996, [94/16/0246](#)). Siehe auch Rz 22 bis 27.

Rz 75 wird angepasst (Übernahme aus EStR 2000 Rz 1338b aF)

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.

Die Führung eines Tierheimes muss den Anforderungen [des Tierschutzgesetzes](#) und der [Tierschutz-Sonderhaltungsverordnung](#), BGBl. II Nr. 139/2018, entsprechen.

Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im häuslichen Bereich ist nicht begünstigt (zB Hundepension, Tierheim auf dem privaten Wohngrundstück des Vereinsvorstands, vgl. BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013 zu [§ 4a EStG 1988](#)). Nicht begünstigt ist auch eine Betreuungstätigkeit, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird (zB die Erteilung des Gnadenbrotes an alte Reitpferde im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, vgl. dazu auch BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013).

Die Förderung der Jagd ist kein gemeinnütziger Zweck (VwGH 30.1.2001, [95/14/0135](#)). Dies gilt auch für die Fischerei.

Rz 77 wird angepasst (Übernahme aus EStR 2000 Rz 1338b aF, Klarstellung)

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.

Begünstigt ist die Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt-, Natur- und Artenschutz, Klimaschutz). Darunter fallen insbesondere Maßnahmen mit dem Ziel, schädliche Einwirkungen auf Menschen, Tiere und Pflanzen, deren Lebensgrundlagen und deren natürliche Umwelt zu vermeiden oder so gering wie möglich zu halten. Dazu zählen auch ua. Maßnahmen, die das Bewusstsein der Allgemeinheit für nachhaltigen Ressourceneinsatz stärken sollen. Unter Artenschutz im Besonderen versteht man den Schutz und die Pflege bestimmter, aufgrund ihrer Gefährdung als schützenswert erachteter, wildlebender Tier- und Pflanzenarten in ihrem natürlichen Lebensraum. Der Artenschutz dient dem Ziel der Erhaltung der biologischen Vielfalt (Biodiversität).

Rz 80 wird angepasst

Wissenschaft und Forschung

80

(...)

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](#)). **Die Verbreitung unwissenschaftlicher Theorien und rein spekulativer Konzepte ohne fundierte Grundlage ist nicht gemeinnützig.** ~~Zur Ausstellung eines so genannten Spendenbescheides (Begünstigungsbescheid für Forschungseinrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988) siehe EStR 2000 Rz 1332 bis 1337.~~

Der Text nach der Überschrift 1.1.5.2 wird gestrichen (obsolet)

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

Rz 84 bis 86 werden angepasst

Besondere Notlagen

84

Bei den Opfern von Elementarereignissen (Naturkatastrophen, Bränden usw.; **siehe dazu Rz 46**) 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, **Menschen mit Behinderungen** ~~Behinderten~~, Flüchtlingen, **Suchterkrankten** ~~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 **Menschen mit Behinderungen** ~~Behinderten~~) ist begünstigt.

Der Text nach der Überschrift 1.1.5.3 wird gestrichen (obsolet)

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

Rz 95 und 99 werden angepasst

Ausbildung

95

Die **Ausbildung von Menschen für seelsorgliche bzw. geistliche Tätigkeiten für anerkannte Kirchen ist ein kirchlicher Zweck. Eine solche** Ausbildung ~~von Jugendlichen in einem Knabenseminar zur Vorbereitung auf den Priesterberuf, die Ausbildung von Geistlichen und Ordenspersonen in Priesterseminaren und dergleichen~~ stellt **bei einer Körperschaft öffentlichen Rechts** in der Regel einen Hoheitsbetrieb ~~der Körperschaft öffentlichen Rechtes~~ dar.

Gottesdienste, Seelsorge

99

Die **Unterstützung der Abhaltung bzw. die eigenständige Abhaltung** von Gottesdiensten, kirchlichen Andachten und sonstigen religiösen oder seelsorglichen Veranstaltungen ~~(Exerzitien und Einkerntagen usw. zB Bettage)~~ **durch eine Körperschaft, die nicht selbst eine anerkannte Religionsgesellschaft oder eine von deren Einrichtungen ist, stellt bildet** eine Förderung kirchlicher Zwecke **dar** ([§ 38 Abs. 2 BAO](#)).

Rz 106 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 28.6.2012**, [2011/16/0142](#)). 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 (**VwGH 21.10.2004**, [2001/13/0267](#)). Dabei kommt es nicht auf die Verwendung bestimmter Worte (VwGH **298.9.2000**, [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.

*Rz 108 wird geändert (Beseitigung von Redaktionsversehen)***108**

Der Zweck, für den das Vermögen der Körperschaft bei ihrer Auflösung oder bei Wegfall ~~eines~~ **des** 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~~ **2013 Rz 24 bis 26**), 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, **Landesregierung** ~~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. **Für Zwecke der Spendenbegünstigung ist Rz 109a zu beachten.**

*Rz 108a wird geändert (Verweisanpassungen)***108a**

Gemäß § 39 **Abs. 1 Z 3** und ~~Z-5~~ BAO darf Mitgliedern im Falle ~~deren~~ **ihres** 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 **Abs. 1 Z 3** und ~~Z-5~~ BAO bewirkt.

Rz 109a wird geändert (Verweisanpassungen)

109a

Für die weiter gehende Einstufung des Vereins **bzw. der Körperschaft** 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~~ **1321**).

Für die diesbezügliche Kontrolle der Statuten sowie für die Erteilung eines „Spendenbegünstigungsbescheides“ ist **das Finanzamt Österreich** ~~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 **dazu finden sich auf der Webseite des BMF.**

~~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 **oder um die Anerkennung als spendenbegünstigte Einrichtung zu erlangen**) erfolgt durch das ~~örtlich zuständige~~ Finanzamt **Österreich und kann mittels Formular Verf15a beantragt werden.**

Rz 111 bis 117 werden geändert (GemRefG 2023)

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.~~

Wird von der Abgabenbehörde eine vorgelegte Satzung als nicht den Anforderungen der BAO entsprechend gewürdigt, ist die Körperschaft aufzufordern, die beanstandeten Satzungsteile innerhalb von sechs Monaten an die Vorgaben der BAO anzupassen. Auf Antrag kann die Frist einmalig um maximal sechs Monate verlängert werden ([§ 41 Abs. 4](#)

BAO). Der Verein hat daher die notwendigen Schritte innerhalb der Frist zu setzen, die Bearbeitungszeit der Vereinsbehörde kann außerhalb der Frist liegen.

Wird die Satzung innerhalb der Frist geändert und erfüllt die Satzung nunmehr die Anforderungen der BAO, wirkt dies auch auf Zeiträume vor der Änderung zurück, wenn

- aus der Satzung vor deren Änderung ein ausschließlich und unmittelbar verfolgter gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck erkennbar war,
- der Ausschluss des Gewinnstrebens ersichtlich war und
- die tatsächliche Geschäftsführung bereits vor der Änderung der nunmehr geltenden Satzung entsprochen hat.

Eine rückwirkende Satzungsänderung ist daher unter diesen Voraussetzungen insb. möglich, wenn in der Satzung Zwecke und Mittel vermischt werden oder eine Auflösungsbestimmung fehlt oder mangelhaft ist.

Eine rückwirkende Satzungsänderung ist nicht möglich, wenn der Zweck der Körperschaft in der Satzung derart allgemein formuliert war, dass aus der Satzung nicht erkennbar war, wofür die Körperschaft errichtet wurde. Gleiches gilt, wenn aus der Satzung der Ausschluss des Gewinnstrebens nicht ersichtlich war (siehe Rz 115). Auch wenn aus der Satzung nicht hervorgeht, wie der begünstigte Zweck erreicht werden soll, weil die ideellen und/oder materiellen Mittel gänzlich fehlen, ist keine rückwirkende Sanierung möglich (siehe Rz 106). Eine mangelhafte/fehlende Auflösungsbestimmung ist dann nicht rückwirkend sanierbar, wenn die Körperschaft bereits aufgelöst wurde und die Auflösungsbestimmung somit zum Tragen gekommen ist. Zur Verankerung eines Erfüllungsgelbes in der Satzung siehe Rz 120.

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).

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. **Zuständig ist jenes Finanzamt, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist**

oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre ([§ 41 Abs. 3 BAO](#)). Als Nachweis für die Abgabenbehörde dient die Änderungsanzeige bei der Vereinsbehörde.

Ebenso ist jede Änderung der Rechtsgrundlage der Vereinsbehörde anzuzeigen. Sofern die Vereinsbehörde die Änderung nicht untersagt, wird die Änderung mit Ablauf von vier Wochen nach Einlangen der Änderungsanzeige wirksam. Übermittelt die Vereinsbehörde bereits früher eine Einladung zur Fortsetzung der Vereinstätigkeit, wird die Änderung zu diesem Zeitpunkt wirksam. Davor gelten vereinsrechtlich und damit auch steuerlich weiterhin die alten Statuten.

113

Eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke liegt nur bei Erfüllung aller im [§ 39 Abs. 1 BAO](#) aufgezählten Voraussetzungen vor (Verfolgung ausschließlich begünstigter Hauptzwecke, Verneinung jeglichen Gewinnstrebens, Ausschluss einer Erfolgs- und Vermögensbeteiligung der Mitglieder, sparsame Verwaltung, Bindung des Restvermögens).

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 Abs. 1 Z 1 BAO](#)) anzusehen.

(...)

115

Die Körperschaft darf nach [§ 39 Abs. 1 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).

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](#) anzusehen, die auch an Vereinsmitglieder denkbar sind (zB VwGH 24.6.1999, [97/15/0212](#), wo überhöhte Funktionsgebühren 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 Abs. 1 Z 2 BAO](#) zudem grundsätzlich gemeinnützigkeitsschädliche Aufwendungen vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet werden (VwGH 24.6.1999, [97/15/0212](#)).

Zur Weitergabe von Mitteln und zu Leistungen siehe aber auch [§ 40a BAO](#) (Rz 120a ff).

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. **(Zu Übertragungen ohne Beteiligung siehe Rz 118a ff).**

117

Darüber hinaus dürfen keine Personen (Mitglieder der Körperschaft oder Dritte) durch zweckfremde Verwaltungsausgaben oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden ([§ 39 Abs. 1 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](#)).

Nach Rz 118 werden Rz 118a bis 118c neu eingefügt (GemRefG 2023)

118a

Eine Mittelübertragung an eine privatrechtliche Stiftung, eine vergleichbare Vermögensmasse oder einen Verein, dh. ohne Gegenwert in Form einer Beteiligung, stellt einen endgültigen Mittelabfluss dar. Jedoch ist dieser nach [§ 39 Abs. 2 BAO](#) unschädlich, wenn

- die empfangende Körperschaft abgabenrechtlich nach [§§ 34 ff BAO](#) begünstigt ist,
- die Mittelzuwendung von der Satzung der übertragenden Körperschaft gedeckt ist und
- die Mittelzuwendung mittelbar als Mittel zur Verwirklichung eines begünstigten Zwecks der übertragenden Körperschaft erfolgt.

118b

Wird in weiterer Folge die übernehmende Stiftung, vergleichbare Vermögensmasse oder der übernehmende Verein aufgelöst oder fällt deren bzw. dessen begünstigter Zweck weg, ist bei dieser Körperschaft [§ 39 Abs. 1 Z 5 BAO](#) entsprechend zu berücksichtigen. Kommt es entgegen [§ 39 Abs. 1 BAO](#) zu einer zweckwidrigen Vermögensverwendung, wirkt dies auch auf die übertragende Körperschaft zurück und es liegt bei dieser im Zeitpunkt der zweckwidrigen Vermögensverwendung ebenso eine Mittelfehlverwendung vor. Sinn dieser Regelung ist die Verhinderung der Umgehung der in [§ 43 BAO](#) vorgesehenen Nachversteuerungspflicht (vgl. Rz 130c) durch zB Gründung einer neuen Körperschaft und darauffolgende Vermögensübertragung an diese. Sie kommt daher nur dann zur Anwendung, wenn die Auflösung der übernehmenden Körperschaft in einem Zusammenhang mit der Vermögensübertragung steht. Ein solcher Zusammenhang liegt zB dann vor, wenn die Vermögensübertragung auf eine Körperschaft erfolgt, deren Auflösung bereits geplant oder gar bereits beschlossen ist.

118c

Übernimmt eine Körperschaft neben der unmittelbaren Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke auch die Zusammenfassung oder Leitung von Körperschaften, stellt dies mangels Beschränkung auf diese Zusammenfassungs- oder Leitungsfunktion keinen Anwendungsfall des [§ 40 Abs. 2 BAO](#) (Rz 121) dar. Es kann in einem solchen Fall dennoch eine ausschließliche Förderung der begünstigten Zwecke vorliegen. Nach [§ 39 Abs. 3 BAO](#) liegt eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke auch dann vor, wenn sich unter den zusammengefassten oder geleiteten Körperschaften auch solche befinden, die die Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) selbst nicht erfüllen. Dies gilt allerdings nur, wenn diese von der Zuwendung von Mitteln (insbesondere Wirtschaftsgütern und wirtschaftlichen Vorteilen) durch die zusammenfassende oder leitende Körperschaft ausgeschlossen sind.

Die Erbringung von Leistungen im Rahmen der Zusammenfassungs- und/oder Leitungsfunktion gegenüber diesen Körperschaften hat entgeltlich, aber ohne Gewinnerzielungsabsicht zu erfolgen. Werden somit von der zusammenfassenden und/oder leitenden Körperschaft für den gesamten Verband bzw. für die der Holdinggesellschaft nachgeordneten Körperschaften Leistungen (zB Buchhaltung) erbracht, müssen für diese Leistungen an Körperschaften, die die Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) selbst nicht erfüllen, die Selbstkosten ersetzt werden. Damit wird verhindert, dass ein Teil der für die begünstigte Tätigkeit der Körperschaft gewidmeten Mittel (in diesem Fall die Arbeitskraft von Dienstnehmern) an nicht begünstigte Leistungsempfänger abfließt. Durch diese

Tätigkeit wird somit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß [§ 31 BAO](#) begründet, der nach den allgemeinen Regeln des [§ 45 BAO](#) zu beurteilen ist, wobei idR ein entbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegen wird. Allerdings liegt eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke nur vor, wenn im Wesentlichen die begünstigten Zwecke unmittelbar gefördert werden, dh. für die Verfolgung der begünstigten Zwecke müssen mindestens 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) eingesetzt werden.

Die Überschrift 1.1.8 und Rz 119 werden geändert (Klarstellung)

1.1.8 Unmittelbarkeit der Förderung ([§§ 40 ff BAO](#))

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/**Holdings uä.**, siehe Rz 121 ~~ff 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 (mittelbare Förderung der Allgemeinheit) siehe Rz 21.

Rz 120 wird geändert (Klarstellung)

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](#)). **Wird ein Erfüllungsgehilfe trotz fehlender Verankerung in der Rechtsgrundlage eingesetzt, stellt dies eine satzungswidrige tatsächliche Geschäftsführung dar, die auch durch eine Satzungsänderung für die Vergangenheit nicht geheilt werden kann. Es bestehen aber keine Bedenken, eine rückwirkende Satzungsänderung zuzulassen, wenn für die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke Erfüllungsgehilfen tatsächlich nur in einem unwesentlichen Ausmaß eingesetzt wurden.**

Ein Erfüllungsgehilfe liegt vor ~~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 (**zB Werkvertrag**) mit dem Verein zur Erfüllung von Teilen des Vereinszweckes (wenn auch auf entgeltlicher Basis) herangezogen werden (siehe dazu auch Rz 264).

(...)

Rz 120a wird geändert (JStG 2018)

120a

(...)

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, **wobei jeweils eine Zwecküberschneidung erforderlich ist**:

- In [§ 40a Z 1 BAO](#) wird die Zulässigkeit der **teilweisen oder ausschließlichen** Weitergabe von Mitteln einer begünstigten Körperschaft an eine spendenbegünstigte Körperschaft bzw. an eine unter [§ 4b](#) oder [§ 4c EStG 1988](#) fallende Körperschaft zur Verfolgung ~~derer~~ **desselben** Zweckes geregelt.
- In [§ 40a Z 2 BAO](#) wird die **teilweise, aber nicht überwiegende** Erbringung von entgeltlichen Leistungen gegenüber anderen begünstigten Körperschaften geregelt.

Rz 120c wird geändert (Klarstellung)

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 **pro Jahr** nicht übersteigt.

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

Rz 120d wird geändert (GemRefG 2023)

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~~ **oder** 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 **Österreich Wien 1/23** bescheidmäßig zuerkannt wurde (ersichtlich durch Eintragung in der Liste begünstigter Spendenempfänger; siehe EStR 2000 Rz ~~1343~~ **1327**). 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](#) (siehe EStR 2000 Rz 1350 ff) oder um eine Stiftung im Sinne des [§ 4c EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz 1365 ff) handelt.

Eine ~~solche~~ Stiftung ~~isd~~ [§ 4b EStG 1988](#) liegt dann vor, wenn eine gemäß [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Stiftung zusätzlich die Voraussetzung des § 4b Abs. ~~21 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 ~~siebten~~^{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 ~~53~~ EStG 1988), oder
- die Voraussetzungen für die Anerkennung nach Ablauf ~~von~~ **mindestens eines zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahres** ~~drei Jahren~~ nach deren Errichtung erfüllen (§ 4b Abs. 1 Z ~~64~~ EStG 1988) und in weiterer Folge als spendenbegünstigte Einrichtung anerkannt werden.

Werden daher einer Stiftung innerhalb **des ersten vollen Wirtschaftsjahres und des davorliegenden Rumpfwirtschaftsjahres** ~~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 **mind. ein volles Wirtschaftsjahr**~~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.

Rz 120i wird geändert (JStG 2018, Klarstellung)

120i

Die Anwendung des [§ 40a Z 2 BAO](#) bewirkt, dass die **zuwendende leistende** Körperschaft ihre abgabenrechtliche Begünstigung nicht verliert. Dh., ihr muss eine abgabenrechtliche Begünstigung auf Grund ihrer eigenen unmittelbaren Zweckverwirklichung zukommen. **Es wird dabei auf das Überwiegen, dh. mehr als 50%, der begünstigten unmittelbaren Zweckverfolgung abgestellt.** Anders als bei der Zweckverwirklichung durch Mittelbeschaffung kann **somit** die ausschließliche Erbringung von entgeltlichen Leistungen für andere begünstigte Körperschaften keine unmittelbare Zweckverwirklichung der Körperschaft begründen.

Rz 120m bis 120r samt Überschrift werden geändert und neu nummeriert (JStG 2018, GemRefG 2023)

1.1.8.1a.4 Bereitstellung von Mitteln für Vergabe von Stipendien und Preisen ([§ 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 **teilweise oder ausschließlich** ~~anderen Körperschaften~~ Mittel für die Vergabe von Stipendien und Preisen für **die Verwirklichung zumindest eines der von ihr verfolgten begünstigten Zwecke verwendender 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 ~~V~~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.~~

120e 120n

~~Die Vergabe der Stipendien oder Preise darf ausschließlich durch den Miteempfänger 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.~~

Die Entscheidung über die Vergabe hat durch ein Organ der Körperschaft zu erfolgen (Direktvergabe). Dieses Organ muss mindestens zu einem Drittel aus Personen zusammengesetzt sein, denen eine Lehrbefugnis gemäß [§ 103 des Universitätsgesetzes 2002](#) (UG) (venia docendi), eine vergleichbare Lehrbefugnis durch eine akkreditierte Privathochschule ([§ 2 PrivHG](#)) oder eine vergleichbare ausländische Lehrbefugnis erteilt wurde. Einer solchen Lehrbefugnis gleichzuhalten ist die Mitgliedschaft in der Österreichischen Akademie der Wissenschaften oder einer vergleichbaren ausländischen Einrichtung (zB Académie des sciences in Frankreich) ([§ 40b Abs. 2 BAO](#)).

Die Entscheidung über die Vergabe von Stipendien oder Preisen kann auch übertragen werden. Wenn es sich um Stipendien oder Preise für Studierende oder Wissenschaftler an Einrichtungen iSd [§ 4a Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#) (insb. Hochschulen; vgl. EStR 2000 Rz 1332) handelt, kann die Entscheidung über die Vergabe an eine solche Einrichtung übertragen werden.

Hinsichtlich der Vergabe von Stipendien oder Preisen zur Förderung von Grund- und Menschenrechten oder von demokratischen Grundprinzipien gibt es Erleichterungen im Entscheidungsfindungsprozess. Handelt es sich bei der vergebenden Körperschaft um eine

Stiftung oder einen Fonds nach dem [BStFG 2015](#) oder einem diesem Bundesgesetz entsprechenden Landesgesetz, ist nur erforderlich, dass die Objektivität und die Transparenz der Vergabeentscheidung gewährleistet ist, indem die Entscheidung nach im Vorhinein schriftlich festgelegten, objektiven und transparenten Kriterien erfolgt. Die Entscheidung muss schriftlich begründet werden, indem der Entscheidungsprozess objektiv und transparent nachvollziehbar dargestellt wird. Sowohl der Kriterienkatalog als auch die Entscheidung über die Vergabe samt Begründung sind im Internet zu veröffentlichen ([§ 40b Abs. 4 BAO](#)).

120p 120o

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 verursachten Aufwandes oder auch der Lebenshaltungskosten erfolgt.

120q 120p

~~Eine Mittelweitergabe nach § 40b BAO ist nur dann zulässig, wenn die Möglichkeit der Mittelweitergabe in der Rechtsgrundlage der Körperschaft ausdrücklich vorgesehen ist.~~ **Die Möglichkeit der teilweisen oder ausschließlichen Mittelverwendung muss in der Rechtsgrundlage der Körperschaft ausdrücklich vorgesehen sein.**

~~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.~~

Randzahlen 120q bis 120r: *derzeit frei*

Die Überschrift 1.1.8.2 wird geändert (GemRefG 2023)

1.1.8.2 Hauptvereine/Verbände/Dachverbände/Holdings/Kooperationen

Die Rz 121, 122 werden geändert, Rz 122a wird eingefügt (GemRefG 2023)

121

~~Ein Rechtsträger, dessen~~ **Eine Körperschaft, deren** Zweck sich **ausschließlich** auf die Zusammenfassung **oder Leitung**, insbesondere die ~~Leitung seiner Unterverbände von Körperschaften~~ beschränkt (**Hauptverein, (Dach)V-Verband, Holding, Körperschaft mit vergleichbarer Funktion**), verfolgt nur dann unmittelbar begünstigte Zwecke, wenn alle ~~diese Körperschaften~~ **Unterverbände** nach deren Rechtsgrundlagen und der tatsächlichen Geschäftsführung begünstigte Zwecken verfolgen ([§ 40 Abs. 2 BAO](#)) ~~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. Zu beachten ist aber auch~~ [§ 39 Abs. 3 BAO](#) (siehe Rz 118c).

Unter „Zusammenfassung oder Leitung von Körperschaften“ kann beispielsweise auch die Übernahme von Koordinierungstätigkeiten, die Bereitstellung von Möglichkeiten zum Austausch und zur Vernetzung, die Übernahme von Maßnahmen der Werbung und Sensibilisierung der Öffentlichkeit für die verfolgten Zwecke sowie die Vertretung der gemeinsamen Interessen der Körperschaften gegenüber Dritten (zB in Form von zulässiger politischer Bestätigung, siehe Rz 22) verstanden werden.

122

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

122a

Schließen sich begünstigte Organisationen zur Erfüllung ihres begünstigten Zwecks zu einer Kooperation zusammen, liegt eine unmittelbare Förderung iSd [§ 40 Abs. 1 BAO](#) dann vor, wenn die Kooperation von den jeweiligen Satzungen der begünstigten Körperschaften

gedeckt ist ([§ 40 Abs. 3 BAO](#)). Die Kooperation muss ausschließlich zur Erfüllung der begünstigten Zwecke der Kooperationspartner erfolgen.

Eine Kooperation mit nicht begünstigten, dh. idR unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist unschädlich, wenn neben den allgemeinen Voraussetzungen für die Begünstigungsunschädlichkeit einer Kooperation folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Der Zweck der Kooperation stellt eine unmittelbare Förderung der begünstigten Zwecke der jeweiligen abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften dar,
- der Beitrag der jeweiligen abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften zur Kooperation stellt selbst ebenfalls eine unmittelbare Förderung ihrer begünstigten Zwecke dar und
- der Abfluss von Mitteln von den abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften zu nicht begünstigten Körperschaften ist ausgeschlossen (außer es greift [§ 40a Z 1 BAO](#), zB bei einer Kooperation mit einer Universität).

Erbringen die Kooperationspartner ihre Leistungen grundsätzlich eigenständig und unabhängig voneinander (zB indem von der begünstigten Körperschaft Personal zur Verfügung gestellt wird und von der nicht begünstigten Körperschaft Mittel), ist dies unschädlich. Werden aber von einer begünstigten Körperschaft im Rahmen der Kooperation auch Leistungen für die eigenen Zwecke bzw. Leistungsbeiträge der nichtbegünstigten Körperschaft erbracht, müssen für diese Leistungen die Selbstkosten ersetzt werden. Durch diese Tätigkeit wird somit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß [§ 31 BAO](#) begründet, der nach den allgemeinen Regeln des [§ 45 BAO](#) zu beurteilen ist.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Wissenschaftsverein arbeitet mit anderen, teils nicht gemeinnützigen Wissenschaftsorganisationen bei einem Forschungsprojekt zusammen. Der Verein stellt dafür zwei Forscher zur Verfügung, die auch Leistungen erbringen, die eigentlich als Beiträge der nicht gemeinnützigen Organisationen in die Kooperation eingehen sollen. Verrechnet der Verein die Selbstkosten, ist die Kooperation unschädlich für die Gemeinnützigkeit.

Rz 123 wird geändert (Klarstellung)

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. Zum Erfordernis der überwiegenden Inlandsförderung in der Körperschaftsteuer siehe Rz 322.~~

Nach Rz 130 werden die Rz 130a, 130b und 130c eingefügt (GemRefG 2023)

130a

Alle Rechtsträger – so auch begünstigte Rechtsträger – haben sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gesetzestreu zu verhalten. Verstöße gegen die Rechtsordnung (wie etwa vorsätzlich begangene Finanzdelikte gemäß [§ 33 FinStrG](#) wie insb. Abgabenhinterziehung, Veruntreuung, Betrug) können zu verschiedenen in der Rechtsordnung geregelten Rechtsfolgen führen (vgl. VwGH 14.9.2017, [Ro 2016/15/0029](#)).

130b

Bei bestimmten strafrechtlich relevanten Handlungen liegt nach [§ 42 Abs. 2 BAO](#) keine begünstigungsfähige tatsächliche Geschäftsführung vor. Jedenfalls liegt eine schädliche tatsächliche Geschäftsführung vor, wenn im zu beurteilenden Veranlagungszeitraum ([§ 43 BAO](#)) Handlungen der Geschäftsführung gesetzt wurden, auf Grund derer über die Körperschaft wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens iSd Finanzstrafgesetzes ([FinStrG](#)) (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) rechtskräftig eine Verbandsgeldbuße iSd Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes ([VbVG](#)) verhängt worden ist.

Dem gleichgestellt ist, wenn Entscheidungsträger oder Mitarbeiter iSd [§ 2 Abs. 1 und 2 VbVG](#) der Körperschaft wegen strafbarer Handlungen, für die die Körperschaft im Sinne des [§ 3 VbVG](#) verantwortlich ist, durch ein Gericht rechtskräftig verurteilt wurden oder gegen sie wegen vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen im Sinne des [FinStrG](#), ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, Strafen rechtskräftig verhängt wurden.

Eine Körperschaft ist nach [§ 3 VbVG](#) für die Handlungen ihrer Entscheidungsträger oder Mitarbeiter verantwortlich, wenn die Handlungen zu Gunsten der Körperschaft oder Einrichtung begangen worden sind oder durch die deren Pflichten verletzt worden sind, und die Körperschaft die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert hat, indem deren Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insbesondere indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben. Strafbare Handlungen von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern, für die nach

diesen Kriterien keine Verantwortlichkeit der Körperschaft oder der Einrichtung vorliegt, sind nicht schädlich.

130c

Nach [§ 43 BAO](#) sind für die Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung die im jeweiligen Veranlagungszeitraum gesetzten Handlungen maßgeblich. Liegt daher im Zeitpunkt der Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung durch die Abgabenbehörde noch keine rechtskräftige Entscheidung durch das zuständige Gericht oder die zuständige Verwaltungsbehörde vor, ist [§ 200 BAO](#) sinngemäß anzuwenden; dabei hat die Abgabenbehörde im Rahmen der vorläufigen Abgabenfestsetzung davon auszugehen, dass keine Bestrafung erfolgen wird. Damit ist sichergestellt, dass die Abgabenbehörde für den jeweiligen Veranlagungszeitraum eine schädliche tatsächliche Geschäftsführung erst zum Zeitpunkt des Vorliegens einer rechtskräftigen Entscheidung beurteilt. Nachdem eine rechtskräftige Entscheidung des zuständigen Strafgerichtes bzw. der zuständigen Verwaltungsbehörde vorliegt, ist der vorläufig ergangene Bescheid für endgültig zu erklären oder ein endgültiger Bescheid mit einer geänderten Beurteilung zu erlassen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn nicht ohnehin andere Gründe vorliegen, die eine Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nach den [§§ 34 ff BAO](#) verhindern.

Beispiele:

- 1. Unter der Annahme, dass keine rechtskräftige Bestrafung der Körperschaft erfolgen wird, wurde ein Abgabenbescheid mit Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Begünstigung (zB Gewährung des Freibetrags gemäß [§ 23 KStG 1988](#)) vorläufig erlassen. Im Falle eines rechtskräftigen Freispruchs ist dieser Bescheid für endgültig zu erklären. Im Falle der rechtskräftigen Verurteilung ist dieser Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Veranlagung ohne Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Begünstigung erfolgt.**
- 2. Unter der Annahme, dass keine rechtskräftige Bestrafung der Körperschaft erfolgen wird, ist ein Nichtveranlagungsbescheid vorläufig zu erlassen, weil auf Grund der Annahme des Vorliegens der abgabenrechtlichen Begünstigung keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Im Falle eines rechtskräftigen Freispruchs ist dieser Bescheid für endgültig zu erklären. Im Falle der rechtskräftigen Verurteilung ist die Körperschaft zu veranlagern.**

Rz 133 wird geändert (redaktionelle Änderung)

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~~ **VerG** zu führenden Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben bzw. die Buchführung, weiters Rechnungsabschlüsse, Berichte von Rechnungsprüfern, Wirtschaftsprüfern, Tätigkeits- oder Geschäftsberichte, Versammlungsprotokolle usw.

Rz 139 wird geändert (Judikatur)

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 1:

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).

Beispiel 2:

In einer Anstaltsapothek eines Krankenhauses werden ua. Infusionslösungen hergestellt und neben der Deckung des Eigenbedarfs auch an Dritte, überwiegend Spitäler, verkauft. Auch wenn aus dem Teilbereich der Versorgung der Krankenanstalt mit Medikamenten keine Einnahmen erzielt werden, erfolgt die Produktion dieser Arzneimittel mit demselben Personal und denselben Einrichtungen wie jene, die an Dritte verkauft werden. Das bloße Erzielen von Einnahmen aus dem Verkauf an Dritte begründet keinen wirtschaftlich selbständigen Geschäftsbetrieb. Damit ist die Anstaltsapothek insgesamt als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen (VwGH 24.10.2019, [Ra 2019/15/0060](#)).

Rz 146 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens)

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~~ **ihren** 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.

(...)

Rz 152 wird geändert (Erweiterung der Beispiele)

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 hierzu 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 Gesangsvereines,*
- *Theaterveranstaltungen eines Kulturvereines,*
- *Vortragsveranstaltungen wissenschaftlicher Vereine,*
- ***Behindertenwohnheimstationäre Wohneinrichtung für Menschen mit Behinderung eines Behindertenhilfsverbandesgemeinnützigen Trägerorganisation für Menschen mit Behinderungen.***
- ***Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Integrativen Betrieben gemäß [§ 11 Behinderteneinstellungsgesetz \(BEinstG\)](#).***

Rz 157 bis 159 werden geändert (Klarstellungen)

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 Vereinskorespondenz 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~~ **Sponsor** 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.

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~~.

Rz 163 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens)

163

(...)

- Erwähnung des Sponsors anlässlich der Veranstaltung (zB auf Plakaten, in denen auf die Veranstaltung hingewiesen wird, im Programmheft; Lautsprecherdurchsagen in den Pausen) und zusätzlich

(...)

Rz 167 wird geändert (Klarstellung)

167

Wesentlich ist der materielle Teilbereich eines unteilbaren wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dann, wenn entweder die auf ihn entfallenden Umsätze mehr als **25%** ~~ein Viertel~~ des Umsatzes des betreffenden konkreten Geschäftsbetriebes betragen oder die Inanspruchnahme bzw. Auslastung dieses Betriebes zu mehr als 25% durch diesen Bereich erfolgt. **Werden im materiellen Teilbereich höchstens 25% des Umsatzes des betreffenden konkreten Geschäftsbetriebes erzielt, liegt ein einheitlicher/unteilbarer unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor.**

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

Beispiel 1:

Der Küchenbetrieb eines Altersheims 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 Unternehmen 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.

Rz 168 wird geändert (Klarstellung)

168

Als **Unter den Begriff „Sozialdienste“** ~~sind~~ **fallen** insbesondere Tätigkeiten von Körperschaften, auf welche die Voraussetzungen der [§§ 34 ff BAO](#) zutreffen, in folgenden Bereichen ~~anzusehen:~~

- **Sanitäts-, Rettungs- und Krankentransport**
- **Kranken-, Alten- und Behindertenbetreuung**
- **Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge**
- **Resozialisierung und Suchtgiftbekämpfung**
- **Armen- und Flüchtlingsbetreuung**
- **Katastrophen- und Zivilschutz**
- **ähnliche Tätigkeiten, um Menschen in Not zu helfen**
- **Ausbildungstätigkeiten für die genannten Zwecke.**

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

Überschrift 1.2.2.4.2 und Rz 170 werden geändert (GemRefG 2023)

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 **das große Freiwilligenpauschale nach [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. b EStG 1988](#) (vgl. Rz 775 ff)** ~~die in Rz 775 und 776 angeführten pauschalen Kostenersätze auch dann~~ als Betriebsausgabe ansetzen, ~~wenn diese Beträge nicht ausbezahlt werden.~~

Rz 171 entfällt (GemRefG 2023)

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.~~

Randzahl 171: derzeit frei

Rz 172 wird geändert (Klarstellung)

172

Wird von einer **(Träger)Körperschaft**, die im Sinne des Krankenanstalten- und **Kuranstaltengesetzes** als gemeinnützig anerkannt ist, eine Krankenanstalt **(Heil- und Pflegeanstalt)** betrieben, gilt diese gemäß § 46 **zweiter Satz** BAO jedenfalls als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 2 BAO](#). Die Feststellung der Gemeinnützigkeit iSd Krankenanstalten- und **Kuranstaltengesetzes für den Betrieb der Krankenanstalt** obliegt der zuständigen Landesbehörde und hat Bindungswirkung für das Abgabenverfahren, obwohl im

Feststellungsverfahren keine Parteistellung von Abgabenbehörden vorgesehen ist. **Vgl. auch Rz 179.**

Rz 175 wird geändert (Klarstellung)

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. **Unter Umständen (abhängig vom Angebot) kann sogar ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb nach [§ 45 Abs. 3 BAO](#) vorliegen.**

Rz 178 wird geändert (Klarstellung)

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. **Beträgt der materielle Teil der Betriebstätigkeit mindestens 50% am Gesamtumfang, liegt ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb vor (siehe Rz 180).**

Rz 179 wird geändert (Klarstellung)

179

Als entbehrlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 1 BAO](#) gilt aber nach [§ 46 erster Satz BAO](#) jedenfalls der Betrieb einer Krankenanstalt, wenn die Begünstigungsvoraussetzungen der BAO grundsätzlich erfüllt werden, die Krankenanstalt selbst aber mit Gewinnerzielungsabsicht geführt wird (**vgl. auch Rz 172**).

Rz 180 wird geändert (Klarstellung)

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.

Wenn d~~Der Verein unterhält~~ einen schädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb **unterhält,- tritt d**~~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.

Rz 184 wird geändert (Beseitigung von Redaktionsversehen)

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.

Rz 186 wird geändert (GemRefG 2023)

186

Um bei Ausübung der in Rz 184 angeführten Betätigungen den Verlust sämtlicher abgabenrechtlicher 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), **indem eine Ausnahmegenehmigung erteilt wird (siehe Rz 188 ff). Diese bewirkt, dass nur die (eigentlich) begünstigungsschädliche Tätigkeit der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.**

Rz 187 wird geändert (GemRefG 2023)

187

Bei Umsätzen ~~unter~~ **bis 100.000 Euro (bis 2023: bis 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). **Diese bewirkt ebenfalls, dass nur die (eigentlich) begünstigungsschädliche Tätigkeit der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.**

Rz 191 wird geändert (Klarstellung)

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.

Zu beachten ist jedoch, dass sowohl für den Aufbau einer Liquiditätsreserve für zukünftige Aufwendungen als auch für notwendige geplante Investitionen für die Verfolgung der begünstigten Zwecke einer Körperschaft, für die entsprechende Beschlüsse vorliegen, eine Ausnahmegenehmigung zu erteilen ist.

Zur Ansammlung eines unangemessen hohen Vermögens siehe auch Rz 129.

Rz 193 wird geändert (GemRefG 2023)

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, **dh. noch nicht rechtskräftigen** 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.

Rz 194 wird geändert (GemRefG 2023)

194

Anträge auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung können auch mit dem Einreichen der Abgabenerklärungen, in einem offenen **BeschwerdeBerufungs**verfahren sowie in einem wiederaufgenommenen Verfahren gestellt werden, **wobei der Antrag selbst weder eine Wiederaufnahme nach [§ 303 BAO](#) noch ein rückwirkendes Ereignis nach [§ 295a BAO](#) bewirkt.**

Rz 198 wird geändert (GemRefG 2023)

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 **100.000 Euro (bis 2023: 40.000 Euro) netto** 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.

Rz 200 wird geändert (GemRefG 2023)

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 **100.000 Euro (bis 2023: 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.

Rz 200a wird gestrichen, der Inhalt wird in Rz 201 übernommen (redaktionelle Änderung)

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.~~

Randzahl 200a: derzeit frei

Rz 201 wird geändert (GemRefG 2023)

201

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 100.000 Euro (bis 2023: 40.000 Euro) unbeachtlich.

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:

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 150.000 Euro.

Da bei jedem einzelnen Verein die Umsatzgrenze des [§ 45a BAO](#) (100.000 Euro) nicht erreicht wird, kann bei jedem Verein eine automatische Ausnahmegenehmigung nach [§ 45a BAO](#) erteilt werden. Abhängig von den sonstigen Veranstaltungen der drei Sportvereine, die auch begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe begründen können, könnte auch eine Beantragung der Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) für jeden einzelnen Verein erforderlich sein, wenn die Umsätze aus sämtlichen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieben des jeweiligen Vereins im Veranlagungszeitraum den Betrag von 100.000 Euro übersteigen.

Von den im obigen Beispiel angeführten Körperschaften drei gemeinnützigen Sportvereinen führen zwei den Erlös aus der begünstigungsschädlichen mitunternehmerischen Tätigkeit dem gemeinnützigen Vereinszweck zu; einer 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.

Dieselben Grundsätze gelten auch dann, wenn ein gemeinnütziger Verein und eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB Freiwillige Feuerwehr) gemeinsam ein Fest veranstalten, wenn auch hier eine mitunternehmerische Tätigkeit begründet wird.

*Rz 204 wird geändert (FORG)***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.~~

*Rz 206 wird geändert (Klarstellung)***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](#)).

Es bestehen keine Bedenken, eine Ausnahmegenehmigung für mehrere Betriebe in einem Schriftstück zu beantragen.

*Rz 210 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens)***210**

Die Ausnahmegenehmigung ist mit ~~Berufung~~ **Beschwerde** und **Revision an den VfGH** ~~oder Beschwerde an den VfGH~~ **Beschwerde** bekämpfbar.

*Rz 220 wird geändert (Verweisanpassung)***220**

Hier kommen insbesondere Einkünfte aus der Überlassung von unbeweglichen ~~an~~ Wirtschaftsgütern (zB Grundstücke und Gebäude, **siehe Rz 228 ff**), von Sachinbegriffen (zB

einem aufgegebenen Betrieb, siehe aber Rz 145 bis 150) und Rechtseinräumung gegen Entgelt (Lizenzvergabe, Urheberrechtsüberlassung, Baurechtseinräumung) in Betracht.

Rz 234 wird geändert (Verweisanpassung)

234

Zur Spendenbegünstigung nach [§ 4a EStG 1988](#) siehe EStR 2000 Rz ~~1330 bis 1349~~ **1305 ff.**

Randzahlen 235 bis 252: ~~entfallen~~ **derzeit frei**

Das ABC der Vereinstätigkeiten wird angepasst (Judikatur, Klarstellungen, Beseitigung von Redaktionsversehen, Anpassung an aktuelle Rechtslage)

Beratung

260a

Beratungsleistungen, die mit einem gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck in unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB von Missbrauchsoptionen, Suchterkrankten, Personen mit psychischer Beeinträchtigung), sind jedenfalls unschädlich. Dies gilt auch, wenn diese entgeltlich erfolgen und das Entgelt nicht von den Beratern selbst, sondern von dritter Seite geleistet wird.

Beschäftigungsbetriebe

261

Beschäftigungsbetriebe sind

- Betriebe zur Förderung, Habilitation und Rehabilitation von Menschen mit Behinderungen, oder
- Betriebe, in denen Langzeitarbeitslose/Transitarbeitskräfte, Haftentlassene oder Suchterkrankte arbeitstherapeutisch beschäftigt und berufs- und sozialpädagogisch betreut werden, um diese auf eine Rückkehr in den Arbeitsmarkt vorzubereiten.

Beschäftigungsbetriebe von begünstigten Rechtsträgern zur Erfüllung des Vereinszwecks stellen grundsätzlich einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 2 BAO](#) dar (VwGH 19.9.2001, [99/16/0091](#)), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- die (auch gegen Entgelt) erbrachten Leistungen an Auftraggeber sind ausschließlich Ergebnis der Arbeitstherapie und notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks;
- es erfolgt eine Betreuung durch Personen mit einschlägiger Fachausbildung (fachliche Ausbildung/Qualifikation und persönlich-soziale Kompetenz bzw. Ausbildung im arbeits- und sozialpädagogischen Bereich) und

- die überwiegende Anzahl der Beschäftigten (bezogen auf alle Arbeitnehmer des Betriebes) sind Personen dieser Zielgruppe (Menschen mit besonderer Schutzbedürftigkeit/Behinderung, Langzeitarbeitslose/Transitarbeitskräfte, Haftentlassene oder Suchterkrankte).

Ein explizites Mindeststundenausmaß an Betreuung ist dabei nicht erforderlich, da anzunehmen ist, dass die arbeitstherapeutische bzw. berufs- und sozialpädagogische Betreuung laufend neben der Beschäftigung erfolgt.

Der begünstigte Zweck derartiger Rechtsträger kann ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht erreicht werden, dh. die Gemeinnützigkeit steht gegenüber dem unbeeinträchtigten Wettbewerb im Vordergrund. Die meist eingeschränkte Leistungsfähigkeit der Mitarbeiter wird durch die steuerliche Begünstigung des Geschäftsbetriebes ausgeglichen. Eine Prüfung hinsichtlich einer Wettbewerbssituation mit anderen steuerpflichtigen Betrieben mit ähnlicher Tätigkeit hat in weiterer Folge nicht mehr stattzufinden, weil auf Grund der überwiegenden Beschäftigung von betreuungsbedürftigen Personen keine Vergleichbarkeit mit diesen Betrieben gegeben ist (BFG 29.4.2014, RV/7102376/2011).

Für die Beurteilung der überwiegenden Beschäftigung von betreuungsbedürftigen Personen sind die Betreuer, Psychologen, Sozialarbeiter etc. nicht zu berücksichtigen. Das Überwiegen ist im Verhältnis der betreuungsbedürftigen Personen und der sonstigen Dienstnehmer, die keine Betreuungsfunktion ausüben, zu bewerten.

Somit sind diese Geschäftsbetriebe auch in solchen Fällen nicht als entbehrliche Hilfsbetriebe zu beurteilen (vgl. Rz 175).

Wird von einem begünstigten Rechtsträger ein Betrieb geführt, der sowohl Menschen mit Behinderungen als auch Langzeitarbeitslose bzw. Transitarbeitskräfte beschäftigt, gelten die Aussagen gleichermaßen.

Ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 3 BAO](#) liegt dann vor, wenn die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die Erbringung von entgeltlichen Dienstleistungen an Dritte den Umfang überschreitet, der zur Erfüllung der Integration bzw. beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist oder wenn nur eine geringe Anzahl der Beschäftigten der jeweiligen Zielgruppe entsprechen. Dies ist im Einzelfall zu beurteilen.

~~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

Beteiligungserträge stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, daher ist dDie 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 unterliegt der Steuerpflicht nach [§ 21 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#).**

Beteiligung an einer Personengesellschaft

263

Die Beteiligung an einer ~~gewinnorientierten~~ Personengesellschaft **führt dann zu einem schädlichen Geschäftsbetrieb, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt.** (~~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.
Siehe aber zu Kooperationen Rz 121 ff.

~~Dies gilt nicht für~~ **Nicht schädlich ist die Beteiligung an reinen Vermögensverwaltungsgesellschaften, da diesfalls die Beteiligung der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist.**

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.

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.~~

Siehe Rz 313a „Weltladen“.

Fitnessstudio

271a

Betreibt ein Verein ein Fitnessstudio, führen das vergleichbare Angebot und die idR bestehende vermeidbare Konkurrenzsituation zu abgabepflichtigen Betrieben dazu, dass es sich um einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb handelt.

Flohmarkt

2723

Siehe Rz 285 "Marktverkaufsaktion".

Forschungsinstitut

2732

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

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, **sofern es zu keiner Konkurrenzsituation zu steuerpflichtigen Betrieben führt.**

Siehe auch Rz 298 "Sportplatzvermietung".

Integrative Betriebe

278a

In [§ 11 Abs. 8 Behinderteneinstellungsgesetz](#) (BEinstG) ist festgelegt, dass von Integrativen Betrieben als gemäß [§§ 34 ff der BAO](#) begünstigte Rechtsträger unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als unentbehrliche Hilfsbetriebe im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) zu behandeln sind, wenn die begünstigten Zwecke im Hinblick auf die Konzeption der Integrativen Betriebe nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind.

Die Integrativen Betriebe sind auf Grund gesetzlicher und richtlinienmäßiger Vorgaben als Wirtschaftsbetriebe konzipiert, mit denen die sozialen Zielsetzungen der Integrativen Betriebe, nämlich Menschen mit Behinderungen zu beschäftigen und zu qualifizieren, umgesetzt werden:

- Die Integrativen Betriebe werden in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach kaufmännischen Grundsätzen geführt.
- Die in [§ 11 Abs. 1 BEinstG](#) genannten Rechtsträger sind Gesellschafter dieser Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- Die Integrativen Betriebe sind in baulicher, personeller und organisatorischer Hinsicht so aufgestellt, dass eine wirtschaftliche Führung sichergestellt ist.

- **Im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit stellen die Integrativen Betriebe Produkte her und bieten Dienstleistungen an.**
- **Jeder Integrative Betrieb ist in mehreren Geschäftsfeldern tätig. Dies ist notwendig, um den Menschen mit Behinderungen eine ihren Fähigkeiten und Kenntnissen entsprechende Arbeit sowie eine größtmögliche Bandbreite von Qualifizierungsmöglichkeiten bereitstellen zu können.**

Nach diesem Konzept ist das wirtschaftliche Handeln der Integrativen Betriebe eine unabdingbare Voraussetzung im Sinne eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs, um den Zweck der Integrativen Betriebe zu erreichen, der in der Beschäftigung und Qualifizierung von Menschen mit Behinderungen besteht. Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zur Zweckerreichung schließt auch die erforderliche Beschäftigung von Menschen ohne Behinderungen in dem Ausmaß, das in den gemäß [§ 11 Abs. 3 BEinstG](#) zu erlassenden Richtlinien festgelegt ist, mit ein.

~~Punschstände, Betrieb 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~~ **1308**).

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.

Sozialmarkt

291a

Betreibt ein begünstigter Rechtsträger einen Sozialmarkt, in dem materiell hilfsbedürftige Personen (zB gegen Nachweis ihres Einkommens) ihre Grundbedürfnisse (vor allem

Grundnahrungsmittel) in einem eigenen Handelsbetrieb zu gegenüber sonstigen Geschäften vergünstigten Preisen abdecken können, ist von einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb auszugehen, wenn derartige Verkaufsaktivitäten im statutarischen Zweck Deckung finden. Die mögliche Konkurrenzierung steuerpflichtiger Handelsbetriebe ist diesfalls als nicht gegeben bzw. als unvermeidbar zu beurteilen. Siehe auch Rz 378 und Rz 261.

Tonträger und Bildträger, Produktion und Verwertung

302

Erlöse aus der Veräußerung von **Ton- und Bildträgern** ~~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](#)).

Veräußerung ererbter oder geschenkter Vermögensgegenstände

305

Die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die einem begünstigten Verein von Todes wegen **oder im Schenkungswege** zugewendet wurden, ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen der Abgrenzung zwischen der Verwertung von Privatvermögen und gewerblicher Betätigung zu beurteilen., ~~Es wird begründet~~ somit dann eine betriebliche Tätigkeit **begründet**, wenn sie in gewerblicher Weise erfolgt. **Der kontinuierliche Verkauf von Grundstücken, der auch nachhaltig ist, stellt eine betriebliche Tätigkeit dar, die keinesfalls ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO ist** (VwGH 26.5.2021, [Ra 2019/15/0046](#)). Bei einer solchen Verkaufstätigkeit ist zu prüfen, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß [§ 45 Abs. 1 BAO](#) oder ein Anwendungsfall des [§ 45 Abs. 3 BAO](#) vorliegt. In der Regel wird von einer begünstigungsschädlichen Betätigung auszugehen sein, wenn die Einnahmen aus dem Verkauf der Grundstücke nachhaltig mehr als 25% der gewöhnlichen Einnahmen der Empfängerorganisation betragen.

Weltladen

313a

Betriebe, in deren Rahmen fair gehandelte Produkte aus Entwicklungsländern 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.

~~Zentraleinkauf und Verkauf~~ Zentrale Dienstleistungserbringung 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. **Dies gilt auch für andere Dienstleistungen, wie zB Buchhaltung und Gehaltsabrechnung, EDV-Betreuung, Reinigungs- und Wartungsdienste.** Zu Abgrenzung siehe Stichwort Handelsbetrieb (**Rz 277**).

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

2 Körperschaftsteuer

Folgende Überschriften werden geändert (redaktionelle Änderung)

2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht ~~Umfang der persönlichen Steuerpflicht~~

~~2.1.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht~~

~~2.1.1.2 Beschränkte Steuerpflicht~~

~~2.1.1.2.1 Inländische Körperschaften~~

~~2.1.1.2.2 Ausländische Körperschaften~~

Rz 321 wird geändert (Klarstellung)

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 **gemäß [§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#)** mit ihren Kapitalerträgen **und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen**, 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).

Rz 322 wird geändert (Klarstellung)

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, **wenn die Körperschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in der EU oder einem Staat des EWR hat oder der Förderung begünstigter Zwecke zumindest überwiegend im Bundesgebiet dient**, ebenso Einkünfte im Rahmen der Vermögensverwaltung, soweit nicht kapitalertragsteuerpflichtige **oder der ImmoESt unterliegende** Einkünfte vorliegen.

Überschrift 2.2.2 und Rz 324 werden geändert (redaktionelle Änderungen)

2.2.2 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb (Zweckverwirklichungsbetriebe gemäß [§ 45 Abs. 2 BAO](#))

324

Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit sind weiters die Einkünfte aus unentbehrlichen Hilfsbetrieben im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) (siehe Rz 151 bis 172).

Rz 327 wird geändert (Klarstellung, VwGH-Judikatur)

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) **oder gewinnorientierte Land- und Forstwirtschaften und Gewerbebetriebe (Gewinnbetriebe)** 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 (**siehe KStR 2013 Rz 1326**).

Gewinne aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 2 BAO](#)) sind als Zufallseinkünfte steuerfrei. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zwecks dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (vgl. etwa VwGH 26.5.2021, [Ra 2019/15/0046](#), zum Verkauf von Grundstücken zur bloßen Finanzierung der Vereinszwecke; VwGH 22.9.2005, [2001/14/0037](#)). Unterliegt ein Verein mangels Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen ([§§ 34 ff BAO](#)) von vornherein nicht oder ab einem bestimmten Jahr nicht mehr der Steuerbefreiung des [§ 5 Z 6 KStG 1988](#), ist er oder wird er unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. auch [§ 18 KStG 1988](#)).

Rz 332 wird geändert (Klarstellung)

332

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

Rz 335 wird geändert (Klarstellung)

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 Gewinnermittlungsart dieser zusammengefassten Betriebe richtet sich nach dem Betrieb, der zur "höchstrangigen" Gewinnermittlung verpflichtet ist (vgl. KStR 2013 Rz 421).**

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 Rolle spielen, ändert nichts daran, dass die Aufzeichnungen eine Überprüfung dahingehend ermöglichen müssen, dass im unentbehrlichen Hilfsbetrieb keine Gewinne oder höchstens Zufallsgewinne angefallen sind.

Rz 339 wird geändert (Klarstellung)

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.

Die Steuerfreiheit der echten Mitgliedsbeiträge hat zur Folge, dass die mit diesen unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich nicht abzugsfähig sind.

Rz 348 wird geändert (Verweisanpassung)

348

Zur Berücksichtigung von Kostenersätzen bei Rechtsträgern, die ausschließlich oder überwiegend auf dem Gebiet der Sozialdienste tätig sind, siehe Rz 168 bis 170~~1~~.

Rz 350 wird geändert (ÖkoStRefG 2022)

Absetzung für Abnutzung (AfA)

350

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, die der längerfristigen Erzielung von Einkünften dienen, sind — von so genannten geringwertigen Wirtschaftsgütern (siehe ~~dort~~ **Rz 354**) 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 1.5000 Euro. Es ist eine jährliche Absetzung für Abnutzung von 3200 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).

Rz 354 wird geändert (ÖkoStRefG 2022)

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

354

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern können, sofern sie nicht mehr als 41.000 Euro betragen, sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden ([§ 13 EStG 1988](#)).

Rz 360 wird geändert (GemRefG 2023)

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 bis 4c EStG 1988](#); siehe EStR 2000 Rz ~~1330 bis 1349~~ **1305 bis 1370**) — keine Betriebsausgaben (oder Sonderausgaben).

Rz 362 wird geändert (GemRefG 2023)

Unangemessene Ausgaben

362

Ausgaben im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) (beispielsweise für 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.; vgl. **Rz 117**) stellt eine Verletzung der Vorschrift des [§ 39 Abs. 1 Z 4 BAO](#) dar und gefährdet die Eigenschaft einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft.

Nach Rz 378 wird die neue Rz 378a samt Überschrift eingefügt und die bisherige Überschrift 2.3.3.1.7 wird neu nummeriert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

2.3.3.1.7 Integrative Betriebe

378a

In [§ 11 Abs. 8 Behinderteneinstellungsgesetz](#) (BEinstG) ist festgelegt, dass von Integrativen Betrieben als gemäß [§§ 34 ff der BAO](#) begünstigte Rechtsträger unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als unentbehrliche Hilfsbetriebe im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) zu behandeln sind, wenn die begünstigten Zwecke im Hinblick auf die Konzeption der Integrativen Betriebe nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind. Hinsichtlich der Konzeption der Integrativen Betriebe siehe Rz 278a.

2.3.3.1.78 Krankenanstalten

Rz 387a wird geändert (Verweisanpassung)

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~~ **1309a**; zum Betreiben von Punschbudenständen siehe Rz 289a).
(...)

Rz 387b wird geändert (Verweisanpassung)

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~~ **1308**), stellt der übersteigende Betrag ertragsteuerlich eine Spende dar (zum Betreiben von Punschbudenständen siehe Rz 289a). Die dem Wert der erbrachten Leistungen entsprechenden Beträge stellen jedoch Einnahmen im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dar (siehe dazu Rz 386).
(...)

Rz 391 wird geändert (Aktualisierung)

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, Steuerberatungskosten sowie ~~Spenden~~ **Zuwendungen** im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988](#) in Betracht. Hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht siehe Rz 417 bis 428.

Rz 392 und 393 werden geändert (ÖkoStRefG 2022)

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~~3~~%) abgegolten, wenn die Einkünfte nicht in einem steuerpflichtigen Betrieb angefallen sind und keine Befreiungserklärung abgegeben wurde.

393

Der allgemeine Steuersatz des [§ 22 Abs. 1 KStG 1988](#) beträgt 25~~3~~ %. 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.

Rz 394 wird geändert (Verweisanpassung)

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 des ~~Körperschaftsteuersatzes~~ 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.

*Rz 394b wird geändert (Aktualisierung)***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 21:

Der gemeinnützige Verein wird im Jahr 2011~~4~~ neu gegründet. In den Jahren 2011~~4~~ bis 2013~~6~~ hat er keine steuerpflichtigen Einkünfte. Im Jahr 2014~~7~~ hat er ein steuerpflichtiges Einkommen von 600 Euro.

Die Freibeträge der Jahre 2011~~4~~ bis inklusive 2013~~6~~ sind zur Gänze vortragsfähig. Da im Jahr 2014~~7~~ die oben genannte 10%-Grenze nicht überschritten ist, ist der im Jahr 2014~~7~~ nicht verbrauchte Freibetragsteil in Höhe von 9.400 Euro vortragsfähig.

Beispiel 12:

Der gemeinnützige Verein hat in den Jahren 2011~~4~~ bis 2013~~6~~ keine Einkünfte, im Jahr 2014~~7~~ ein steuerpflichtiges Einkommen vor Abzug des Freibetrages in Höhe von 6.000 Euro. Vortragsfähig ist der Freibetrag 2011~~4~~ iHv ~~7.300~~ 10.000 Euro bis zum Jahre 2021~~4~~, jener aus 2012~~5~~ bis zum Jahre 2022~~5~~ und jener aus 2013~~6~~ iHv 10.000 Euro bis zum Jahre 2023~~6~~. Im Jahr 2014~~7~~ 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~~8~~ bis 2021~~4~~ ergeben sich jeweils nach Verrechnung der jährlichen Freibeträge keine steuerpflichtigen Einkommen. Im Jahre 2022~~5~~ findet die 50-Jahr-Feier des Vereines statt, es ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von 25.000 Euro. Zunächst ist der Freibetrag 2022~~5~~ zu verrechnen, das restliche Einkommen von 15.000 Euro ist mit den offenen Freibeträgen aus 2012~~5~~ und 2013~~6~~ von ~~17.300~~ 20.000 Euro (~~7.300 Euro für 2012 und je 10.000 Euro für 2013~~) zu verrechnen (der Freibetrag aus 2011~~4~~ ist nicht mehr verrechenbar). Der Freibetragsrest von ~~2.300~~ 5.000 Euro (aus dem Jahre 2013~~6~~) kann letztmalig im Jahr 2023~~6~~ verrechnet werden.

Jahr	Gewinn	Freibetrag	Vortrag
2014	0	10.000	10.000
2015	0	10.000	10.000

2016	0	10.000	10.000
2017	6.000	10.000	0
2018	0	10.000	10.000
2019	0	10.000	10.000
2020	0	10.000	10.000
2021	0	10.000	10.000
2022	0	10.000	10.000
2023	0	10.000	10.000
2024	0	10.000	10.000
2025	25.000	10.000	
	15.000 (Rest)	20.000 (aus 2015+2016)	5.000 (aus 2016)

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 (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.

Rz 397 wird geändert (Aktualisierung)

397

Eine weitere Erhebungsform der Körperschaftsteuer ist der Steuerabzug ([§ 24 Abs. 2 KStG 1988](#)). Für diesen Steuerabzug gibt es ~~zwei~~ **drei** Anwendungsfälle:

- Kapitalertragsteuer für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des [§ 93 EStG 1988](#) (gilt für alle Steuerpflichtigen)
- **Immobilien'ertragsteuer für Grundstücksveräußerungen gemäß [§ 30b 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. [§ 30b Abs. 2](#) bzw. [§ 102 Abs. 4 EStG 1988](#)~~).

Rz 398 wird geändert (Klarstellung)

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 ~~272~~).

Rz 407 wird geändert (Aktualisierung)

407

Eine unterjährige Änderung kann von Amts wegen (durch einen eigenen Vorauszahlungsbescheid, durch einen Veranlagungsbescheid und eine **Beschwerdeberufungsentscheidung**) oder über einen Antrag des Abgabepflichtigen ~~unterjährig geändert werden~~ **erfolgen**. Ein diesbezüglicher Antrag ist bis zum 30. September jeden Jahres möglich.

Überschrift 2.5.5.1 und Rz 411 werden geändert (Aktualisierung)

2.5.5.1 Steuerabzug ([§§ 30b, 93](#) und [99 EStG 1988](#))

411

Der Steuerabzug erfolgt ~~einerseits~~ gemäß [§ 30b EStG 1988](#) (Immobilien'ertragsteuerabzug), [§ 93 EStG 1988](#) (Kapitalertragsteuerabzug), ~~andererseits~~ **oder** 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).

Rz 412 wird geändert (Verweisanpassung)

412

Wenn für die entsprechenden Einkünfte jedoch eine Veranlagung zu erfolgen hat (siehe KStR 2013 Rz 1579 ff), wirkt die Abzugsteuer wie eine Körperschaftsteuervorauszahlung (**KStR 2013 Rz 1578**).

Rz 419 wird geändert (Aktualisierung)

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 (**dh. einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb**) erzielten Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 21 Abs. 2 Z 3 ~~letzter~~ **sechster** Teilstrich KStG 1988).

Rz 420a wird geändert (Klarstellung)

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, **dh. einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb**, zuzurechnen waren, sind von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht erfasst ([§ 21 Abs. 3 Z 4 iVm Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988](#)).

*Rz 421 wird geändert (Aktualisierung)***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 **und bei Einkünften aus Kryptowährungen eine Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug erwirken. Bei Einkünften, für die der Kapitalertragsteuerabzug durch ein Kreditinstitut im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstich EStG 1988](#) vorzunehmen ist, ist dabei Voraussetzung für die Befreiung, dass der Steuerpflichtige eine digitale Befreiungserklärung gemäß [§ 94 Z 15 EStG 1988](#) abgibt (siehe dazu EStR 2000 Rz 7777b ff) und dabei unter Nachweis seiner Identität erklärt, dass das Kapital, aus dem die entsprechenden Einkünfte fließen, einem Betriebsvermögen eines in- oder ausländischen Betriebes zuzurechnen ist. Ist der Abzugsverpflichtete kein Kreditinstitut im Sinne des [§ 95 Abs. 2 Z 2 letzter Satz erster bis dritter Teilstich EStG 1988](#), kann die Befreiung ohne Abgabe einer digitalen Befreiungserklärung vorgenommen werden, wenn dem Abzugsverpflichteten das Vorliegen der Voraussetzungen gemäß [§ 94 Z 5 lit. a und b EStG 1988](#) glaubhaft gemacht wird (EStR 2000 Rz 7762a). ~~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.~~**

*Rz 424 wird geändert (Aktualisierung)***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.~~ **übermittelt die für die Befreiung oder deren Widerruf erforderlichen Daten laufend elektronisch dem zuständigen Finanzamt. Dazu hat das Kreditinstitut für die digitale Weiterleitung der erforderlichen Daten an das Finanzamt eine Entbindung vom Bankgeheimnis einzuholen (siehe EStR 2000 Rz 7777c ff).**

Rz 426 wird geändert (Aktualisierung)

426

Erfolgt ~~Wird~~ bei unentbehrlichen Hilfsbetrieben, die gemäß [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) von der Körperschaftsteuer befreit sind und daher nicht zur Körperschaftsteuer veranlagt werden, keine **KESt-Befreiung gemäß § 94 Z 5 EStG 1988** ~~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, ~~weil da~~ gemäß § 94 Z 6 lit. c fünfter ~~Teilstrichatz~~ EStG 1988 eine KESt-Befreiung vorliegt.

3 Umsatzsteuer

In Rz 441 wird ein Beispiel ergänzt (siehe UStR 2000 Rz 24)

441

Beispiele:

Der Zuschussgeber (Land bzw. Stadt) gewährt einem Verleger für die Erstellung und Lieferung von Büchern an den Zuschussgeber einen Zuschuss. Dass diese Bücher in der Folge vom Zuschussgeber an "ausgesuchte Personen" verschenkt wurden, ändert nichts an diesem konkreten Nutzen für den Zuschussgeber (VwGH 10.5.2016, [Ra 2015/15/0049](#)).

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](#)).

Rz 442 wird an UStR 2000 Rz 25 angepasst:

442

[...]

Die Subvention muss unmittelbar mit dem Preis des betreffenden Umsatzes zusammenhängen. Das ist nur dann der Fall, wenn die Subvention an den Subventionsempfänger gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten Dienstleistung gezahlt wird. Weiters muss die dem Subventionsempfänger gewährte Subvention dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugutekommen. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis muss nämlich so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der dem Verkäufer des Gegenstands oder dem Dienstleistungserbringer gewährten Subvention ermäßigt, die damit in die Kalkulation des Preises einfließt, den der Letztgenannte verlangt. Die Zahlung der Subvention an den Verkäufer oder Dienstleistungserbringer muss diesem also objektiv gesehen den Verkauf des Gegenstands bzw. die Erbringung der Dienstleistung zu einem niedrigeren Preis als dem ermöglichen, den er ohne Subvention verlangen müsste. Schließlich muss die von der Subvention verkörperte Gegenleistung darüber hinaus zumindest bestimmbar sein (vgl. EuGH 9.10.2019, verb. Rs [C-573/18](#) und [C-574/18](#), *C GmbH & Co. KG*).

Rz 444 wird an UStR 2000 Rz 26 angepasst:

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 AMStG, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach § 32 Abs. 3 AMStG stehen, unabhängig davon, ob die Dienstleistungen aufgrund von Förder- oder Werkverträgen erbracht werden~~). **(zB Stilllegung von Betrieben oder Anbauflächen, Aufgabe von Produktionszweigen)**. Entschädigungen oder sonstige Zahlungen, die ein Unternehmer für ein solches Verhalten erhält, stellen umsatzsteuerrechtlich keine Gegenleistung (Entgelt) dar.

Rz 481a wird an UStR 2000 Rz 891a angepasst:

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, **da es sich um einen Vertrag sui generis handelt. Gegenstand dieses Vertrages ist die Benützung von Einrichtungen, die der Freizeitgestaltung, der körperlichen Ertüchtigung oder der Sportausübung dienen, und nicht die Miete von Grundstücksflächen und Betriebsvorrichtungen** ~~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~~ (VwGH 29.5.2018, [Ro 2016/15/0030](#); EuGH 18.1.2001, Rs [C-150/99](#), *Stockholm Lindöpark AB*). [...]

Rz 482 wird aktualisiert:

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 **und die kurzfristige Vermietung (zu den Ausnahmen von der Steuerbefreiung siehe UStR 2000 Rz 894 ff)**. [...]

Rz 487 wird aktualisiert:

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 ~~1229-1218~~.

[...]

In Abschnitt 3.3.11 werden die Rz 515, 517 und 518 an die Änderungen durch das AbgÄG 2024, BGBl. I Nr. 113/2024, und das PrAG 2025, BGBl. I Nr. 144/2024, angepasst sowie eine neue Überschrift „3.3.11.5 Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer“ samt Rz 520a ergänzt

515

Rechtslage bis 31.12.2024

Kleinunternehmer, das sind inländische Unternehmer, deren Umsätze - das sind Leistungsumsätze und der Eigenverbrauch - im Veranlagungszeitraum ~~30.000~~ **35.000** 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~~ **35.000** 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~~).

Rechtslage ab 1.1.2025

Voraussetzung für die Regelung ist gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) zunächst, dass der Unternehmer sein Unternehmen im Inland oder in einem anderen Mitgliedstaat betreibt. Ein Unternehmer betreibt sein Unternehmen dort, wo der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit liegt. Auf eine Betriebsstätte im Inland bzw. im Gemeinschaftsgebiet kommt es hingegen nicht an.

Weiters darf für die Anwendung der Befreiung die Kleinunternehmergrenze in Höhe von 55.000 Euro weder im laufenden noch im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten werden. Neben den oben genannten Voraussetzungen gelten für Unternehmer, die ihr Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat betreiben, zusätzliche Voraussetzungen (siehe hierzu UStR 2000 Rz 998 f).

Für Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, gilt die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerbefreiung antragslos. Es besteht jedoch die Möglichkeit von der Befreiung zur Steuerpflicht zu optieren, siehe hierzu UStR 2000 Rz 1019 ff.

Hinsichtlich der für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze maßgeblichen Umsätze besteht kein Unterschied zu Rechtslage bis 31.12.2024. Anders als bei der bis 31.12.2024 geltenden Kleinunternehmerregelung ist jedoch bei der Berechnung der Kleinunternehmergrenze nicht auf eine unterstellte Steuerpflicht abzustellen.

517

Rechtslage bis 31.12.2024

Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% (= maximal ~~34.500~~ **40.250 Euro) innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren ist unbeachtlich.**

Rechtslage ab 1.1.2025

Wird die Kleinunternehmergrenze um nicht mehr als 10% überschritten, so kann die Befreiung noch bis zum Ende des Kalenderjahres in Anspruch genommen werden (Toleranzregelung). Wird die Kleinunternehmergrenze um mehr als 10% überschritten, so entfällt die Befreiung mit diesem Zeitpunkt sofort. Dh. für jenen Umsatz, mit dem die 10%

Toleranzgrenze überschritten wird sowie für alle danach ausgeführten Umsätze, ist die Befreiung nicht mehr anwendbar (siehe hierzu UStR 2000 Rz 996).

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 **Kleinunternehmergrenze** 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.

3.3.11.5 Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer

520a

Unternehmer, die ihr Unternehmen im Inland betreiben, haben die Möglichkeit über ein eigens hierfür eingerichtetes Portal die Kleinunternehmerbefreiung in anderen Mitgliedstaaten in Anspruch zu nehmen. Siehe hierzu UStR 2000 Rz 3972 ff.

Rz 534a wird aktualisiert und es werden Verweise auf alte Rechtslagen gestrichen:

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 bei den in~~ [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#) ~~genannten Leistungen, – das sind sonstige Leistungen betreffend die~~

Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen, wie Messen, Ausstellungen, Konferenzen, Seminare, Konzerte usw. – **und ab 20.7.2022 die Vermietung im Inland gelegener Grundstücke**) ~~durch im Inland nicht ansässige Unternehmer vom Übergang der Steuerschuld ausgenommen sowie Werklieferungen durch Unternehmer, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte haben~~ (vgl. [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) idF Abgabenänderungsgesetz ~~2022/2011~~, BGBl. I Nr. ~~108/2022-76/2011~~).

- 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 durch Unternehmer, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte haben, wenn sich der Lieferort nach § 3 Abs. 13 oder 14 UStG 1994 bestimmt 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~~ sowie 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. ~~bd~~ **ivm Abs. 5 UStG 1994**).

In Rz 535 und Rz 536 werden Verweise auf alte Rechtslagen gestrichen:

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.

In Rz 537 und Rz 538 werden Verweise auf alte Rechtslagen gestrichen bzw. Aktualisierungen vorgenommen:

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~~ **10313/2019**, entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen Kalenderjahr 350.000 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 tätig und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 350.000 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](#) der VO des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. ~~171/2010~~ **313/2019** 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.

In Rz 550 und Rz 551 werden Verweise auf alte Rechtslagen gestrichen bzw. Aktualisierungen vorgenommen:

550

~~Rechtslage bis 31.12.2007~~

~~Verbrauchssteuerpflichtige 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 **Anwendung der Kleinstunternehmerregelung in [Art. 3 Abs. 5 UStG 1994](#) bzw. bis 30.6.2021: der 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 **Kleinstunternehmergrenze in Österreich (bis 30.6.2021:***
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.

4 Kommunalsteuer

Abschnitt 4 wird neu gefasst. Dabei werden Aussagen aus der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum [Kommunalsteuergesetz 1993](#) (Info des BMF vom 26.01.2023, 2022-0.892.770, im Folgenden „KommSt-Info“) übernommen sowie allgemeine Ausführungen zur Kommunalsteuer durch Verweise auf diese Information ersetzt.

In Abschnitt 4.1 werden die Überschrift sowie Rz 553 geändert und die Rz 554 bis 558 neu eingefügt:

4.1 Steuerpflicht bei Vereinen

553

Ein Verein unterliegt der Kommunalsteuer (**KommSt**), wenn er unternehmerisch tätig ist und in einer inländischen Betriebsstätte seines Unternehmens Dienstnehmer iSd [KommStG 1993](#) beschäftigt. **Die KommSt-Pflicht erstreckt sich auf die Arbeitslöhne, die auf den unternehmerischen Bereich des Vereins entfallen. Keine KommSt kann insoweit anfallen, als der Verein nicht unternehmerisch tätig oder gemäß [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) befreit ist. 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, zählen auch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe iSd [§ 45 Abs. 2 BAO](#) sowie vermögensverwaltende Tätigkeiten (zB Mietwohnhaus) zum unternehmerischen Bereich.**

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 in der Regel nach dem zeitlichen Ausmaß der Tätigkeiten (zeitlicher Arbeitseinsatz) zu erfolgen haben.

Zu den Vereinstätigkeiten siehe Rz 253 ff.

4.1.1 (Un-)Echte Mitgliedsbeiträge

554

Ein Verein ist nicht unternehmerisch tätig, soweit er satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorgt, für die er so genannte echte Mitgliedsbeiträge erhält; das sind solche Beiträge, welche die Mitglieder eines Vereins nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks zu entrichten haben. Hingegen ist der Verein insoweit unternehmerisch tätig, als er für im Rahmen eines Leistungsaustausches erbrachte Tätigkeiten so genannte unechte Mitgliedsbeiträge erhält; diesen Beiträgen steht eine konkrete Gegenleistung des Vereins an den Beitragszahler gegenüber (vgl. VwGH 21.9.2006, [2003/15/0026](#)).

555

Zur Abgrenzung echter und unechter Mitgliedsbeiträge siehe Rz 432 bis 438; UStR 2000 Rz 33 f. Diese Frage stellt sich nur dann, wenn auch Arbeitslöhne gewährt werden.

Stehen Mitgliedsbeiträge mit der Erfüllung von Gemeinschaftsleistungen im Zusammenhang, die allen Mitgliedern zukommen, so handelt es sich dabei um echte Mitgliedsbeiträge.

Für die Annahme echter Mitgliedsbeiträge spricht insbesondere:

- Mitglieder werden nicht aus einem konkreten Anlass (zB Schadensfall) angeworben,
- die Höhe des Mitgliedsbeitrags orientiert sich nicht an konkreten Leistungen des Vereins und
- die Mitgliedschaft ist nicht an einen bestimmten Zeitraum gebunden (vgl. VwGH 28.4.1993, [90/13/0245](#)).

556

Im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch erbrachte finanzielle Leistungen, mögen sie auch als Mitgliedsbeiträge tituiert sein, sind als so genannte unechte Mitgliedsbeiträge zum Unternehmensbereich zu rechnen.

4.1.2 Subventionen

557

Im Gegensatz zu sogenannten echten zählen sogenannte unechte Subventionen zum unternehmerischen Bereich. Echte Subventionen werden weder auf Grund eines Leistungsaustausches erbracht noch hängen sie mit bestimmten Leistungen des Vereins zusammen.

Ein Verein ist jedenfalls nichtunternehmerisch tätig, wenn er seine Leistungen unentgeltlich erbringt und erst die Subventionen den Verein in die Lage versetzen, seine nach dem Vereinszweck obliegenden Aufgaben zu erfüllen (VwGH 24.11.1999, [95/13/0185](#)).

Zur Abgrenzung echter und unechter Subventionen siehe Rz 439 bis 443; UStR 2000 Rz 22 bis 32.

558

Unternehmensbezogene, unechte Subventionen sind solche Entgelte, welche

- auf Grund eines Leistungsaustausches zwischen Subventionsgeber und leistendem Unternehmer (Subventionsempfänger),

- von einem anderen als dem Empfänger einer Leistung dem leistenden Unternehmer (Subventionsempfänger) gewährt werden.

In den Abschnitten 4.2 bis 4.5 ersetzen die neuen Rz 559 bis 562 mit Verweisen auf die KommSt-Info die allgemeinen Ausführungen zur Kommunalsteuer in den bisherigen Rz 554 bis 588.

4.2 Dienstnehmer iSd KommStG 1993

559

Siehe Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993, KommSt-Info Rz 2 bis 20

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

560

Siehe KommSt-Info Rz 21 bis 37.

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 Liebhabertätigkeiten 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

561

Siehe KommSt-Info Rz 38 bis 54.

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 Kommunalsteuerpflicht der Arbeitslöhne dieses Dienstnehmers.~~

4.5 Bemessungsgrundlage**562**

Siehe KommSt-Info Rz 55 bis Rz 98

4.5.1 Arbeitslöhne an Dienstnehmer iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988**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.

In Abschnitt 4.6 werden die Aussagen der Rz 589 in die neue Rz 563 übernommen und ergänzt. Die Rz 564 bis 582 mit Aussagen aus der KommSt-Info werden eingefügt.

4.6 Befreiungen gemäß [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#)

4.6.1 Ausnahme von Ausschließlichkeit Umfang der Abgabenbefreiung

589563

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. **Von den allgemeinen Regelungen über die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Körperschaften nach [§§ 34 ff BAO](#) iVm den materiellen Abgabenvorschriften unterscheidet sich die Regelung des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) dadurch, dass sie ausdrücklich eine besondere Form der partiellen Abgabenbefreiung vorsieht. Anwendbar ist [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) nämlich, „soweit“ Körperschaften bestimmten, konkret umschriebenen mildtätigen oder gemeinnützigen Zwecke dienen (vgl. VwGH 28.5.2019, [Ra 2018/15/0030](#)). Wird ein Rechtsträger nur teilweise auf den taxativ aufgezählten Gebieten tätig, steht, soweit Körperschaften mildtätigen oder konkret umschriebenen gemeinnützigen Zwecken dienen, eine partielle Abgabenbefreiung zu.**

4.6.2 Natürliche Personen und Personengesellschaften

564

Bei natürlichen Personen oder Personengesellschaften handelt es sich nicht um Körperschaften im Sinne des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#), weshalb eine Befreiung aus rechtlichen Gründen nicht möglich ist.

4.6.3 Körperschaften des privaten Rechts/Vereine

565

Gemeinnützige Körperschaften privaten Rechts, welche die taxativ angeführten Befreiungsagenden, insbesondere Fürsorgeagenden, erfüllen, sind kommunalsteuerbefreit. Solche gemeinnützigen Körperschaften des privaten Rechts sind beispielsweise auch Kapitalgesellschaften wie GmbH oder AG; gerade Krankenanstalten werden oft gemeinnützig in Form einer Kapitalgesellschaft geführt (siehe auch Rz 567).

Zu den Körperschaften des privaten Rechts sind vor allem aber die Vereine wie ideelle Vereine, Sport- und Kulturvereine, aber auch Wirtschaftsvereine zu zählen.

4.6.4 Körperschaften öffentlichen Rechts

566

Bei Körperschaften öffentlichen Rechts sind – anders als bei Vereinen und Kapitalgesellschaften – im Hinblick auf die Formulierung des [§ 34 Abs. 2 BAO](#) die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen nicht körperschaftsbezogen, sondern betriebsbezogen. Es ist daher für den jeweiligen Betrieb gewerblicher Art die Anwendbarkeit des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) zu prüfen.

4.6.5 Kapitalgesellschaften

567

Die Prämisse, um eine Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) zu erreichen, ist, dass die Kapitalgesellschaft eine begünstigte Kapitalgesellschaft iSd [§§ 34 ff BAO](#) darstellt (zu den Voraussetzungen siehe KStR 2013 Rz 179 f).

Nur wenn diese begünstigte Kapitalgesellschaft auch eine der in [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) taxativ angeführten Befreiungsagenden erfüllt, ist eine Kommunalsteuerbefreiung gegeben. Unterhält eine begünstigte Kapitalgesellschaft einen entbehrlichen/einen unentbehrlichen/einen begünstigungsschädlichen Betrieb, sind Rz 576 ff zu beachten.

4.6.6 Begünstigte Zwecke

568

Ausschließlich die in [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) taxativ aufgezählten Befreiungszwecke (sämtliche mildtätige Zwecke sowie gemeinnützige Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge) können Tatbestandsmerkmal für eine Kommunalsteuerbefreiung sein, nicht jedoch die sonstigen in den Bestimmungen des [§ 35 Abs. 2 BAO](#) angeführten gemeinnützigen Zwecke wie Volksbildung, Berufsausbildung, Körpersport usw.

Beispielhafte Aufzählungen der einzelnen begünstigten Zwecke siehe Rz 583 ff.

569

Zum Begriff der Mildtätigkeit siehe Rz 28 ff.

570

Zur Unmittelbarkeit der Förderung siehe Rz 120 ff.

571

Das Betreiben von Kindergärten, Kinderheimen und Studentenheimen für Personen bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres fällt in die Jugendfürsorge und ist von [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) umfasst (VwGH 20.9.1995, [95/13/0127](#)).

Arbeitsmarktpolitische Maßnahmen sind in [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) nicht angeführt und können weder unter den Begriff der Familienfürsorge noch unter Krankenfürsorge oder Gesundheitspflege subsumiert werden (vgl. VwGH 28.5.2019, [Ra 2018/15/0030](#)).

Unter die Befreiungsbestimmung des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) können auch Einrichtungen zur Wiedereingliederung von Langzeitarbeitslosen fallen, deren Zielsetzung in der Wiedereingliederung von Personen mit psychischen oder sozialen Defiziten am Arbeitsmarkt liegt.

Im Bereich der Straffälligen- und Opferhilfe handelt es sich um Personen, die zu einem erheblichen Teil persönlich oder materiell hilfsbedürftig sind. Die Unterstützung dieser hilfsbedürftigen Personen kann auch durch Dienstleistungen oder Beratungen erfolgen (VwGH 20.11.2019, [Ra 2019/15/0103](#)).

572

Eine gemeinnützig betriebene Krankenanstalt dient stets den in [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) für die Steuerbefreiung vorausgesetzten Zwecken. Ist eine Anstalt nicht als gemeinnützige

Krankenanstalt anerkannt, ist nach den Kriterien des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) zu prüfen, ob diese Anstalt den dort genannten Zwecken dient (VwGH 20.11.2019, [Ra 2018/15/0071](#)).

Ausbildungsstätten für Krankenpflege, welche nicht durch eine Krankenanstalt, sondern durch Vereine, Kapitalgesellschaften usw., organisatorisch abgesondert von der Krankenanstalt geführt werden, 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.

573

Der Betrieb einer Privatschule mit Öffentlichkeitsrecht kann nicht unter [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) subsumiert werden (VwGH 30.4.2003, [2003/13/0041](#)).

Ebenso sind Vereinigungen, welche beispielsweise Psychologen ausbilden oder Arzneimittel produzieren, nicht von der Befreiungsbestimmung erfasst, da diese nicht unter die Gesundheitspflege oder Krankenfürsorge im eigentlichen Sinn zu subsumieren sind.

574

Eine Fremdverköstigung als solche, auch wenn sie (zum Teil) gemeinnützigen Vereinigungen gegenüber erbracht werden sollte, kann nicht als eine Betätigung für gemeinnützige Zwecke angesehen werden. Das ergibt sich schon daraus, dass mit der Bereitstellung von Speisen für derartige Einrichtungen ein gemeinnütziger Zweck dieser Einrichtungen nicht unmittelbar gefördert wird, wie dies in [§§ 34](#) und [40 Abs. 1 BAO](#), auf welche Bestimmungen [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) verweist, als Voraussetzung für steuerliche Begünstigungen normiert wird (VwGH 19.10.2006, [2005/14/0132](#)).

575

Das Tatbestandsmerkmal der Jugendfürsorge iSd [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) ist weder durch die Definitionen in den Kinder- und Jugendhilfegesetzen der Länder begrenzt noch auf Minderjährige beschränkt. Von der Befreiungsbestimmung erfasst sind gemeinnützige auf dem Gebiet der "sozialen Fürsorge" tätige Unternehmen. Die Altersobergrenze liegt bei Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0005](#)).

Geht es unabhängig von konkreten medizinischen oder therapeutischen Bedürfnissen lediglich um die Entfaltung sportlicher Betätigung, ist Körpersport vom Tatbestandsmerkmal der gemeinnützigen Zwecke auf dem Gebiet der Gesundheitspflege nicht umfasst (vgl. VwGH 21.3.2022, [Ro 2019/15/0010](#)).

4.6.7 Begünstigte Körperschaft nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb

576

Zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb siehe Rz 136 ff.

577

Betreibt eine begünstigte Zwecke fördernde Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, so unterscheidet [§ 45 BAO](#) drei Arten solcher Betriebe:

- unentbehrlicher Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 2 BAO](#)), vgl. Rz 151 bis 172
- entbehrlicher Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 1 BAO](#)), vgl. Rz 173 bis 179
- begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb ([§ 45 Abs. 3 BAO](#)), vgl. Rz 180 bis 183.

4.6.7.1 Hilfsbetriebe und Geschäftsbetriebe begünstigter Körperschaften

578

Betreibt die begünstigte Körperschaft (zB Verein zur Betreuung von Menschen mit Behinderungen) einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb (zB Rehabilitationszentrum), ist für diesen unentbehrlichen Hilfsbetrieb die Befreiungsbestimmung des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) anwendbar (ebenso wie hinsichtlich der begünstigten Körperschaft).

Betreibt eine begünstigte Körperschaft eine Kinderbetreuungseinrichtung, die nur für Kinder der Bediensteten zur Verfügung steht und für den Betrieb der begünstigten Körperschaft erforderlich ist, ist auch diese Kinderbetreuungseinrichtung von der Befreiung des [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) umfasst (VwGH 21.3.2022, [Ro 2019/15/0005](#)).

579

Betreibt die begünstigte Körperschaft (zB Verein zur Beratung von Jugendlichen) einen entbehrlichen Hilfsbetrieb (zB Flohmarkt), ist für diesen entbehrlichen Hilfsbetrieb Kommunalsteuerpflicht hinsichtlich der Arbeitslöhne gemäß [§ 5 KommStG 1993](#) gegeben. Hinsichtlich der begünstigten Körperschaft bleibt die Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) aufrecht.

580

Betreibt eine begünstigte Körperschaft (zB Altenpflegeeinrichtung) einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb (zB Handelsbetrieb), so bleibt hinsichtlich der begünstigten Körperschaft die Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) nur dann aufrecht, wenn:

- die Überschüsse des Geschäftsbetriebes den Zwecken der begünstigten Körperschaft dienen und
- die Umsätze des begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes 100.000 Euro nicht überschreiten (vgl. Rz 198).

Für diesen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb ist Kommunalsteuerpflicht gegeben.

581

Betreibt eine begünstigte Körperschaft (zB Altenpflegeeinrichtung) einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb (zB Handelsbetrieb) und dienen die Überschüsse des Geschäftsbetriebes den Zwecken der begünstigten Körperschaft und überschreiten die Umsätze 100.000 Euro, ist für diesen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb Kommunalsteuerpflicht gegeben. Hinsichtlich der (vormals begünstigten) Körperschaft ist keine Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#) gegeben (und damit Kommunalsteuerpflicht gegeben).

Achtung: Wird eine Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) durch die gemäß [§ 44a BAO](#) zuständige Gemeinde erlassen, behält die begünstigte Körperschaft die Kommunalsteuerbefreiung nach [§ 8 Z 2 KommStG 1993](#), auch wenn die Umsatzgrenze des begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes 100.000 Euro übersteigt.

582

Soweit ein Verein oder eine begünstigte Körperschaft Aufgaben der öffentlichen Fürsorge ([§ 8 Z 2 KommStG 1993](#)), etwa die Betreuung alkohol- oder drogenabhängiger Jugendlicher, aber auch sonstige Aufgaben außerhalb des Fürsorgebereichs, etwa Schuldnerberatung, im Rahmen seiner Vereinstätigkeit erbringt und dabei Einnahmen im Unternehmensbereich (unechte Subventionen bzw. Mitgliedsbeiträge) erzielt, bestehen keine Bedenken, eine Vereinbarung (Mischschlüssel) der Bemessungsgrundlage aus der Relation

- befreiter (zB Familienfürsorge) und nicht befreiter (zB Schuldnerberatung) Agenden (Vereinsaufgaben),
- unternehmerischer (unechter Subventionen bzw. Mitgliedsbeiträge, etwa auf Grund von Leistungsaustausch) und nicht unternehmerischer (echte Subventionen und Mitgliedsbeiträge)

durchzuführen.

In den neuen Rz 583 bis 589 werden Beispiele für kommunalsteuerlich begünstigte Zwecke zusammengefasst und neu strukturiert. Es wird eine Überschrift 4.6.8. vor Rz 583 eingefügt. Die bisherigen Rz 590 bis 663 entfallen.

4.6.8 Beispiele für öffentliche Fürsorge

583

Beispiele für Jugendfürsorge:

- **ganztägige Erholungsaktionen, Ferienlager**
- **Erziehungshilfen (zB Gruppenbetreuung, Erziehungsheime)**
- **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.**

584

Beispiele für Familienfürsorge:

- **Beratungshilfen für Familienplanung, werdende Eltern und Erziehungsberechtigte mit Säuglingen und Kleinkindern**
- **Unterbringung von Schwangeren und Müttern/Vätern mit ihren Säuglingen und Kleinkindern in Krisenwohnungen, Heimen und sonstigen Einrichtungen (zB Frauenhäuser)**
- **Kinderkrippen, Tagesmütter/-väter**
- **Beratungs- und Betreuungshilfen für Alleinerzieher**
- **Eltern-Kind-Zentren**

585

Beispiele für Krankenfürsorge:

- **Krankenbehandlung einschließlich Zahnbehandlung**
- **Pflege in öffentlichen und nichtöffentlichen Krankenanstalten**
- **Krankentransport**
- **Erste-Hilfe-Leistung**
- **Hauskrankenpflege**
- **Medizinische Maßnahmen der Rehabilitation**

586

Beispiele für Behindertenfürsorge:

- **Betreuungsleistungen und Hilfestellungen für Kranke und Menschen mit Behinderungen eines Vereins für Sachwalter- und Patientenanwälte (VertretungsNetz; VwGH 24.11.1999, [95/13/0185](#)).**
- **Wohn- und Pflegeheime, Tagesheimstätten**
- **Geschützte Werkstätten**
- **Beschäftigung und Qualifizierung von Menschen mit Behinderungen in Integrativen Betrieben gemäß [§ 11 BEinstG](#), siehe auch Rz 278a**
- **Berufliche und soziale Maßnahmen der Rehabilitation**
- **Hilfe zur Schulbildung, Erziehung und beruflichen Eingliederung**

587

Beispiele für Blindenfürsorge:

- **Blindenheime**
- **Geschützte Werkstätten**
- **Beschäftigung und Qualifizierung von Menschen mit Behinderungen in Integrativen Betrieben gemäß [§ 11 BEinstG](#), siehe auch Rz 278a**
- **Hilfe zur Schulbildung, Erziehung und beruflichen Eingliederung**

588

Beispiele für Altenfürsorge:

- **Sicherung des Lebensunterhalts (zB hinsichtlich Unterkunft, Nahrung, Bekleidung und Körperpflege)**
- **Hilfe zur Weiterführung des Haushalts**
- **Unterbringung, Verpflegung und soziale Betreuung in Wohn- und Altenheimen**
- **Pflege inner- oder außerhalb von Pflegeheimen**

589

Beispiele für Gesundheitsfürsorge:

- **Jugendlichenuntersuchungen**
- **Vorsorge(Gesunden)untersuchungen**
- **Impfungen**
- **Kurse über Gesundheitsgefährdung, Krankheits- und Unfallverhütung, Verhütung von Berufskrankheiten und Erste-Hilfe**

- **Unterbringung und Behandlung in Genesungs-, Erholungsheimen, Kuranstalten und Heilbädern**
- **Blutspende-Abnahme**

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 (Beschäftiger) 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.~~

In den Abschnitten 4.7 und 4.8 ersetzen die neuen Rz 590 bis 591 mit Verweisen auf die KommSt-Info die bisherigen Rz 664 bis 675. Abschnitt 4.9 und Rz 592 bis 676 entfallen.

4.7 Steuersatz, Freibetrag und Freigrenze

590

Siehe KommSt-Info Rz 136 bis 139.

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

Bemessungsgrundlage	990,00
Freibetrag	990,00
KommSt	0,00

Beispiel 2

Bemessungsgrundlage	1.420,00
Freibetrag	1.095,00
3% von 325	9,75 Euro KommSt

Beispiel 3

Bemessungsgrundlage	1.750,00
3% von 1.750	52,50 Euro KommSt

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

591

Siehe KommSt-Info Rz 154 bis 161.

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.~~

Randzahlen 592 bis 676: *derzeit frei*

5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben

Rz 677 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

677

Für die Erhebung von Gebühren **und** Verkehrsteuern ~~und Glücksspielabgaben~~ ist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien, ~~Vordere Zollamtsstraße 5, 1030 Wien, Tel. 01/711125~~ Österreich zuständig ([§ 60 Abs. 1 Z 2 iVm § 61 Abs. 2 Z 2 BAO](#)).

Innerhalb des Finanzamtes Österreich wird diese Zuständigkeit durch die Dienststelle Sonderzuständigkeiten wahrgenommen.

Die Überschrift 5.1.1 vor Rz 679 wird angepasst und eine neue Abschnittsüberschrift ergänzt; Rz 679 wird geändert (Klarstellung und Einfügen eines Verweises auf die GebR 2019)

5.1.1 Feste Gebühren (siehe GebR 2019 Rz 46 49 f)

5.1.1.1 Allgemeines

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 (**siehe GebR 2019 Rz 46 bis 50**). ~~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).~~

Nach Rz 679 wird Rz 679a mit einer neuen Abschnittsüberschrift neu eingefügt (Anpassung an aktuelle Rechtslage, Einfügen eines Verweises auf die GebR 2019)

5.1.1.2 Strafregisterbescheinigungen

679a

Das Gebührengesetz sieht Befreiungen im Zusammenhang mit der Ausstellung von Strafregisterbescheinigungen für freiwilliges Engagement im Rahmen von

- **Freiwilligenorganisationen gemäß [§ 3 Abs. 1 des Freiwilligengesetzes](#) (FreiwG), BGBl. I Nr. 17/2012,**
- **spendenbegünstigten Einrichtungen gemäß [§ 4a des Einkommensteuergesetzes 1988](#) (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988 und**

- gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften sowie nach innerkirchlichem Recht mit Wirksamkeit für den staatlichen Bereich errichteten und mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Einrichtungen

vor.

Freiwilliges Engagement ist dann gegeben, wenn für die Tätigkeit nicht mehr als das Freiwilligenpauschale gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) ausbezahlt wird.

Die Eingabe um Ausstellung einer solchen Strafregisterbescheinigung ist von der Eingabengebühr gemäß [§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 28 GebG](#) befreit. Wird die Strafregisterbescheinigung aufgrund einer gebührenbefreiten Eingabe gemäß [§ 14 Tarifpost 6 Abs. 5 Z 28 GebG](#) ausgestellt, entfallen auch die Bundesverwaltungsabgaben.

Strafregisterbescheinigungen für freiwilliges Engagement stellen auch kein gebührenpflichtiges Zeugnis, sondern eine gebührenfreie amtliche Mitteilung dar, sofern diese an eine bestimmte, vom Ausstellungswerber verschiedene (physische oder juristische) Person adressiert (gerichtet) ist und sich aus der Adressierung im Zusammenhang mit dem sonstigen Inhalt der Schrift ergibt, dass es sich nur um eine an eine bestimmte dritte Person gerichtete Mitteilung handelt (vgl. GebR 2019 Rz 361).

Das Verfahren im Zusammenhang mit der Ausstellung von Strafregisterbescheinigungen für freiwilliges Engagement ist damit zur Gänze von Gebühren nach dem [GebG](#) und Bundesverwaltungsabgaben befreit.

Zur Erlangung der Befreiung sind folgende Bestätigungen und Nachweise zu erbringen:

- Bestätigung der Organisation, Einrichtung oder Körperschaft, dass der Antragsteller freiwillig tätig ist und für seine Tätigkeit nicht mehr als das Freiwilligenpauschale erhält
- Nachweis über das Vorliegen einer begünstigten Organisation, Einrichtung oder Körperschaft:
 - Bestätigung über das Vorliegen einer Freiwilligenorganisation der Servicestelle für freiwilliges Engagement in Österreich (freiwillig-engagiert.at) oder
 - Bescheid über die Feststellung der Spendenbegünstigung des Finanzamtes Österreich in Kopie oder
 - der Eintrag der Kirche in der Liste unter https://www.oesterreich.gv.at/themen/gesetze_und_recht/religionsausuebung/3/Seite.820015.html

Rz 680 wird geändert (Klarstellung und Einfügen eines Verweises auf die GebR 2019)

680

Nach ~~Die in § 33 GebG sind ua. folgende 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).~~:

- **Bestandverträge**
- **Bürgschaftserklärungen**
- **Dienstbarkeiten**
- **Glücksverträge, zB Wetten**
- **Hypothekarverschreibungen**
- **(außergerichtliche) Vergleiche**
- **Zessionen**
- **Wechsel**

Näheres zu den Rechtsgeschäftsgebühren allgemein siehe GebR 2019 Rz 417 ff.

Rz 681 wird geändert (Einfügen eines Verweises auf die GebR 2019)

681

Sofern nicht eine Selbstberechnung der Gebühr vorgesehen ist (wie beispielsweise bei Bestandverträgen, **näheres zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr siehe GebR 2019 Rz 714 ff 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).~~

Zur Gebührenanzeige von Rechtsgeschäften siehe GebR 2019 Rz 604 ff.

~~Randzahl 682: entfällt~~

Die Abschnittsüberschrift 5.1.2.2 sowie die Randzahlen 683 bis 685 samt Unterüberschriften entfallen:

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 Vergebühung 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 **682 bis 686** und 687: **derzeit frei entfallen**

Die Überschrift vor Rz 688 wird adaptiert:

§§ 57 bis 59 GSpG Glücksspielabgaben, § 33 TP 17 GebG Glücksverträge (siehe GebR 2019 Rz 797 bis 811-862 – Rz 890)

Rz 693 wird angepasst:

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 Österreich (Dienststelle für Sonderzuständigkeiten)~~ 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. **Die Glücksspielabgabe ist eine Selbstberechnungsabgabe. Die Abrechnung gilt als Anzeige.**

Die Rz 695, 698 und 699 samt ihren Überschriften entfallen:

~~§ 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.~~

Randzahlen 695 bis 699: *derzeit frei*

Rz 716 wird geändert, die bisherige Aussage zur Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#) entfällt und wird in die Rz 717 verschoben:

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.~~

Nach Rz 716 wird eine neue Rz 717 samt neuer Überschrift eingefügt (Anpassung an die aktuelle Rechtslage)

Unentgeltlicher Erwerb eines Grundstückes durch Körperschaften, Körperschaften öffentlichen Rechts, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen

717

[§ 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987](#) befreit den unentgeltlichen Erwerb eines Grundstückes durch Körperschaften, Körperschaften öffentlichen Rechts, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der [§§ 34 bis 47 BAO](#) dienen, von der Grunderwerbsteuer.

Von dieser Befreiungsbestimmung sind alle Tatbestände des [§ 1 GrEStG 1987](#) umfasst, also auch die Anteilsvereinigung bzw. der Anteilsübergang gemäß [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#). Näheres dazu kann dem Kapitel 2.3. der Info des BMF vom 4.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016 zum Grunderwerbsteuergesetz, BMF-010206/0058-VI/5/2016, entnommen werden.

Randzahlen ~~717 und~~ 718: derzeit frei

6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften

Rz 721 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage und Klarstellung)

721

Einheitswerte

Für inländischen Grundbesitz werden ~~von den zuständigen Lagefinanzämtern (Finanzamt, in dessen Sprengel das Grundstück liegt)~~ vom Finanzamt Österreich 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).

Für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen erfolgte zuletzt eine Hauptfeststellung zum 1.1.2023. Die Bewertung ist, soweit nicht Fortschreibungen oder Nachfeststellungen durchzuführen sind, weiterhin gültig. Die Bewertung erfolgte mit einem Ertragswert.

Rz 724 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

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~~ Finanzamt Österreich einzubringen (siehe Rz 721 und 726).

Rz 761 wird geändert (redaktionelle Änderung)

761

Die Werbung des Sportlers selbst (= Entgelt für die Werbung erhält Sportler selbst), zB Namenszug (~~Wiesbauer, PSK~~) einer Firma auf **dem** Stirnband von Ski-Rennläufern 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

Rz 772 wird geändert (GemRefG 2023)

772

Sind die Einkünfte der in den Rz 763 bis 767 genannten Personen nicht als Einkünfte im Sinne des [§ 25 EStG 1988](#) anzusehen, **können typischerweise Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder sonstige Einkünfte vorliegen.** ~~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).~~

Rz 773 wird gestrichen (GemRefG 2023)

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.~~

Randzahl 773: derzeit frei

Rz 774 wird geändert (GemRefG 2023)

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 Massenbeförderungsmittels 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 Massenbeförderungsmittels 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.~~

Erhalten die in den Rz 763 bis 767 genannten Personen (pauschale) Aufwandsersätze, ist unabhängig von deren Bezeichnung zu unterscheiden:

- Bei einem Sportverein können die Zahlungen als pauschale Reiseaufwandsentschädigungen (siehe Rz 774a ff) beurteilt werden, wenn die Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) erfüllt sind.
- Im Fall eines Dienstverhältnisses gelten die allgemeinen lohnsteuerlichen Regelungen.
- In allen anderen Fällen können bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) Zahlungen bis zur Höhe des jeweiligen Freiwilligenpauschales als steuerfrei behandelt werden (siehe Rz 775 ff).

Rz 774a wird die Überschrift 7.4.2.1 vorangestellt und geändert (Verschiebung aus LStR 2002 Rz 92k)

7.4.2.1 Steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ([§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#))

774a

Von der Einkommensteuer sind befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#), deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von 120 Euro (bis 2022: 60 Euro) pro Einsatztag, höchstens aber 720 Euro (bis 2022: 540 Euro) pro Kalendermonat, in dem eine der Tätigkeiten ausgeübt wird. Zu den Sportlern zählen sowohl Mannschafts- als auch Einzelsportler. Zu den Sportbetreuern zählen Trainer, Vorturner, Lehrwarte und Übungsleiter, die die Sportler sportfachlich unterstützen sowie weitere Sportbetreuer, die die Sportler medizinisch oder organisatorisch unterstützen, wie zB Masseure, Sportärzte und der Zeugwart, nicht jedoch der Platzwart.

Zum begünstigten Personenkreis zählen auch Personen, die für eine gemäß den jeweils anzuwendenden nationalen und internationalen Wettkampfordnungen regelkonforme Durchführung einer sportlichen Veranstaltung notwendig und verantwortlich sind (zB Schiedsrichter, Kampfrichter, Zeitnehmer, Rennleiter, Punkterichter), nicht jedoch Streckenposten, Fahrtendienste und technische Hilfsdienste. Funktionäre zählen nicht zum begünstigten Personenkreis. Für diese sind die Rz 762 ff anwendbar.

Die Begünstigung kann im Zusammenhang mit nicht begünstigten Zwecken des begünstigten Rechtsträgers nicht zur Anwendung kommen, weshalb [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) für ausgegliederte Profimannschaften nicht anwendbar ist. Dabei ist die Art der Ausgliederung (in einen eigenen Rechtsträger oder einen Rechnungskreis) unbeachtlich. Die steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigung kann weiterhin für die im Amateur- und Nachwuchsbetrieb eingesetzten Sportler zustehen.

Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) können nicht gemeinsam mit einer Freiwilligenpauschale gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) ausbezahlt werden. Erhält der Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, so ist eine zusätzliche Gewährung einer Freiwilligenpauschale durch die gleiche oder eine mit ihr verbundene Körperschaft nicht möglich (siehe Rz 776).

Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Reise iSd [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) gewährt werden.

Um nachzuweisen, dass lediglich für Einsatztage pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztage vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztage gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet. Wird ein Training in der Regel gemeinsam absolviert (bei Mannschaftssportarten), ist das Aufsuchen eines Fitness-Centers eines einzelnen Sportlers nicht als Einsatztage zu qualifizieren. Grundsätzlich ist bei der Beurteilung darauf zu achten, um welche Sportart es sich handelt. Bei einem Gewichtheber, der in der Regel alleine trainiert, ist der Besuch des Fitness-Centers als Einsatztage zu werten.

Weiters muss mittels (gesonderter) Abrechnung (mit dem Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer) dokumentiert werden, dass pauschale Aufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden.

Übersteigen die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen 120 Euro (bis 2022: 60 Euro) pro Einsatztage bzw. 720 Euro (bis 2022: 540 Euro) pro Monat, sind nur die übersteigenden Beträge zu versteuern.

Beispiel:

Ein Sportmasseur (Dienstverhältnis) hat im Jahr 2024 20 Einsatztage pro Monat. Er erhält dafür neben seinem laufenden Gehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 60 Euro pro Einsatztage ausgezahlt.

Insgesamt können im Rahmen der Lohnverrechnung pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 720 Euro (12 Einsatztage mal 60 Euro) steuerfrei ausbezahlt werden. 480 Euro werden zum laufenden Tarif versteuert.

Werden die Entschädigungen nur in einzelnen Monaten ausgezahlt, gilt dennoch die Obergrenze in Höhe von 120 Euro (bis 2022: 60 Euro) pro Einsatztag bzw. 720 Euro (bis 2022: 540 Euro) pro Monat (nicht verbrauchte Beträge können nicht in einen anderen Zeitraum verlagert werden).

Es ist nicht erforderlich, dass die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen seitens des Vereins immer gewährt werden, wenn Aufwendungen für den Sportler vorliegen. Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können auch nur anlassbezogen oder zeitweise ausgezahlt werden (zB wenn die Mannschaft einen Sieg errungen hat).

Bei mehreren Dienstverhältnissen können die pauschalen Aufwandsentschädigungen von jedem Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzuges bis zur Obergrenze steuerfrei belassen werden. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache (maximale) Ausmaß.

Beispiel:

Herr X ist im Jahr 2024 Trainer (Dienstverhältnis) beim Sportverein A sowie beim Sportverein B.

Beide Vereine zahlen Herrn X steuerfrei pauschale Aufwandsentschädigungen im Monat August in folgender Höhe aus:

SV A: 350 Euro

SV B: 600 Euro

Insgesamt wird daher ein Betrag von 950 Euro ausgezahlt, der steuerfrei belassen wurde. Da aber nur maximal 720 Euro pro Monat steuerfrei belassen werden können, müssen im Rahmen der (Arbeitnehmer-)Veranlagung 230 Euro versteuert werden.

Rechtslage bis 31.12.2022:

Erklärt der Arbeitnehmer schriftlich gegenüber seinem Arbeitgeber (Verein), dass er nur bei diesem Arbeitgeber pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezieht und zahlt der Arbeitgeber keine anderen Entgelte an den Arbeitnehmer aus, hat der Arbeitgeber für diesen Arbeitnehmer kein Lohnkonto zu führen und es kann auch die Übermittlung eines Lohnzettels an das Finanzamt unterbleiben. Ebenso ist vorzugehen, wenn der Arbeitgeber nur Kostenersätze gemäß [§ 26 Z 4 EStG 1988](#) auszahlt.

Die Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen bzw. Kostenersätze hat jedoch aus anderen Aufzeichnungen hervorzugehen.

Rechtslage ab 1.1.2023:

Für jeden Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer, der eine pauschale Reiseaufwandsentschädigung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erhält, hat der Verein ein Lohnkonto bzw. Lohnaufzeichnungen zu führen (siehe auch LStR 2002 Rz 1004, 1005, 1011). Werden an den einzelnen Zahlungsempfänger, der dem Grunde nach Einkünfte aus

nichtselbständiger Arbeit hat, nur steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen geleistet, hat der begünstigte Rechtsträger (zB Verein) zwar kein Lohnkonto zu führen, es müssen aber Lohnaufzeichnungen erstellt werden, aus denen sich insbesondere die Einsatztage sowie die Höhe der steuerfreien Zuwendung ergeben. Darüber hinaus sind sämtliche in einem Kalenderjahr ausbezahlte Reiseaufwandsentschädigungen für jeden Einzelnen in das dafür vorgesehene amtliche Formular (L 19) einzutragen und dem Finanzamt bis spätestens Ende Februar des Folgejahres zu übermitteln. Werden über die Reiseaufwandsentschädigung hinausgehende Zahlungen geleistet, ist ein Lohnzettel gemäß [§ 84 EStG 1988](#) durch den begünstigten Rechtsträger zu übermitteln, auf dem die Reiseaufwandsentschädigungen zu berücksichtigen sind. In diesem Fall und bei freiwilliger Übermittlung eines Lohnzettels muss kein gesondertes Formular L 19 verwendet werden.

Sind tatsächliche Reisekosten im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) oder Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (zB Trainingsort) – Wohnung im Sinne des [§ 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) angefallen, die die steuerfreien pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung die tatsächlichen Reisekosten und/oder das Pendlerpauschale geltend gemacht werden. Dies gilt aber nur insoweit, als steuerpflichtige Einnahmen vorliegen (und nicht nur steuerfreie pauschale Aufwandsentschädigungen).

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2024 für 5 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 1.000 Euro. Davon sind steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 600 Euro enthalten (steuerpflichtig daher 400 Euro). Insgesamt sind Reisekosten in der Höhe von 700 Euro angefallen.

Da die tatsächlichen Reisekosten die pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung 700 Euro an Werbungskosten geltend gemacht werden (davon wirken sich 100 Euro steuermindernd aus, da bereits 600 Euro durch steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen umfasst sind).

Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, können die pauschalen Aufwandsentschädigungen grundsätzlich nur dann 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 ausgezahlt werden. Die Beurteilung durch den Arbeitgeber kann monatlich erfolgen.

Erfolgt keine direkte Auszahlung an den Arbeitnehmer, sondern wird vom Arbeitgeber nur ein Bustransfer, Bahntickets, Flugtickets oder eine Nächtigungsmöglichkeit bereitgestellt, ist die Auszahlung von pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) möglich. Die Auszahlung von steuerfreien Kilometergeldern neben pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) ist hingegen nicht möglich.

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2024 für 6 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 720 Euro. Zu den Auswärtsspielen wird seitens des Vereins ein Bustransfer organisiert. Der Bustransfer wird den Sportlern kostenlos seitens des Vereins zur Verfügung gestellt.

Da die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen den täglichen Höchstbetrag von 120 Euro (ab 2023) pro Einsatztag und den monatlichen Höchstbetrag von 720 Euro nicht übersteigen, können die pauschalen Aufwandsersätze steuerfrei ausgezahlt werden. Daneben kann der Verein einen Bustransfer zur Verfügung stellen, der für den pauschalen Aufwandsersatz nicht schädlich ist.

Es ist nicht zulässig, Beträge aus einem vereinbarten Fixum steuerfrei herauszurechnen und auszubezahlen.

Beispiel:

Herr N spielt bei einem gemeinnützigen Eishockeyverein. Er erhält von diesem ein Bruttogehalt von monatlich 500 Euro.

Ein Herausrechnen von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen aus den 500 Euro ist nicht zulässig. Es können lediglich neben dem vereinbarten Bruttogehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezahlt werden.

Werden unabhängig von den Einsatztagen (monatliche) Entgelte in gleicher Höhe ausbezahlt, ist dies ein Indiz, dass keine pauschalen Aufwandsentschädigungen (sondern ein vereinbartes Fixum) vorliegen.

Sind mit den Sportlern Punkteprämien vereinbart, ist die Steuerbefreiung darauf nicht anwendbar (vgl. BFG 19.4.2022, RV/4100636/2011).

~~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.~~

Die Überschrift 7.4.2.2 wird eingefügt und Rz 774b wird geändert (Verschiebung aus Rz 774a)

7.4.2.2 Beurteilung der Einkünfte

774b

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 2.7.1991, [89/08/0310](#) zur Versicherungspflicht nach [ASVG](#); OGH vom 30.9.1992, [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 24.2.1982, [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).

~~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.~~

Rz 774c wird eingefügt (Verschiebung aus LStR 2002 Rz 92I)

774c

Für Einsatztage, die aufgrund der COVID-19-Krise nicht stattfinden konnten (zB Sportstätten gesperrt, kein gemeinsames Training oder kein gemeinsamer Wettkampf), konnten im Kalenderjahr 2020, von Jänner bis Juni 2021 sowie im November 2021 und Dezember 2021 pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die die Voraussetzungen des [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) erfüllen, weiterhin steuerfrei an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) ausgezahlt werden ([§ 124b Z 352 und Z 381 EStG 1988](#)).

Die Überschrift 7.4.3 und Rz 775 werden geändert; die Überschriften 7.4.3.1 bis 7.4.3.3 und Rz 775a bis 775o werden eingefügt (GemRefG 2023, AbgÄG 2024)

7.4.3 Sozialdienst Freiwilligenpauschale ([§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#))

7.4.3.1 Allgemeine Voraussetzungen

775

Die Steuerbefreiung gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) erfasst Zahlungen von Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke

nach Maßgabe der [§§ 34 bis 47 BAO](#) dienen oder von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften. Andere Körperschaften öffentlichen Rechts sind damit nur erfasst, wenn sie abgabenrechtlich begünstigt iSd BAO sind.

Die Steuerbefreiung ist erstmalig anzuwenden für freiwillige Leistungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erbracht werden ([§ 124b Z 442 EStG 1988](#)).

~~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.~~

775a

Im Rahmen des Freiwilligenpauschales sind nur Zahlungen steuerfrei, die von der Körperschaft freiwillig geleistet werden, die also insbesondere nicht auf Grund eines Dienstverhältnisses, einer kollektivvertraglichen oder sonstigen arbeitsrechtlichen Regelung dem Steuerpflichtigen zustehen. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, dann entfällt für das Freiwilligenpauschale auch die Beitragspflicht nach dem [ASVG](#).

Eine Tätigkeit nach Dienstplänen oder ähnlichen Einsatzplänen, die zur kontinuierlichen Funktionsbesetzung für einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegt werden, führt für sich genommen nicht dazu, dass keine freiwilligen Leistungen vorliegen, sofern keine Vergütungen bezahlt werden, die die Grenzen des [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) übersteigen.

775b

Die Tätigkeit, für die das Freiwilligenpauschale gewährt wird, muss für den ideellen Bereich (bei einem Verein die Vereinssphäre) oder für Geschäftsbetriebe im Sinne des [§ 45 BAO](#) erbracht werden. Bei Gewinnbetrieben ist die Gewährung eines steuerfreien Freiwilligenpauschales nicht möglich. Die Zuordnung der Tätigkeit hat durch die Organisation zu erfolgen.

Beispiel:

Ein Verein zahlt seinen Mitgliedern, die beim Vereinsfest mithelfen, 50 Euro. Auch bei einem entbehrlichen Hilfsbetrieb oder einem begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb kann die Steuerbefreiung dem Grunde nach in Anspruch genommen werden, dh. 30 Euro pro Kalendertag.

775c

Als Tag ist jeder Kalendertag zu sehen, an dem der gemeinnützigen Tätigkeit nachgegangen wird.

Beispiel:

Wird eine Tätigkeit als Sanitäter von 22 Uhr bis 6 Uhr des folgenden Tages ausgeübt, handelt es sich um zwei Tage der Tätigkeit im Sinne der Bestimmung.

775d

Bezieht ein Steuerpflichtiger von der begünstigten oder einer mit dieser verbundenen Körperschaft selbständige Einkünfte, nicht selbständige Einkünfte, Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder sonstige Einkünfte, steht ihm das Freiwilligenpauschale nur zu, wenn die steuerpflichtige Tätigkeit sich von der ehrenamtlichen Tätigkeit hinsichtlich der notwendigen Qualifikation oder Ausbildung unterscheidet.

Beispiel 1:

Ein Buchhalter ist Dienstnehmer eines Rettungsdienstes und wird in seiner Freizeit für denselben Rettungsdienst als Sanitäter tätig. Er kann für die Tätigkeit als Sanitäter das Freiwilligenpauschale (sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen) erhalten, da die erforderliche Ausbildung unterschiedlich ist.

Beispiel 2:

Wenn ein Sanitäter, der in dieser Funktion Dienstnehmer des Rettungsdienstes ist, für einen Teil der Einsätze am Wochenende gesonderte Zahlungen erhält, können diese, unabhängig von vertraglichen Regelungen mit dem Dienstgeber, kein Freiwilligenpauschale darstellen, da die notwendige Qualifikation vergleichbar ist.

Beispiel 3:

Wenn eine Ärztin Dienstnehmerin des Rettungsdienstes ist und im Rahmen ihres Dienstverhältnisses vorrangig Ausbildungen durchführt, aber gelegentlich auch als Notärztin tätig wird, so kann ihr für die Tätigkeit als Notärztin kein Freiwilligenpauschale steuerfrei gewährt werden, da eine vergleichbare Ausbildung notwendig ist, um sie durchzuführen. Dadurch soll verhindert werden, dass im Rahmen desselben Dienstverhältnisses ein Teil der Tätigkeiten als steuerpflichtige nicht selbständige Tätigkeit behandelt wird, während ein Teil als steuerfreies Ehrenamt behandelt wird.

775e

Da [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) lediglich normiert, dass es sich bei dem Freiwilligenpauschale um Einnahmen handelt und die Form, in welcher das Pauschale gewährt wird, offenlässt, ist die Abgeltung des Freiwilligenpauschales auch in Form eines Gutscheins möglich, wenn dieser auf einen Geldbetrag lautet.

775f

Neben einem steuerfreien Freiwilligenpauschale können keine Spesen oder Kostenersätze gemäß [§ 26 EStG 1988](#) steuerfrei ersetzt werden, da grundsätzlich kein Dienstverhältnis vorliegt und [§ 26 EStG 1988](#) nur im Rahmen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu Anwendung kommen kann.

Siehe auch Rz 774.

775g

Die in [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a erster bis dritter Teilstrich EStG 1988](#) genannten Voraussetzungen gelten sowohl für das kleine als auch das große Freiwilligenpauschale.

7.4.3.2 Höhe**775h**

Es ist zwischen dem kleinen und großen Freiwilligenpauschale zu unterscheiden.

Das kleine Freiwilligenpauschale ([§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a EStG 1988](#)) ist sowohl hinsichtlich des höchstmöglichen Jahresbetrages als auch der befreiten Zuwendung pro Einsatztag begrenzt und beträgt maximal 30 Euro pro Kalendertag bzw. 1.000 Euro pro Kalenderjahr. Durch die Beschränkung des maximalen Tagessatzes auf 30 Euro soll verhindert werden, dass bereits bei sehr geringfügigen Tätigkeiten das ganze Pauschale von 1.000 Euro ausgeschöpft wird.

Beispiel 1:

Ein Musikverein zahlt allen Musikern, die beim großen Sommerkonzert gespielt haben, 50 Euro aus. 30 Euro davon sind steuerfrei.

Beispiel 2:

Ein Verein zahlt seiner Obfrau und dem Kassier für ihre Tätigkeiten für den Verein jeweils 200 Euro pro Jahr. Der Betrag kann steuerfrei belassen werden, wenn mind. 7 Einsatztage vorliegen.

775i

Abweichend davon beträgt das Freiwilligenpauschale bis zu 50 Euro pro Kalendertag bzw. 3.000 Euro pro Kalenderjahr (großes Freiwilligenpauschale gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. b EStG 1988](#)), wenn folgende Tätigkeiten ausgeübt werden:

- Tätigkeiten, die gemäß [§ 37 BAO](#) mildtätigen Zwecken dienen,
- Tätigkeiten, die gemäß [§ 8 Z 2 des Kommunalsteuergesetzes 1993](#) (KommStG 1993), BGBl. Nr. 819/1993, von der Kommunalsteuer befreit sind, dh. der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- oder Altenfürsorge dienen (siehe Rz 563 ff), oder
- Tätigkeiten, die der Hilfestellung in Katastrophenfällen gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988](#) (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) dienen,
- sowie für Funktionen als Ausbilder oder Übungsleiter (zB Tätigkeiten als Chorleiter, Kapellmeister, Wissensvermittler im kulturellen und künstlerischen Bereich), durch die die Entwicklung geistiger und körperlicher Fähigkeiten anderer Menschen durch Ausbildung vorhandener Anlagen oder Anleitung zur Entwicklung und Erprobung von Fähigkeiten gefördert werden.

Beispielsweise sind folgende Tätigkeiten vom großen Freiwilligenpauschale umfasst:

- Ärzte, Sanitäter, Bergretter, Flugretter usw. im Bereich Rettungs- und Krankentransport sowie Notfalldienst,
- Freiwilliger Blutspendedienst,
- Ambulanzdienst, Essen auf Rädern,
- Ärzte, Schwestern, Pfleger, Hauskrankenpfleger, Psychologen, Sozialbegleiter usw.
- Freiwillige Unterstützung bei Katastrophen und Zivilschutz, Krisenintervention,
- Sozialmärkte,
- Asyl- und Flüchtlingsbetreuung,
- Jugendbetreuung und Lernhilfeunterstützung,
- Kindergärtner, Erzieher, Psychologen, Sozialhelfer, "Streetworker", Familienhelfer usw.,
- Sozialarbeiter, Therapeuten (insbesondere Psychotherapeuten, Physiotherapeuten, Ergotherapeuten etc.), Bewährungshelfer usw.,
- Soziale Dienste, Besuchsdienst, Begleitdienst usw.,
- Hauskrankenpflege und mobile Dienste,
- Personen, die Hilfe bspw. bei Behördengängen und Wohnungssuche leisten,
- Vortragende für Ausbildungen für Sozialdienstzwecke wie Sanitäts- oder Zivilschutzkurse sowie bei Alpin- und Sportvereinen

Um in den ersten drei Teilstreichen das große Freiwilligenpauschale anwenden zu können, reicht es nicht aus, dass der Rechtsträger den genannten Zwecken dient, sondern es muss auch die Tätigkeit des ehrenamtlich Tätigen unmittelbar diesem Zweck dienen.

775j

In einem Mischbetrieb kann das große Pauschale gewährt werden, wenn die in [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. b EStG 1988](#) genannten Tätigkeiten überwiegen (mehr als 50%).

775k

Erhält ein Steuerpflichtiger im Laufe eines Kalenderjahres ein Freiwilligenpauschale sowohl für Tätigkeiten gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a als auch lit. b EStG 1988](#), kann insgesamt höchstens der Jahresbetrag des großen Freiwilligenpauschales steuerfrei belassen werden. Der Höchstbetrag pro Einsatztag wird davon nicht berührt.

Beispiel 1:

Ein Freiwilliger wird sowohl nach [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a als auch nach lit. b EStG 1988](#) jeweils 5 Tage ehrenamtlich tätig. Er kann daher höchstens 400 Euro steuerfrei erhalten (150 Euro nach lit. a (30 x 5), sowie 250 Euro nach lit. b (50 x 5)).

Beispiel 2:

Ein ehrenamtlich Tätiger ist 30 Tage im Sinne der lit. a im Einsatz und erhält ein Pauschale von 30 Euro pro Tag, insgesamt also 900 Euro, und erbringt darüber hinaus 10 Einsatztage im Sinne der lit. b, für die er jeweils 50 Euro erhält. Es kann die gesamte Summe von 1.400 Euro steuerfrei behandelt werden. Hat der ehrenamtlich Tätige hingegen nicht 10, sondern 50 Einsatztage gemäß lit. b und dafür 2.500 Euro erhalten, so bleiben insgesamt lediglich 3.000 Euro der 3.400 Euro des für die ehrenamtliche Tätigkeit zugewendeten Betrages steuerlich begünstigt.

7.4.3.3 Aufzeichnungen und übersteigende Beträge

775l

Die Körperschaft hat Aufzeichnungen (insb. Zahl der Einsatztage, Tätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a oder lit. b EStG 1988](#) sowie zugewendetes Freiwilligenpauschale) zu führen, um das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung belegen zu können.

775m

Werden von der Körperschaft einem Steuerpflichtigen mehr als die jeweilige Höchstgrenze nach lit. a bzw. lit. b (dh. 30 / 50 Euro bzw. 1.000 / 3.000 Euro) ausbezahlt, sind die notwendigen Informationen von der zuwendenden Körperschaft der Finanzverwaltung zu übermitteln. Der übersteigende Betrag kann sodann in der Veranlagung entsprechend berücksichtigt werden, wenn ein Steuerpflichtiger insgesamt mehr als den höchstzulässigen Gesamtbetrag (abhängig von der Art der Tätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a oder lit. b EStG 1988](#)) steuerfrei erhalten hat.

[§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) ist anzuwenden.

775n

Überschreiten die Einnahmen für die freiwilligen Leistungen des Steuerpflichtigen das Freiwilligenpauschale, handelt es sich um Einkünfte aus Leistungen im Sinne des [§ 29 Z 3 EStG 1988](#). Solche Einkünfte sind nicht steuerpflichtig, wenn sie im Kalenderjahr höchstens 220 Euro betragen. Zu beachten sind [§ 41 Abs. 1 Z 18](#) (Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften) und [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) (Steuererklärungspflicht).

Keine Pflicht zur Veranlagung gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 18 EStG 1988](#) besteht, wenn der Veranlagungsfreibetrag gemäß [§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) nicht überschritten wird. Bei erklärungspflichtigen Einkünften gemäß [§ 29 Z 3 EStG 1988](#) iVm [§ 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) können Werbungskosten nur aliquot von den steuerpflichtigen Einkünften abgesetzt werden.

775o

Zahlt die Körperschaft einem Steuerpflichtigen für seine ehrenamtliche Tätigkeit einen Betrag aus, der höher als das steuerfreie Freiwilligenpauschale gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a](#)

[bzw. lit. b EStG 1988](#) ist, hat sie das Formular „Mitteilung über den Auszahlungsbetrag aus Anlass einer ehrenamtlichen Tätigkeit ("Freiwilligenpauschale")“ (E 29) auszufüllen. Wurden mit der Auszahlung die jährlichen Grenzen (1.000 Euro beim kleinen Freiwilligenpauschale bzw. 3.000 Euro beim großen Freiwilligenpauschale) und die Tagesgrenzen (30 Euro bzw. 50 Euro) nicht überschritten, muss das Formular nicht abgegeben werden.

Die Überschrift 7.4.4 wird eingefügt und Rz 776 wird geändert (GemRefG 2023)

7.4.4 Verhältnis pauschale Reiseaufwandsentschädigungen / Freiwilligenpauschale

776

Im Sportbereich steht das Freiwilligenpauschale von der gleichen Körperschaft oder einer mit ihr verbundenen Körperschaft nur alternativ zu den pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) (siehe Rz 774a ff) zu.

Beim Freiwilligenpauschale ist nicht nur eine Tagesbegrenzung, sondern auch eine Jahresobergrenze vorgesehen. Daher ist der Ausschluss in [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a zweiter Teilstrich EStG 1988](#) auf den Veranlagungszeitraum, dh. das Kalenderjahr bezogen zu sehen.

~~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.~~

Überschrift 7.6 wird geändert (Aktualisierung)

7.6 Besteuerung von "Ausländern" beschränkt steuerpflichtigen Personen

Rz 779 wird geändert (Teuerungs-Entlastungspaket Teil II)

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% ab dem Kalenderjahr 2018 3,9% und ab dem Kalenderjahr 2025 3,7%** der Beitragsgrundlage.

Rz 780 wird geändert (Judikatur, Anpassung an LStR 2002 und Klarstellung)

780

Werden beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus ~~diesen~~ **den** Berufsgruppen **Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen (zu letzterem Begriff siehe auch Rz 785)** beschäftigt, tritt anstelle des Lohnsteuertarifs eine pauschale Besteuerung mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge (Einnahmen einschließlich aller Kostenersätze ~~gemäß § 26 EStG 1988~~, Sachbezüge, steuerfreier Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, nicht steuerbarer Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988, **nicht jedoch steuerfreier Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 (VwGH 12.6.2019, Ro 2016/13/0005).** Die Bestimmung des **§ 67 EStG 1988** ist nicht anzuwenden (siehe LStR 2002 Rz 1182). 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.

Rz 780a entfällt (Judikatur)

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.~~

Randzahl 780a: derzeit frei

Rz 781 wird geändert (JStG 2018)

781

Die Lohnsteuerberechnung erfolgt wie für einen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer. Der **Familienbonus Plus**, der Alleinverdienerabsetzbetrag bzw. der Alleinerzieherabsetzbetrag dürfen bei einem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer

jedoch nicht berücksichtigt werden (**siehe LStR 2002 Rz 1179**). 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.~~

Rz 782 wird geändert (Klarstellung)

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, **sofern der in [§ 98 EStG 1988](#) normierte Inlandsbezug gegeben ist.**

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.

Rz 783 wird geändert (Klarstellung)

783

Findet ein Leistungsaustausch zwischen solchen beschränkt Einkommensteuerpflichtigen und einem Verein statt, hat der Verein die ~~beschränkte~~ Einkommensteuer gemäß [§ 98 iVm § 99 Abs. 1 EStG 1988](#) im Abzugsweg zu erheben, wobei es gleichgültig ist, an wen die Vergütungen für die steuerpflichtigen Tätigkeiten geleistet werden.

Rz 784 wird geändert (Judikatur und Anpassung an EStR 2000)

784

Die Steuer beträgt 20% des vollen Betrages dieser Einkünfte (Betriebseinnahmen einschließlich aller Kostenersätze und Sachbezüge jedoch abzüglich der Umsatzsteuer).

Steuerfreie Bezüge gemäß [§ 3 EStG 1988](#) sind nicht anzusetzen (VwGH 12.6.2019, [Ro 2016/13/0005](#)). ~~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 **grundsätzlich** unzulässig (**Bruttobesteuerung, siehe dazu EStR 2000 Rz 8006a**). Übernimmt der Verein die **Abzugsteuer** ~~beschränkte Einkommensteuer~~, unterliegt diese als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug (~~Bruttobesteuerung~~ **EStR 2000 Rz 8007**).

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 („**Nettovereinbarung**“), so beträgt diese rechnerisch 25% des ausbezahlten Betrages, nämlich 2.500 Euro.*

Rz 784a wird geändert (AbgÄG 2023)

784a

~~Für ab dem 24. Mai 2007 zugeflossene Einkünfte besteht~~ Neben der Bruttobesteuerung **besteht** eine Möglichkeit zur Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben). ~~In diesem Fall beträgt die~~ Die Abzugsteuer ~~beträgt ab dem Jahr 2016 in jenen Fällen, in denen die zugeflossenen Einkünfte einen Betrag von 20.000 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen, 20% des gekürzten Betrages; für den übersteigenden Teil beträgt die Abzugsteuer 25% (für Zuflüsse nach dem 30.6.2023; davor 25% in sämtlichen Fällen der Anwendung der Nettobesteuerung).~~ Siehe dazu EStR 2000 Rz **8006** sowie 8006b bis Rz-8006g.

Rz 785 wird geändert (Judikatur)

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 **oder anderen Unternehmen, sofern sie an einer Unterhaltungsdarbietung mitwirken.** ~~weitere 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.~~ Eine „Beteiligung“ eines Unternehmens an der Unterhaltungsdarbietung liegt dann vor, wenn es auf die inhaltliche Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung unmittelbaren Einfluss nimmt.

Beispiel:

Eine deutsche Theater-AG wird von einem österreichischen Theaterverein für ein Gastspiel engagiert. Ein inländischer Verein engagiert mittels Vertrag mit einer ausländischen Produktionsgesellschaft einen ausländischen Künstler für eine inländische Veranstaltung. Als an der Unterhaltungsdarbietung mitwirkend gilt **gelten nicht nur der Künstler ~~die Schauspieler~~, sondern auch die Theater-AG-Produktionsgesellschaft.**

Unternehmen, die reine Managementaufgaben erfüllen, wie zB Künstleragenturen, sind keine der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Mitwirkenden, da sie nicht selbst an der Unterhaltungsdarbietung beteiligt sind (VwGH 27.11.2003, [2000/15/0033](#); 11.12.2003, [2000/14/0165](#); siehe auch EStR 2000 Rz 7942 und 7996).

Rz 786 wird geändert (Klarstellung und Verweisanpassung)

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, **die an einer Unterhaltungsdarbietung im Inland mitwirken**, hängt ein österreichisches Besteuerungsrecht dieser zwischengeschalteten **Person 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~~ **318/2022** sowie des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 (**zuletzt geändert durch den Erlass des BMF vom 16.12.2020, 2020-0.743.063**) 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. **Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte des Künstlers aus einer in Österreich persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler selbst, sondern der zwischengeschalteten Person zufließen.**

Rz 787 wird geändert (Klarstellungen und Anpassung an EStR 2000)

787

Bezieht eine im Ausland ansässige Person inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte, kann ~~in bestimmten Fällen~~ **aufgrund des innerstaatlichen Rechts** eine Entlastung dieser Einkünfte notwendig sein,

- weil keine Steuerpflicht nach [§ 98 EStG 1988](#) besteht **oder**

- ~~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 **daher** bei Künstlern, Sportlern, Vortragenden usw. vom Steuerabzug Abstand genommen werden, wenn neben Kostenersätzen, **die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind** (Reisekosten usw.), ein Honorar von maximal 1.000 Euro ausbezahlt wird, und der Empfänger **gegenüber dem inländischen Veranstalter** 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.

Rz 788 wird geändert (Anpassung an EStR 2000)

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).~~

Sind steuerabzugspflichtige Einkünfte ganz oder teilweise auf Grund von DBA von der inländischen Steuer zu entlasten, kann dies unter den in der [DBA-Entlastungsverordnung](#) näher bestimmten Voraussetzungen unmittelbar anlässlich der Auszahlung erfolgen. Wird die DBA-Entlastung nicht bereits an der Quelle vorgenommen, kann die zu viel einbehaltene Abzugsteuer auf Antrag rückgezahlt werden. Wird der Abgabepflichtige veranlagt, weil er dazu verpflichtet ist, oder weil er einen Antrag auf Veranlagung gestellt hat, oder müsste er sich aufgrund eines Pflichtveranlagungstatbestands veranlagen lassen, ist die Abzugsteuer im Rahmen der Veranlagung auszugleichen. Siehe dazu EStR 2000 Rz 8021 ff sowie LStR 2002 Rz 1241a ff.

Rz 789 wird geändert (FORG)

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 **zuständige BetriebsFinanzamt** abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.

Rz 790 wird geändert (Klarstellung)

790

Unterlässt der Verein den Steuerabzug aus den in Rz 787 angeführten Gründen **oder aufgrund der [DBA-Entlastungsverordnung](#)**, hat er den Nachweis für das Vorliegen der Steuerfreistellungsvoraussetzungen zu erbringen. Misslingt dieser Nachweis, muss er mit den entsprechenden Haftungsfolgen rechnen.

Rz 791 wird geändert (Anpassung an EStR 2000)

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

Das zuständige Finanzamt kann den Verein als Schuldner ganz oder teilweise von dieser Aufzeichnungspflicht befreien, soweit andere zur Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit des Steuerabzuges hinreichende Aufzeichnungen geführt werden. Überdies hat der Verein im Falle der Nettobesteuerung (Rz 784a) die vom Empfänger übermittelten Belege und Unterlagen **samt Erklärung über bereits im betreffenden Kalenderjahr erzielte inländische Einkünfte** aufzubewahren.

Rz 792 wird geändert (Klarstellung)

792

Auf die detaillierte Darstellung der Fragen in Zusammenhang mit der beschränkten ~~Einkommens~~**Steuerpflicht** gemäß [§ 98](#) iVm [§ 99 Abs. 1 EStG 1988](#) ~~wird auf die in EStR 2000~~ Rz 7901 bis 8060 **wird** verwiesen.

8 Haftungsfragen

Rz 794 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

794

Vereinsbehörde ist die jeweils nach dem in den Statuten angegebenen Vereinssitz zuständige Bezirksverwaltungsbehörde bzw. ~~Bundespolizeidirektion~~ **Landespolizeidirektion** (vgl. § 9 Vereinsgesetz 2002). **Siehe auch Rz 5.**

Rz 795 wird geändert (Judikatur)

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 (**VwGH 5.10.2023, [Ra 2023/13/0060](#)**).

Rz 799 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 5.4.2022, [Ra 2020/13/0112](#)**). **Bei einem Verein ist das Leitungsorgan zur Vertretung befugt (VwGH 28.6.2023, [Ro 2023/13/0002](#)**). Maßgebend ist nicht, wer tatsächlich die Geschäfte des Vereines führt (wer etwa tatsächlich die Vereinsaufzeichnungen führt), sondern wer dazu nach den Statuten berufen ist (**vgl. zB VwGH 30.5.2017, [Ra 2017/16/0025](#)**). Zur Haftung bei (bloß) tatsächlicher Einflussnahme siehe [§ 9a BAO](#) (Abschnitt 8.2a).

Rz 801 wird geändert (Judikatur)

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; **VwGH 10.9.2020, [Ra 2020/13/0048](#)**). Sie setzt die objektive Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen voraus (zB VwGH 19.9.2007, [2007/13/0003](#); VwGH 17.12.2009,

[2009/16/0092](#);). Die Heranziehung zur Haftung setzt hingegen nicht voraus, dass die Abgabenschulden gegenüber der Primärschuldnerin rechtskräftig festgesetzt worden sind (vgl. VwGH 10.6.2022, [Ra 2022/13/0054](#)). Ebenso wenig setzt die Heranziehung zur Haftung voraus, dass dem Abgabengläubiger ein Schaden entstanden ist. Maßgeblich ist lediglich, dass Abgabenschulden eines Abgabepflichtigen nicht eingebracht werden können (VwGH 19.10.2017, [Ra 2016/16/0097](#)).

Rz 808 wird geändert (Judikatur)

808

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere

- die Abgabentrückzahlung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet (vgl. VwGH 15.6.2023, [Ra 2021/13/0156](#); VwGH 5.10.2023, [Ra 2023/13/0060](#)),
- 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](#); VwGH 17.1.2024, [Ro 2021/13/0019](#)).

Rz 809 wird geändert (Judikatur)

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](#); VwGH 28.6.2022, [Ra 2020/13/0067](#); VwGH 28.6.2023, [Ro 2023/13/0002](#)).

Rz 810 wird geändert (Judikatur)

810

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrückzahlung 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](#); **VwGH 27.5.2020, [Ra 2020/13/0027](#)**). 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 Haftungsinanspruchnahme (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](#); **VwGH 17.1.2024, [Ro 2021/13/0019](#)**).

Rz 811 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 17.1.2024, [Ro 2021/13/0019](#)**).

Rz 812 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 20.9.2023, [Ra 2023/13/0050](#)**).

Dabei unterliegen auch Mittel, die der Vertreter selbst der Gesellschaft zur Verfügung stellt, der Verpflichtung zur Gleichbehandlung des Abgabengläubigers (VwGH 23.4.2021, [Ra 2020/13/0108](#)). 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](#)).

Rz 814 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 19.10.2017, [Ra 2016/16/0097](#)**).

Rz 818 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 27.5.2020, [Ra 2020/13/0027](#)**). 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; **VwGH 24.1.2017, [Ra 2015/16/0078](#)**). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

Rz 820 wird geändert (Judikatur)

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](#); VwGH 19.5.2021, [Ra 2019/13/0046](#)). **Dass die Abgabepflicht strittig war und zur Abgabepflicht (oder Lohnsteuerhaftung) auch Rechtsmittel erhoben wurden (denen auch zum Teil Folge gegeben wurde), kann für sich das Verschulden des (potentiell) Haftungspflichtigen nicht ausschließen (VwGH 6.9.2022, [Ra 2021/13/0115](#)).**

Rz 821 wird geändert (Judikatur)

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](#); VwGH 22.6.2022, [Ra 2020/13/0038](#); VwGH 15.6.2023, [Ra 2021/13/0156](#)). 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 Abgabenerichtung 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](#); VwGH 27.5.2020, [Ra 2020/13/0027](#)).

Rz 822 wird geändert (Judikatur)

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 Wirtschaftstreuhandler 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](#); VwGH 25.4.2019, [Ra 2019/13/0009](#)).

*Rz 824 wird geändert (Judikatur)***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](#)). **Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung sind allerdings dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 5.4.2022, [Ra 2020/13/0112](#)).**

*Rz 825 wird geändert (Judikatur)***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 (**vgl. zB VwGH 26.1.1982, [81/14/0083](#), 81/14/0169; VwGH 1.2.2021, [Ra 2020/13/0087](#)**).

*Rz 826 wird geändert (Judikatur)***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; **VwGH 31.12.2020, [Ra 2020/13/0084](#); VwGH 17.1.2024, [Ro 2021/13/0019](#)**).

*Rz 827 wird geändert (Judikatur)***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](#); **VwGH 22.6.2022, [Ra 2020/13/0038](#); VwGH 15.6.2023, [Ra 2021/13/0156](#)**).

*Rz 828 wird geändert (Judikatur)***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](#)). **Die Haftungsinanspruchnahme ist nicht bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte oder des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt (VwGH 7.9.2022, [Ra 2019/13/0065](#)).**

*Rz 829 wird geändert (Judikatur)***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](#); **VwGH 31.12.2020, [Ra 2020/13/0084](#)**). Die Haftung kann auch nach Auflösung des Vereines geltend gemacht werden (vgl. zB VwGH 29.6.1999, [98/14/0171](#)).

*Rz 830 wird geändert (Judikatur)***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. Anders als die Haftung nach [§ 9 BAO](#) stellt die Haftung nach [§ 11 BAO](#) keine Ausfallhaftung, sondern eine unbeschränkte Primärhaftung dar (VwGH 13.10.2022, [Ra 2022/13/0090](#)).

Rz 832a bis 832d werden durch einen Verweis auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 (KommSt-Info) ersetzt.

832a

Siehe Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993, KommSt-Info Rz 112 bis 115a.

~~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/7400106/2025 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.~~

Randzahlen 832b bis 832d: entfallen

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 Abgabenforderungen 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.~~

Rz 834 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 15.6.2023, [Ra 2021/13/0156](#); VwGH 20.9.2023, [Ra 2023/13/0050](#)**),
- **wenn die Abgabenschuld während der Anhängigkeit eines Rechtsmittelverfahrens nicht betreibbar ist (VwGH 12.9.2023, [Ra 2022/13/0116](#)).**

Bei der Ermessensausübung sind beispielsweise nicht zu berücksichtigen,

- die Vermögens- und Arbeitslosigkeit oder das Fehlen von Einkünften des Haftungspflichtigen (VwGH 22.6.2022, [Ra 2021/13/0132](#); VwGH 12.9.2023, [Ra 2022/13/0116](#)),
- eine behauptete Unrichtigkeit der Abgabenfestsetzung (VwGH 3.3.2023, [Ra 2020/13/0071](#)).

*Rz 835 wird geändert (Judikatur)***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; **VwGH 27.8.2020, [Ra 2019/13/0035](#)**). Die Bemessungsgrundlagen sind nach [§ 184 BAO](#) für den Haftungsumfang zu schätzen, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden können (VwGH 26.5.2021, [Ra 2020/13/0073](#); VwGH 28.6.2021, [Ra 2020/13/0082](#)).

*Rz 836 wird geändert (Judikatur)***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](#); **VwGH 8.9.2020, [Ra 2020/13/0029](#)**). 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.

*Rz 838 wird geändert (Judikatur)***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](#); **VwGH 2.12.2020, [Ra 2020/13/0095](#)**). 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.

*Rz 840 wird geändert (Judikatur)***840**

Haftungsbescheide sind rechtswidrig, wenn sie nach Erlöschen des betreffenden Abgabenspruches (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](#)). **Auch eine Entrichtung durch Dritte würde dazu führen, dass insoweit die Abgabenschuldigkeit erfüllt wäre; eine derartige Zahlung wäre auch noch im Beschwerdeverfahren über einen Haftungsbescheid zu berücksichtigen (VwGH 10.9.2020, [Ra 2020/13/0048](#)).**

*Rz 842 wird geändert (Judikatur)***842**

Die Haftungsgeltendmachung setzt nicht voraus, dass die Bescheide über den Abgabenspruch, 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](#); **VwGH 10.6.2022, [Ra 2022/13/0054](#)**). Haftungsinanspruchnahmen setzen zwar voraus, dass die betreffenden Abgabensprüche 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](#).

*Rz 843 wird geändert (Judikatur)***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](#); **VwGH 8.3.2022, [Ra 2020/15/0010](#)**) 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](#); VwGH 31.8.2020, [Ra 2020/15/0022](#)).

Rz 844 wird geändert (Judikatur)

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](#)). **Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid – oder betreffend Lohnsteuer ein Haftungsbescheid nach [§ 82 EStG 1988](#) (vgl. VwGH 27.2.2008, [2005/13/0074](#)) – voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid (Haftungsbescheid) zu halten (vgl. VwGH 6.9.2022, [Ra 2021/13/0115](#)).**

Rz 846 wird geändert (Judikatur)

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](#); VwGH 27.8.2020, [Ra 2019/13/0035](#); VwGH 17.1.2024, [Ro 2021/13/0019](#)).

Rz 847 wird geändert (Judikatur)

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 (vgl. zB VwGH 14.9.2017, [Ra 2017/15/0055](#); VwGH 19.7.2022, [Ra 2022/13/0019](#)).

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](#)).

*Rz 848 wird geändert (Judikatur)***848**

Aus diesem Beschwerderecht ergibt sich ein Rechtsanspruch des Haftungspflichtigen, ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides über den haftungsgegenständlichen Abgabensanspruch Kenntnis zu verschaffen (zB VwGH 18.3.1994, [92/17/0003](#)), und zwar insbesondere über den Grund und die Höhe dieses Abgabenspruches (vgl. zB VwGH 25.7.1990, [88/17/0235](#); **VwGH 22.6.2022, [Ra 2020/13/0038](#)**). 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 Abgabenspruches 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.

*Rz 849 wird geändert (Judikatur)***849**

Wird die Haftung geltend gemacht, ohne dass vorher ein an den Primärschuldner gerichteter Bescheid über den Abgabensanspruch erlassen wurde, ist in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch die Höhe des Abgabenspruches 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 Abgabensanspruch 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](#); **VwGH 11.11.2022, [Ra 2022/13/0100](#)**). 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](#)).

*Rz 851 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)***851**

Nach [§ 90 BAO](#) hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der **ihre Sache betreffenden** 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 Abgabeananspruches maßgeblichen Unterlagen (zB vom Eigenschuldner eingereichte Abgabenerklärungen einschließlich Beilagen) kann im abgabenrechtlichen Interesse des Haftungspflichtigen sein (etwa bei Anfechtung des Bescheides über den Abgabeanpruch zB des Körperschaftsteuerbescheides).~~

Der Haftungspflichtige hat als Partei das Recht auf Akteneinsicht, ihm steht auch die Akteneinsicht in Abgabenakte des Primärschuldners zu (VwGH 27.2.1995, [94/16/0275](#)).

Rz 853 wird geändert (Judikatur)

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](#); **VwGH 8.10.2020, [Ra 2020/13/0044](#)**).

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.

Rz 854 wird geändert (Klarstellung infolge Gesetzesänderung)

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. **Eine Gefährdung der Einbringlichkeit ist nicht anzunehmen, wenn der Abgabepflichtige glaubhaft macht, dass er durch die Gewährung der Zahlungserleichterung**

in die Lage versetzt wird, die vom Zahlungserleichterungsansuchen umfassten Abgabenschuldigkeiten innerhalb einer angemessenen Frist entrichten zu können.

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).

Rz 856 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

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 Abgabensbetrages 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.

Der Antrag auf Aussetzung der Einhebung ist nach [§ 212a Abs. 2b BAO](#) insbesondere zurückzuweisen, wenn

- er nach Ergehen einer Entscheidung des Verwaltungsgerichts im Beschwerdeverfahren eingebracht wird sowie
- zum Zeitpunkt der Antragstellung ein Insolvenzverfahren anhängig ist.

Rz 861a wird geändert (Judikatur)

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](#); VwGH 3.12.2021, [Ra 2020/15/0080](#); VwGH 11.11.2022, [Ra 2022/15/0065](#)). (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](#); **VwGH 24.1.2018**, [Ra 2017/13/0023](#)). Daher wird grundsätzlich kein grobes Verschulden anzunehmen sein, wenn der Selbstberechnung eine Rechtsauskunft der für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Abgabenbehörde zugrunde liegt.

9 Anhang

Rz 866 wird geändert (Aktualisierung)

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 (**siehe Rz 5**) 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 Bundesabgabenordnung](#) – BAO). Dazu ist das Formular „Fragebogen für Vereine (Verf 15a)“ (Download ~~auf 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.

Rz 866a wird geändert (Ergänzung)

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)~~ **sowie einer allfälligen Spendenbegünstigung nach § 4a EStG 1988** 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.

Rz 867 wird geändert (Aktualisierung)

867

Vereinsstatuten¹

§ 1: Name, Sitz und Tätigkeitsbereich

(1) Der Verein führt den Namen

„.....“ ²

(2) Er hat seinen Sitz in und erstreckt seine Tätigkeit auf ²³

.....

(3) Die Errichtung von Zweigvereinen ist / ist nicht beabsichtigt. (*Nichtzutreffendes streichen*) ⁴

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 Aus dem Namen des Vereins sollte ein Rückschluss auf den Vereinszweck gezogen werden können. Zu berücksichtigen ist jedoch das Namensrecht anderer.

³ zB ganz Österreich, das Gebiet des Bundeslandes XY oder das Gebiet der Stadt/Gemeinde YZ. **Die Angabe einer genauen Adresse ist nicht erforderlich.**

⁴ Ist die Errichtung von Zweigvereinen geplant, ist darauf zu achten, dass eine statutarische Verbindung zwischen dem Verein und den Zweigvereinen vorhanden sein muss. Sektionen sind unselbständige Verwaltungseinheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit (vgl. Rz 4).

§ 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.) ³⁵

.....

⁵ 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). **Verfolgt ein Verein auch nicht begünstigte Zwecke, ist zu beachten, dass diese nur in einem untergeordneten Ausmaß verfolgt werden dürfen (max. 10% der Gesamttätigkeit).**

§ 3: Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks

(1) *Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten ~~Tätigkeiten und finanziellen~~ ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.*

- (2) Für die Verwirklichung des Vereinszweckes vorgesehene ~~Tätigkeiten~~ **ideelle Mittel** sind ⁴⁶
(Hinweis: Bitte fügen Sie hier alle geplanten Tätigkeiten für die Verwirklichung des Vereinszwecks ein.)

- 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~~ **materiellen** Mittel sollen aufgebracht werden durch⁵⁷:
(Hinweis: Bitte fügen Sie hier alle materiellen Mittel, die Sie zu erzielen beabsichtigen, ein.)

- a) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge
- b) Subventionen und Förderungen
- c) Spenden, Sammlungen, **Schenkungen**, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen
- d) Vermögensverwaltung (zB Zinsen, sonstige Kapitaleinkünfte, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung usw.)
- e) Erträge aus Vereinsveranstaltungen **(Hinweis: Bitte führen Sie die geplanten Vereinsveranstaltungen an, wenn diese schon bekannt sind oder zB regelmäßig stattfinden, zB Erträge aus einem Sommerfest oder Ball, um einen Einblick ins Vereinsleben zu geben. Allerdings müssen die Statuten nicht wegen wechselnder Veranstaltungen jährlich angepasst werden.)**
- 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)

⁶ Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der Tätigkeiten (**ideelle Mittel**) 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.

Soll der Vereinszweck durch einen Erfüllungsgehilfen gemäß [§ 40 Abs. 1 BAO](#) gefördert bzw. verfolgt werden, ist dies in der Rechtsgrundlage festzuhalten, indem beispielsweise folgende Formulierung aufgenommen wird: „Die Körperschaft kann zur Zweckverfolgung Erfüllungsgehilfen im Sinne des [§ 40 Abs. 1 BAO](#) heranziehen. Deren Wirken ist wie eigenes Wirken des Vereins anzusehen.“ Zu bedenken ist, dass es dafür vertraglicher Vereinbarungen bedarf, durch die die Weisungsgebundenheit zum Ausdruck gebracht und klar geregelt wird (siehe Rz 120).

Erbringt ein Verein Leistungen gegen Entgelt an andere gemeinnützige Organisationen (zB Buchhaltung), gibt er Mittel an andere spendenbegünstigte Organisationen weiter oder vergibt er Preise und Stipendien, sind diese Tätigkeiten in die ideellen Mittel aufzunehmen. Weiters sind die jeweiligen Voraussetzungen dafür zu beachten (§§ 40a Z 1 und 2 sowie 40b [BAO](#)). Das gleiche gilt, wenn der Vereinszweck durch Kooperationen mit anderen Organisationen verfolgt wird ([§ 40 Abs. 3 BAO](#)).

⁷ Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der ~~finanziellen~~ **materiellen** Mittel. Die sog. „~~finanziellen materiellen~~ 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~~ **materiellen** 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 materiellen~~ Mitteln“ angeführt werden, können aber zu einer (teilweisen) Steuerpflicht eines im Kernbereich begünstigten Vereins führen (zB Gastronomiebetrieb eines begünstigten Körpersportvereins).

§ 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, die⁶⁸

....., sowie juristische Personen **und rechtsfähige Personengesellschaften** 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.

⁸ 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 ([§ 36 BAO](#)), 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). **Vgl. Rz 14 ff.**

§ 6: Beendigung der Mitgliedschaft

- (1) Die Mitgliedschaft erlischt durch Tod, bei juristischen Personen **und rechtsfähigen Personengesellschaften** durch Verlust der Rechtspersönlichkeit, durch freiwilligen Austritt und durch Ausschluss.
- (2) Der Austritt kann nur zum⁷⁹ 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.

⁹ zB „31. Dezember jedes Jahres“.

§ 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~~aller 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 pünftlichen 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 findet⁸¹⁰ 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)

innen 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 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.

§ 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/in⁹¹¹.
- (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 beträgt¹⁰¹² 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/ihrer/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.

¹¹ Das Vereinsgesetz verlangt, dass das Leitungsorgan des Vereins aus mindestens zwei natürlichen Personen besteht.

¹² zB zwei oder vier Jahre (abgestimmt auf den Abstand zwischen ordentlichen Generalversammlungen nach § 9 Abs. 1).

§ 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 Schriftführers/der Schriftführerin, in Geldangelegenheiten (vermögenswerte Dispositionen) 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 von¹¹¹³ 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.

¹³ zB zwei oder vier Jahre (abgestimmt auf den Abstand zwischen ordentlichen Generalversammlungen nach § 9 Abs. 1).

§ 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

A) Varianten für gemäß [§§ 34 ff BAO](#) begünstigte Vereine

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 **einen 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.“

B) Varianten für gemäß [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Vereine

Verwendung des Vereinsvermögens bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des begünstigten Zwecks einer spendenbegünstigten Körperschaft

Die Verwendung des Vermögens der Körperschaft bei (freiwilliger oder behördlicher) Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zwecks muss in der Rechtsgrundlage explizit geregelt werden. Dabei ist bei spendenbegünstigten Körperschaften zu beachten, dass das Vermögen stets für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden ist.

Vorschlag 1:

Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen begünstigten Zwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vermögen der Körperschaft für die in dieser Rechtsgrundlage angeführten, gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) begünstigten Zwecke zu verwenden.

Vorschlag 2 (genaue Zweckbindung ohne Empfängerbenennung):

Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen begünstigten Zwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vermögen der Körperschaft jedenfalls für die in dieser Rechtsgrundlage angeführten, begünstigten Zwecke gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) zu verwenden.

Daher ist das verbleibende Vermögen der Körperschaft für den Zweck "ZZZ" zu verwenden. (Hinweis: konkreter, gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) begünstigter, gemeinnütziger oder mildtätiger Zweck ist unter "ZZZ" anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

Sollte das im Zeitpunkt der durch die Auflösung der Körperschaft oder den Wegfall ihres bisherigen begünstigten Zwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht möglich sein, ist das verbleibende Vermögen der Körperschaft den selben begünstigten Zwecken gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#), wie sie diese Körperschaft verfolgt, zuzuführen.

Vorschlag 3 (genaue Zweckbindung mit konkreter Benennung eines abgabenrechtlich begünstigten Empfängers):

Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen begünstigten Zwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vermögen der Körperschaft jedenfalls für die in dieser Rechtsgrundlage angeführten, gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) begünstigten Zwecke zu verwenden.

Daher ist das verbleibende Vermögen der Körperschaft an die Körperschaft "XY" mit der zwingenden Auflage der ausschließlichen Verwendung für den in der Rechtsgrundlage

angeführten begünstigten Zweck "ZZZ" zu übergeben, wenn "XY" die Voraussetzungen für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigungen gemäß den [§§ 34 – 47 BAO](#) erfüllt.

Sollte "XY" im Zeitpunkt der durch die Auflösung der Körperschaft oder den Wegfall ihres bisherigen begünstigten Zwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht mehr existieren, nicht mehr die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gemäß [§§ 34 – 47 BAO](#) erfüllen, oder aus sonstigen Gründen die Übergabe des Vermögens nicht im Sinne obiger Ausführungen möglich sein, muss das verbleibende Vermögen der Körperschaft anderen Körperschaften zufallen, die die genannten Voraussetzungen erfüllen.

Vorschlag 4 (Übertragung an bestimmten spendenbegünstigten Empfänger mit genauer Zweckbindung):

Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen begünstigten Zwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vermögen der Körperschaft jedenfalls für die in dieser Rechtsgrundlage angeführten, gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) begünstigten Zwecke zu verwenden.

Daher ist das verbleibende Vermögen der Körperschaft an die Körperschaft "XY" mit der zwingenden Auflage der ausschließlichen Verwendung für den Zweck "ZZZ" zu übergeben, wenn dieser zum Zeitpunkt der Vermögensübergabe die Begünstigung gemäß [§ 4a Abs. 1 EStG 1988](#) zukommt.

Sollte "XY" im Zeitpunkt der durch die Auflösung der Körperschaft oder den Wegfall ihres bisherigen begünstigten Zwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht mehr existieren, ihr die Begünstigung gemäß [§ 4a EStG 1988](#) nicht mehr zukommen, oder aus sonstigen Gründen die Übergabe des Vermögens nicht im Sinne obiger Ausführungen möglich sein, muss das verbleibende Vermögen der Körperschaft anderen Körperschaften zufallen, die die genannten Voraussetzungen erfüllen.

Randzahlen 868 und 869: derzeit frei

Rz 870 wird geändert (Klarstellung, GemRefG 2023)

870

Das Ansuchen ist an das für den Rechtsträger zuständige Finanzamt (**Finanzamt Österreich oder Finanzamt für Großbetriebe**) zu richten.

Verein XY (Name und Anschrift)

An das Finanzamt **für Großbetriebe/Finanzamt Österreich (Nichtzutreffendes streichen)** ✕

Beilagen: 1 Statutenexemplar, Jahresabschlüsse und Tätigkeitsberichte

Der Verein ~~be~~**zweckt** ~~fördert~~ auf Grund der Satzungen und der tatsächlichen Geschäftsführung ~~den/die Förderung der Allgemeinheit auf Gebiet~~ **Zweck/e** XY (Anführen **der/s** begünstigten Zwecke/s) 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 **100.000 (bis 2023: 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 **100.000 [bis 2023: 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)

Rz 871 samt Überschrift wird geändert (Klarstellung)

9.1.2.2 Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß [Artikel XIV BG BGBl. Nr. 21/1995](#)

871

Verein XY (Name und Anschrift)

An das Finanzamt **für Großbetriebe/Finanzamt Österreich (Nichtzutreffendes streichen)** ✕

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)

Rz 872 wird geändert (GemRefG 2023)

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) Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Tennisplatz, daher Sportbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	4.000 Euro
(4) Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	3.000 Euro
(5) Eintritte der Zuschauer bei Turnieren (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	4.000 Euro
(6) Faschingsball (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 1 BAO ; siehe auch Rz 306)	6.000 Euro
Summe Einnahmen:	22.000 Euro
Ausgaben:	
(1) Speisen und Getränke Faschingsball (Wareneinkauf)	3.000 Euro
(2) Tennisplatzkosten und Miete	14.000 Euro
(3) Vereinsfunktionäre und Helfer	2.000 Euro
(4) Verwaltungsgemeinkosten	3.000 Euro
Summe Ausgaben	22.000 Euro

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:

Vereinseinnahmen insgesamt	davon Faschingsball	Prozentmäßiger Anteil des Faschingsfestes an den Gesamteinnahmen	die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten bezüglich des Faschingsfestes betragen daher
22.000 Euro	6.000 Euro	27,27% ($\times 3.000=$)	818,10 Euro

Es können daher zusätzlich beim Faschingsball 818,10 Euro anteilige Verwaltungsgemeinkosten geltend gemacht werden.

Für die unentgeltliche Mitarbeit von Vereinsmitgliedern **kann das tatsächlich ausbezahlte kleine Freiwilligenpauschale nach § 3 Abs. 1 Z 42 lit. a EStG 1988** ~~können 20% der Einnahmen~~ als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Einnahmen-Ausgaben-Aufstellung Faschingsball:

Einnahmen:	6.000,00 Euro
Ausgaben:	
Wareneinkauf Speisen und Getränke	3.000,00 Euro
Freiwillige Mitarbeit von Mitgliedern (Betrag ist fiktiv angenommen 20% der Nettoeinnahmen)	1.200,00 Euro
anteilige Verwaltungsgemeinkosten	818,10 Euro
Gewinn aus Faschingsballfest:	981,90 Euro

Der **körperssteuerpflichtige Gewinn** beträgt im Jahr 01 981,90 Euro. **In der Körperschaftsteuererklärung ist der Gewinn aus dem Faschingsball in der Beilage K 2a als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu erfassen. Dabei sind die Einnahmen und Ausgaben in den dafür vorgesehenen Kennzahlen zu erklären. Die Summe von 981,90 Euro ist** ~~In der Körperschaftsteuererklärung ist beim Punkt 2.d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß (§ 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennzahliffer 636 der Betrag 981,90 Euro einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 10.000,300 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 zuständigen Finanzamt.~~

Rz 873 wird geändert (Klarstellung)

873

Ein gemeinnütziger Fußballverein hat im Jahr 01 folgende Einnahmen:

Einnahmen:	netto:	brutto (netto plus Umsatzsteuer)
Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinssphäre)	3.000 Euro	3.000 Euro
Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Sportplatz, daher Sportbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	4.000 Euro	4.000 Euro
Spenden (Vereinssphäre)	5.000 Euro	5.000 Euro
Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	3.000 Euro	3.000 Euro
Eintritte der Zuschauer (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	8.000 Euro	8.000 Euro
Kantine (Getränke 20% Umsatzsteuer)	20.000 Euro	24.000 Euro

Kantine (Speisen 10% Umsatzsteuer)	6.000 Euro	6.600 Euro
Vereinsfeste (im Vereinsrahmen, siehe Rz 306) insgesamt (Getränke 20% Umsatzsteuer)	30.000 Euro	36.000 Euro
Vereinsfeste (im Vereinsrahmen, siehe Rz 306) insgesamt (Speisen 10% Umsatzsteuer)	10.000 Euro	11.000 Euro
Summe:	89.000 Euro	100.600 Euro

Umsatzsteuer:

Hinsichtlich **der** Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob die Kleinunternehmergrenze (**bis 31.12.2024: von 350.000 Euro; ab dem 1.1.2025: 55.000 Euro**) überschritten wurde. Für die Berechnung der ~~30.000-Euro-Umsatzgrenze~~ **Kleinunternehmergrenze** ist **ab dem 1.1.2025 nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach allgemeinen Vorschriften auszugehen. Somit stellt die Umsatzgrenze nicht auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht (= Nettobetrag) abzustellen.**

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 Geschäftsbetriebes 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.

Rz 874 wird geändert (GemRefG 2023)

874

Ein neu gegründeter gemeinnütziger Fußballverein hat im Jahr 02 folgende Einnahmen:

Einnahmen:	Einnahmen netto	Einnahmen brutto (netto plus Umsatzsteuer)
Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinsphäre)	6.000 Euro	6.000 Euro
Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Sportplatz, daher Sportbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	8.000 Euro	8.000 Euro
Spenden (Vereinsphäre)	10.000 Euro	10.000 Euro
Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	6.000 Euro	6.000 Euro
Eintritte der Zuschauer (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	10.750 Euro	10.750 Euro
Kantine (nach § 45 Abs. 3 BAO , Getränke 20% Umsatzsteuer)	10.000 Euro	12.000 Euro
Kantine (nach § 45 Abs. 3 BAO , Speisen 10% Umsatzsteuer)	7.400 Euro	8.140 Euro
Großes Vereinsfest (nach § 45 Abs. 3 BAO , Getränke 20% Umsatzsteuer)	35.700 Euro	42.840 Euro
Großes Vereinsfest (nach § 45 Abs. 3 BAO , Speisen 10% Umsatzsteuer)	28.400 Euro	31.240 Euro
Summe:	122.250 Euro	134.970 Euro

Umsatzsteuer – 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:

Da die Grenze von 100.000 Euro sowohl hinsichtlich der Umsätze aus der Kantine als auch jener aus dem Vereinsfest nicht überschritten wurde, gilt eine automatische Ausnahmegenehmigung nach § 45a BAO für beide begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebe als erteilt.

~~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:

Ausgabenart bzw. Abflussart (Vorsteuern):	netto (brutto minus abzugsfähiger USt!)	brutto:
(1) Wareneinkauf Kantine (20% und 10% USt)	7.000 Euro	8.100 Euro
(2) Sonstige Ausgaben (Steuern usw.) Kantine (0% USt)	2.000 Euro	2.000 Euro
(3) Wareneinkauf und Musik Vereinsfest (20% und 10% USt)	38.600 Euro	44.000 Euro
(4) Sportplatzbau (20% USt)	32.300 Euro	32.300 Euro
(5) Kantinenzubau (20% USt)	24.000 Euro	28.800 Euro
(6) Sportplatzkosten (20% USt)	2.600 Euro	2.600 Euro
(7) Vereinsfunktionäre und Helfer (0% USt)	9.600 Euro	9.600 Euro
(8) Miete (0% USt)	4.000 Euro	4.000 Euro
(9) Zuführung Sparbuch (keine Ausgabe, sondern Übertrag des Überschusses auf ein Sparbuch!)	350 Euro	350 Euro
(10) Umsatzsteuer (Berechnung siehe unten)		1.220 Euro
(11) Verwaltungsgemeinkosten brutto, bzw. brutto abzüglich abzugsfähiger Vorsteuer in Höhe von 200 Euro (Berechnung siehe unten) von insgesamt 300 Euro in Rechnungen ausgewiesener USt	1.800 Euro	2.000 Euro
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:

Einnahmen insgesamt (netto)	Kantinenumsätze (netto)	in Prozent	anteilige Vorsteuern Unternehmensbereich Kantine	Umsätze Vereinsfest (netto)	in Prozent	anteilige Vorsteuern Unternehmensbereich Vereinsfest
122.250 Euro	17.400 Euro	14,23	42,70 Euro	64.100 Euro	52,43	157,30 Euro

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:

	Bemessungsgrundlage	Steuer
Kennzahliffer 000	81.500,00	81.500,00
Kennzahliffer 022 (Getränke)	45.700,00	9.140,00
Kennzahliffer 029 (Speisen)	35.800,00	3.580,00
Kennzahliffer 060		-11.500,00
Kennzahliffer 095 (Zahllast)		1.220,00
Hierauf entrichtete Vorauszahlungen		-1.220,00
Restschuld		0,00

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.

Vereins-einnahmen insgesamt	Kantine (brutto)	in Prozent der Gesamteinnahmen	anteilige Verwaltungsgemeinkosten Kantine	Vereinsfest (brutto)	in Prozent der Gesamteinnahmen	anteilige Verwaltungsgemeinkosten Vereinsfest
134.970,00 Euro	20.140,00 Euro	14,92	298,44 Euro	74.080,00 Euro	54,89	1.097,72 Euro

Es können daher zusätzlich bei der Kantine 298,44 Euro und bei dem Vereinsfest 1.097,72 Euro anteilige Verwaltungsgemeinkosten geltend gemacht werden.

Absetzungshreibung für Abnutzung Kantine (siehe [§ 7 EStG 1988](#)):

Anlagegut, bzw. Name und Anschrift des Lieferanten	Anschaffungsdatum	Anschaffungs- oder Herstellungskosten (netto)	voraussichtl. Nutzungsdauer in Jahren	Betrag der jährlichen Absetzung für Abnutzung (Afa)	Noch absetzbarer Betrag (Restbuchwert)
Kantinenzubau (Firma "XY");	12.4.02	24.000 Euro	33,33 40	720 600 Euro	23.280400 Euro
Kaffeemaschine (Firma XY)	3.5.02	960 Euro	5	192 Euro	768 Euro
Summe Afa				912 792Euro	

Einnahmen-Ausgabenaufstellung Kantine	Nettorechnung:	Bruttorechnung:
Einnahmen:	17.400,00 Euro	20.140,00 Euro
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
Absetzung Abreibung für Abnutzung	912792 ,00 Euro	912792,00 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:	7.232 352,26 Euro	4.029 149,56 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	7.232 352,26 Euro	4.029 149,56 Euro
Gewinn aus Vereinsfest	24.559,58 Euro	28.982,28 Euro
abzüglich bezahlter Umsatzsteuer		-1.220,00 Euro
Summe:	31.791 31.79111,84 Euro	31.791 31.79111,84 Euro

In der Körperschaftsteuererklärung sind die Gewinne aus der Kantine und dem Vereinsfest in der Beilage K 2a als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu erfassen. Dabei sind die Einnahmen und Ausgaben in den dafür vorgesehenen Kennzahlen zu erklären. Die Summe von 31.911,84 Euro ist in der Körperschaftsteuererklärung K 2 ist beim Punkt 2. d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennzahliffer 636 der Betrag 31.791,84 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 10.000,300 Euro abgezogen, sodass der Verein steuerpflichtige Einkünfte im Jahr 02 in Höhe von 21.911,84 24.491,84 Euro bezogen hat. Die Körperschaftsteuer (235%) im Jahr 02 beträgt daher 6.122,96 5.039,72 Euro.

Rz 876 wird geändert (GemRefG 2023)

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 **in Höhe von 10%** gemäß § 10 Abs. 2 Z 47 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. **(Regelbesteuerungsantrag, Formular U15) abzugeben, wenn die Besteuerung nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 erfolgen soll. Nur diesfalls kann der Verein die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer als Vorsteuerbeträge abziehen.**

Einnahmen:	netto:	brutto:
(1) Mitgliedsbeiträge	500,00 Euro	500,00 Euro
(2) Spenden	4.000,00 Euro	4.000,00 Euro
(3) Museumseintrittsgelder	1.818,18 Euro	2.000,00 Euro
(4) Verkauf von Büchern usw.	1.090,91 Euro	1.200,00 Euro
(5) Subventionen für die Restaurierung des Museums	150.000,00 Euro	150.000,00 Euro
(6) Gutschrift Finanzamt		30.535,49 Euro
Einnahmen gesamt	157.409,09 Euro	188.235,49 Euro

Ausgaben bzw. Abflüsse:	<i>netto (brutto minus abzugsfähiger USt!)</i>	<i>brutto:</i>
(1) Kosten für Vereinsfunktionäre und Helfer	2.000,00 Euro	2.000,00 Euro
(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.	2.558,45 Euro	3.000,00 Euro
(3) Verwaltungskosten Museum (10 bzw. 20% USt)	1.272,73 Euro	1.500,00 Euro
(4) Anschaffungskosten Bücher usw. (10% USt)	909,09 Euro	1.000,00 Euro
(5) Miete Museum (20% USt)	333,33 Euro	400,00 Euro
(6) Museumsbau (20% USt)	150.000,00 Euro	180.000,00 Euro
(7) Zuführung Sparbuch	335,49 Euro	335,49 Euro
Summe:	157.409,09 Euro	188.235,49 Euro

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:

Gesamteinnahmen netto (1) bis (5)	unternehmerische Einnahmen netto (3) bis (5)	in Prozent	Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten:
157.409,09 Euro	152.909,09 Euro	97,14	441,55 Euro

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:

	Bemessungsgrundlage	Steuer
Kennzahliffer 000		2.909,09

Kennzahliffer 029	2.909,09	290,91
Kennzahliffer 060		-30.826,41
Kennzahliffer 095 (Gutschrift)		-30.535,49
Hierauf durchgeführte Gutschriften		30.535,49
Rest gutschriftschuld		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.

Rz 877 wird geändert (GemRefG 2023)

877

Angaben wie Abschnitt 9.2.5 Beispiel 5. Zusätzlich wird eine Kantine **nach [§ 45 Abs. 3 BAO](#)** 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 **in der Beilage K 2a als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu erfassen. Dabei sind die Einnahmen und Ausgaben in den dafür vorgesehenen Kennzahlen zu erklären. Die Summe ist in der Körperschaftsteuererklärung K 2** ~~ist beim Punkt 2. d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennzahliffer 636 einzusetzen.~~ Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu **10.000-300** 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

Rz 879 wird geändert (Indexierung)

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) **bzw. ab der Spielsaison 2024/25 25.000 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 Rechteerräumung 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 774**ba ff.**

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 Mannschaftsspielsportart und erhält für die Sportausübung für Verein A in der Spielsaison ~~2016/2017~~ **2024/25 15.000 20.000** Euro. Daneben ist X im Verein A auch als Jugendtrainer beschäftigt. Für die Tätigkeit als Jugendtrainer erhält X in der Spielsaison ~~2016/2017~~ **2024/25 eine fremdübliche Vergütung pauschale Reiseaufwandsentschädigungen** 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~~ **2024** die fremdübliche Summe von ~~10.000~~ **15.000** Euro.*

*X ist in der Spielsaison ~~2016/2017~~ **2024/25** nicht als Profisportler zu beurteilen, weil er für seine sportliche Tätigkeit für den Sportverein ~~15.000~~ **20.000** Euro erhält.*

Rz 882 wird geändert (Aktualisierung)

882

Unterhält ein Sportverein im Bereich Mannschaftssport 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. **Die Anzahl an einsetzbaren Spielern ergibt sich aus den jeweiligen Durchführungsbestimmungen.** 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 ~~2016/2017~~ **2024/25** 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~~ **2026**, 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.*

Rz 883 wird geändert (Indexierung)

883

(...)

Für die Ermittlung der **25.000** ~~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.

Rz 901 wird geändert (Aktualisierung)

Werbeleistungen für den Profibetrieb und den begünstigten Verein

901

(...)

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.

(...)

Abschnitt 10.5 samt Rz 902 wird gestrichen (obsolet)

~~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.~~

Wartung der Einkommensteuerrichtlinien 2000

I. Übersicht

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der Einkommensteuerrichtlinien 2000 insbesondere auf Grund der Änderungen durch das/die

- Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 (GemRefG 2023), [BGBl. I Nr. 188/2023](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), [BGBl. I Nr. 113/2024](#)
- Änderung der [Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung](#), [BGBl. II Nr. 82/2024](#)
- Verordnung über das technische Format für die Übermittlung von Rechtsgrundlagen gemäß § 4a EStG 1988, [BGBl. II Nr. 104/2024](#)

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der **geänderten Rechtslage** (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Abschnitt 5.5.4a, Rz 1305 ff	Im Abschnitt 5.5.4a wird die durch das GemRefG 2023 geänderte Spendenbegünstigung erläutert: Rz 1305 – 1311a: Zunächst werden allgemeine Aussagen zur Spendenbegünstigung, zum Begriff der freigebigen Zuwendungen und zur Begrenzung des Spendenabzugs behandelt. In Rz 1312 – 1314a werden die begünstigten Zwecke und die begünstigten Empfänger erläutert. In Rz 1315 – 1322a werden die inhaltlichen Voraussetzungen für die Erteilung des Spendenbegünstigungsbescheids dargestellt. Rz 1323 – 1330 behandeln das Verfahren zur Erlangung der Spendenbegünstigung. In Rz 1331 – 1344 werden die ex lege begünstigten Organisationen aufgezählt. In Rz 1345 – 1347c werden weitere Regelungen erläutert, insb. die Bewertung von Sachzuwendungen und Spendenbestätigungen. Rz 1348 behandelt schließlich das Inkrafttreten.

Abschnitte 5.5.4b und 5.5.4c, Rz 1350 ff	In den Abschnitten 5.5.4b und 5.5.4c werden die Änderungen in den §§ 4b und 4c EStG 1988 durch das GemRefG 2023 eingearbeitet.
--	--

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Abschnitt 5.5	Der Abschnitt wird neu gegliedert.

II. Änderung von Randzahlen

Rz 301a wird geändert (Klarstellung)

301a

§ 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 gilt auch für entsprechende Zuwendungen der in § 4a Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 188/2023 (GemRefG 2023) genannten Institutionen (zB bestimmte Forschungsförderungsfonds).

Zuwendungen aus dem Sozialfonds der Literarischen Verwertungsgesellschaft sind keine öffentlichen Mittel (VwGH 17.09.1997, 95/13/0034). Es bestehen aber keine Bedenken, diese Zuwendungen iSd der Hilfsbedürftigkeit gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu beurteilen (siehe LStR 2002 Rz 30). Da die COVID-19-Krise als Katastrophenereignis angesehen werden kann, fallen Zuwendungen der sozialen und kulturellen Einrichtungen der Verwertungsgesellschaften (zB Austro Mechana), die aufgrund der COVID-19-Krise geleistet werden, unter die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988.

Abschnitt 3.2.8 und Rz 313k werden neu eingefügt (GemRefG 2023)

3.2.8 Freiwilligenpauschale

313k

Zum Freiwilligenpauschale gemäß § 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988 siehe VereinsR 2001 Rz 775a ff.

In Rz 1303 entfällt der Vermerk betreffend Rz 1304 bis 1329 (Neugliederung)

1303

[...]

~~Randzahlen 1304 bis 1329: derzeit frei~~

Abschnitt 5.5.4a und die Rz 1349b werden neu nummeriert (Neugliederung)

5.5.4a Zuwendungen in Katastrophenfällen (§ 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988)

1304 (Rz 1349b aF)

~~Ab der Veranlagung 2002 sind g~~ Gemäß § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 sind Geld- und Sachzuwendungen im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden), wenn sie der Werbung dienen, ohne betragliche Begrenzung als Betriebsausgaben abzugsfähig. Siehe dazu Rz 4836 ff.

Der Abschnitt 5.5.4 mit den Rz 1330 bis 1349a wird als Abschnitt 5.5.4a mit den Rz 1305 bis 1348 neu geregelt (GemRefG 2023)

5.5.4a Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Spenden) an begünstigte Spendenempfänger ([§ 4a EStG 1988](#))

5.5.4a.1 Allgemeines zur Spendenbegünstigung

1305

Spenden sind freiwillige Zuwendungen und als solche gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) grundsätzlich nicht abzugsfähig (siehe Rz 1642). Als Ausnahme zu diesem Grundsatz regelt [§ 4a EStG 1988](#) die Spendenbegünstigung, wonach freigebige Zuwendungen unter gewissen Voraussetzungen geltend gemacht werden können.

5.5.4a.1.1 Systematik

1306

[§ 4a EStG 1988](#) regelt die Abzugsfähigkeit von freigebigen Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen als Betriebsausgaben, [§ 18 EStG 1988](#) erweitert dies durch Verweis auf Spenden aus dem Privatvermögen (Sonderausgaben).

[§ 4a EStG 1988](#) unterscheidet bei den spendenbegünstigten Organisationen zwei Gruppen:

- auf Antrag durch Bescheid begünstigte Einrichtungen und
- nach [§ 4a Abs. 6 EStG 1988](#) begünstigte Einrichtungen (Rz 1331 ff).

Für die erste Gruppe regeln die Absätze 2 bis 5 die begünstigten Zwecke (Rz 1312), die begünstigungsfähigen Einrichtungen (Rz 1313 ff), die materiellen Voraussetzungen (Rz 1315 ff) und das Verfahren (Rz 1323 ff).

In Abs. 7 werden noch allgemeine Regelungen getroffen (Rz 1345 ff).

5.5.4a.1.2 Begriff der freigebigen Zuwendungen (Spenden)

5.5.4a.1.2.1 Allgemeines

1307 (Rz 1330 aF)

Als Zuwendungen im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) sind nur freigebige Leistungen – "Spenden" – anzusehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des "Spenders" führen. Voraussetzung ist der Übergang des Eigentums; bloße Verwahrung genügt nicht (VwGH 9.10.1991, [90/13/0047](#)). Keine freigebige Leistung liegt vor, wenn ein Pflichtbeitrag für mildtätige Zwecke zweckgebunden wird (zB Zweckbindung des Kirchenbeitrages für mildtätige Zwecke, siehe auch VwGH 29.4.2010, [2008/15/0001](#)).

1307a (Rz 1330d aF)

Eine Zuwendung von Todes wegen (Vermächtnis, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall) ist ebenfalls eine Zuwendung im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#). Diese Zuwendungen sind – unabhängig vom Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses – beim zuwendenden **Verstorbenen** im Rahmen der Veranlagung des letzten Lebensjahres zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass nur der positive Saldo der von Todes wegen übertragenen Aktiva und Passiva eine Zuwendung im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) darstellt.

1307b (Rz 1330c aF)

Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein LKW ~~wird~~ aus dem Betriebsvermögen **wird** einer spendenbegünstigten Einrichtung unentgeltlich **zur Nutzung** überlassen) oder die Arbeitsleistung eines Dienstnehmers an eine spendenbegünstigte Einrichtung unentgeltlich überlassen, stellt der nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähige Aufwand eine Betriebsausgabe im Rahmen des [§ 4a EStG 1988](#) dar. Der Ansatz eines fremdüblichen Nutzungsentgelts kommt für die Bemessung der Betriebsausgabe nicht in Betracht.

Da die eigene Arbeitskraft nicht aus dem Betrieb „entnommen“ werden kann, ist die kostenlose Arbeit eines Betriebsinhabers nicht unter den Begriff der Zuwendung iSd [§ 4a EStG 1988](#) zu subsumieren.

1307c (Rz 1330b aF, Klarstellung)

Nicht betrieblich veranlasste Geld- oder Sachzuwendungen einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten eines spendenbegünstigten Gesellschafters bzw. einer spendenbegünstigten Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht, stellen eine abzugsfähige Spende im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) dar, wenn die formalen Voraussetzungen des [§ 4a EStG 1988](#) erfüllt sind. Es muss sich daher um eine freigebige Zuwendung handeln. Von einer solchen ist **jedenfalls** dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet (**vgl. KStR 2013 Rz 578, 921**).

5.5.4a.1.2.2 Nicht abzugsfähige Zahlungen**1308 (Rz 1330a aF)**

Aufwendungen und Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen, sowie Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt (siehe auch Rz **1308b**). Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB solche an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Im Bildungsbereich sind etwa Schulgelder, Kursgebühren und ähnliche Entgelte für die Erbringung von Bildungsleistungen, Kopiergelder oder Unkostenbeiträge sowie unechte Spenden (zB in Höhe der bisher geleisteten Schulgelder) nicht als Spende abzugsfähig.

Zuwendungen, denen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang eine Gegenleistung gegenübersteht, sind nach [§ 4a Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) nur dann abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung mindestens das Doppelte des Wertes der Gegenleistung beträgt. Umgekehrt darf also der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig.

Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen. Ob der Wert der Gegenleistung völlig unerheblich ist, ist nicht von der Wertrelation zur getätigten Spende, sondern vom Wert der Gegenleistung für sich abhängig. Von völlig unerheblichem Wert ist die Gegenleistung nur dann, wenn dieser zu vernachlässigen ist (zB einem Spendenerlagschein beiliegende Weihnachts- oder Glückwunschkarten, Aufkleber oder ein Kalender im Wert weniger Euro).

1308a (Rz 1330a aF)

Dagegen ist im Hinblick auf die Unerheblichkeit der Gegenleistung bei Losverkäufen zu unterscheiden: Erfolgt der Verkauf von Losen im Rahmen einer Veranstaltung (zB bei einer Tombola), liegt auf Grund der hohen Gewinnchancen keine Spende vor, es sei denn, dass den ausgespielten Gewinnen lediglich symbolischer Charakter zukommt. Erfolgt der Verkauf von Losen hingegen im Rahmen einer an eine große Öffentlichkeit gerichteten Aktion (zB durch postalische Versendung, sonstige Nummernlotterien nach [§ 32 Glücksspielgesetz](#)), kommt der Gewinnchance auf Grund der in diesem Fall großen Anzahl der aufgelegten Lose im Vergleich zum freigebigen Aspekt, ein Los zu erwerben, nur untergeordnete Bedeutung zu, sodass insgesamt eine Spende vorliegt.

1308b (Rz 1330e aF)

Mitgliedsbeiträge sind nach [§ 4a Abs. 7 Z 2 EStG 1988](#) in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge nicht abzugsfähig.

Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitglieds). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von

Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitglieds ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2013 Rz 514 ff).

Beträge, die über diesen Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitglieds hinaus vom Mitglied freiwillig oder auf Grund einer gegenüber der Körperschaft eingegangenen Einzelverpflichtung zur Förderung des Vereinszweckes geleistet werden, sind nicht als Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitglieds anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig (siehe auch UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09).

Dies gilt auch für Zahlungen auf Grund einer Fördermitgliedschaft ohne Mitgliedschaftsrechte.

1308c

Bezieht ein Steuerpflichtiger steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c](#) (siehe VereinsR 2001 Rz 774a ff) oder ein steuerfreies Freiwilligenpauschale gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) (siehe VereinsR 2001 Rz 775 ff), sind freigebige Zuwendungen an diese Organisation grundsätzlich möglich. Keine Abzugsfähigkeit der Spenden besteht insoweit, als die Spenden im Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen ([§ 4a Abs. 7 Z 2 EStG 1988](#)). Ein Indiz für einen solchen Zusammenhang können insb. annähernd gleich hohe Spenden und steuerfreie Zahlungen sein. Derartige Zuwendungen dürfen daher nicht in einer Sonderausgaben-Datenübermittlung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) enthalten sein.

1308d

Zuwendungen an Rechtsträger gemäß [§ 1 Abs. 1 Publizistikförderungsgesetz 1984](#) (PubFG), BGBl. Nr. 369/1984, sind nach [§ 4a Abs. 7 Z 3 EStG 1988](#) nicht abzugsfähig. Auf Grund dieser Regelung sind Zuwendungen an politischen Parteien nahestehende Parteiakademien nicht abzugsfähig.

5.5.4a.1.2.3 Geld- und Sachspenden

1309 (Rz 1330 aF, AbgÄG 2024, Klarstellung)

Geld- oder Sachspenden sind im Rahmen des Höchstbetrages nach [§ 4a Abs. 1 EStG 1988](#) (siehe dazu Rz 1311 f) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Bei Spenden aus dem Privatvermögen ist zu unterscheiden: Freigebige Geldzuwendungen sind bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen als Sonderausgaben abzugsfähig. Darüber hinaus sind gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) auch Sachspenden an bestimmte Einrichtungen als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Es handelt sich dabei um

begünstigte Körperschaften gemäß [§ 4a Abs. 6 Z 1 bis 3, 5 und 6 EStG 1988](#) sowie Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in [§ 4a Abs. 6 Z 5 und 6 EStG 1988](#) genannten vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen.

Die Zuwendung eines Sparbuchs kann als Geldspende angesehen werden. Die Zuwendung von Gutscheinen stellt hingegen idR keine Geldspende dar. Allerdings kann die Spende eines Gutscheins als Geldspende angesehen werden, wenn der Gutschein nur auf Geld lautet, keinen weiteren Konnex zu anderen Wirtschaftsgütern aufweist und zudem in Geld abgelöst werden kann. Kryptowährungen sind nicht als Geld anzusehen (vgl. [§ 27b Abs. 4 EStG 1988](#), Rz 6178a). Die Spende von Kryptowährungen stellt somit eine Sachspende dar (zur Ermittlung des gemeinen Werts siehe Rz 6178o).

Als (Geld-)Spende kann auch der Verzicht auf eine (werthaltige) (Geld-)Forderung gegenüber einer spendenbegünstigten Einrichtung angesehen werden.

1309a (Rz 1330a aF)

Bei einer Versteigerung/Veräußerung gespendeter Gegenstände ist hinsichtlich der Spendenabzugsfähigkeit zu unterscheiden:

1. Die Person, die den zu versteigernden/zu veräußernden Gegenstand zur Verfügung stellt, leistet eine Sachspende.
2. Die Person, die diese Sachspende gegen Zahlung eines Geldbetrages erwirbt, der idR den gemeinen Wert der Sachspende erheblich übersteigt, leistet eine Geldspende.

Der begünstigten Körperschaft ist letztlich eine Spende in Höhe des vom Erwerber des versteigerten Gegenstandes entrichteten Geldbetrages zugekommen. Die Höhe dieses Geldbetrages bestimmt die abzugsfähige Spende, die auf die beiden Spender aufzuteilen ist. Die Aufteilung richtet sich dabei nach dem Wertverhältnis der Leistungen, die die beiden Spender erbringen. Der Sachspender kann den gemeinen Wert der versteigerten/veräußerten Sache als Spende absetzen, vorausgesetzt dieser Gegenstand stammt aus dem Betriebsvermögen. Der Erwerber kann den Betrag als Geldspende geltend machen, der den gemeinen Wert der Sachspende übersteigt.

Erfolgt die Sachspende aus dem Privatvermögen, kann der Spender **nur in bestimmten Fällen** eine Sonderausgabe geltend machen. Dies ändert nichts an dem Umstand, dass der Erwerber des Gegenstandes nur die Differenz zwischen dem von ihm aufgewendeten Betrag und dem gemeinen Wert der Sachspende als Sonderausgabe absetzen kann.

Kann der gemeine Wert der Sachspende nicht ohne großen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, die insgesamt von der Organisation erzielte Spende im Verhältnis 50:50 auf die beiden Spender aufzuteilen.

5.5.4a.1.2.4 Zurechnung von Spenden

1310 (Rz 1340 aF)

Lässt der Spender eine Zuwendung dem begünstigten Spendenempfänger nicht unmittelbar, sondern im Wege eines Treuhänders zukommen, ist für die Abzugsfähigkeit der Zuwendung (Spende) zu beachten:

- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spender und dem Treuhänder, ist die Zuwendung gemäß [§ 24 Abs. 1 lit. b BAO](#) dem Spender als Treugeber so lange zuzurechnen, als nicht die Zuwendung an den Spendenempfänger weitergegeben wird. Die Zuwendung ist für den Spender daher erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig, und zwar nur in der Höhe, in der die Zuwendung weitergegeben wurde. Wird die Zuwendung vom Treuhänder bis zur Übergabe an den Spendenempfänger verzinslich angelegt, erhöht sich der abzugsfähige Betrag nur insoweit, als die Zinsen an den Spendenempfänger weitergegeben werden. Unkosten, die der Treuhänder dem Spender anlastet, sind nicht abzugsfähig.
- Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder und tritt der Treuhänder als treuhändig Empfangsberechtigter des Spendenempfängers auf, ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß [§ 24 Abs. 1 lit. c BAO](#) dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe **beim Spender** abzugsfähig. Es muss dabei sicher gestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zur Gänze an die begünstigte Körperschaft weitergeleitet werden. Die begünstigte Körperschaft ist zur Datenübermittlung nach Maßgabe des [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) verpflichtet (Spende als Sonderausgabe) bzw. hat dem Spender auf dessen Verlangen gemäß [§ 4a Abs. 7 Z 7 EStG 1988](#) eine Spendenbestätigung auszustellen (Spende als Betriebsausgabe, siehe dazu Rz **1347a**).
- Sollte im Zeitpunkt der Übernahme der Zuwendung der Spendenempfänger zwar schon rechtlich existent, jedoch das Treuhandverhältnis noch nicht begründet worden sein, kann der Treuhänder als Geschäftsführer ohne Auftrag ([§§ 1035, 1037 und 1039 ABGB](#)) angesehen werden, wenn die treuhändige Übernahme der Zuwendung von dem Spendenempfänger nachträglich genehmigt wird; diesfalls ist die Zuwendung ebenso bereits im Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß [§ 24 Abs. 1 lit. c BAO](#) dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit **beim Spender** als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig.

- Besteht ein Treuhandverhältnis sowohl zwischen dem Spender und dem Treuhänder einerseits als auch zwischen dem Spendenempfänger und demselben Treuhänder andererseits, sind die Ausführungen zum Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder zu beachten.

1310a (Rz 1331c aF)

Eine genaue Zuordnung der Spende zum Spendenempfänger ist erforderlich. Dies ist bei einem gemeinsamen Konto nicht möglich. Ein gemeinsames Konto mehrerer (begünstigter und nicht begünstigter) Spendenempfänger verhindert daher grundsätzlich die Abzugsfähigkeit von Spenden für alle Spendenempfänger, denen dieses gemeinsame Konto zuzuordnen ist.

Bei Spontanaktionen (mehrere Hilfsorganisationen koordinieren gemeinsam ihre Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen oder anderen akut auftretenden Ereignissen, die spontane Hilfsmaßnahmen erfordern) werden die Spenden und Hilfsmaßnahmen jedoch oft über ein gemeinsames Konto aller beteiligten Organisationen abgewickelt. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Spenden anzuerkennen, wenn diese gemeinsame Aktion und somit auch das gemeinsame Konto auf Dauer oder zumindest für die Dauer der Aktion eingerichtet ist und alle beteiligten Organisationen begünstigte Spendenempfänger sind. Eine der beteiligten Organisationen hat in einem derartigen Fall hinsichtlich der Kontoführung als Treuhänder für die anderen Organisationen aufzutreten. Von dieser Organisation sind auch die Spendenbestätigungen auszustellen.

Ein Sammelkonto mehrerer begünstigter Spendenorganisationen ist auch dann nicht schädlich, wenn die Spende einer der beteiligten Spendenorganisationen direkt zugeordnet werden kann (zB durch Angabe des Verwendungszwecks, des Empfängernamens usw.). Dem Spender ist durch die begünstigte spendensammelnde Organisation eine Bestätigung auszustellen, die die inhaltlichen Erfordernisse des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) erfüllen muss (siehe auch Rz **1347a**).

5.5.4a.1.3 Begrenzung des Spendenabzugs

1311 (Rz 1348 aF, Rz 1348a aF, Rz 1349 aF, AbgÄG 2024)

Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in [§ 4a EStG 1988](#) genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes desselben Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4b](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und

unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.3.1993, [91/13/0060](#)). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt.

Gewinn ist der steuerpflichtige Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4b](#) und [§ 4c EStG 1988](#); dies gilt sinngemäß auch für die Verlustbegrenzungen gemäß [§ 4b](#) und [§ 4c EStG 1988](#).

Bei einem Verlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd [§ 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988](#) vorliegen). Bei Vorliegen eines Verlustes können aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd [§ 4a EStG 1988](#) allerdings bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Übersteigen die Zuwendungen 10% des maßgeblichen Gewinnes, kann der Überhang gegebenenfalls im Rahmen des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) berücksichtigt werden. Allerdings können diese Zuwendungen – wie auch solche aus dem Privatvermögen – als Sonderausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als sie 10% des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte des Kalenderjahres nicht übersteigen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des betreffenden Jahres negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Empfänger gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) abzugsfähig. Die als Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden sind – unter Einbeziehung der als Betriebsausgaben berücksichtigten Spenden – mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte **vor Berücksichtigung von Zuwendungen** gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 8 und Z 9 EStG 1988](#) begrenzt.

Bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte ist [§ 41 Abs. 4 erster Satz EStG 1988](#) anzuwenden. Daher bleiben Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit, die nach [§ 67 Abs. 1](#) oder [§ 68 EStG 1988](#) steuerfrei bleiben oder mit den festen Sätzen des [§ 67](#), des [§ 67a](#) oder mit den Pauschsätzen des [§ 69 Abs. 1 EStG 1988](#) zu versteuern waren, außer Ansatz.

Für die Berechnung des Spendenhöchstbetrages sind Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur zu berücksichtigen, wenn auf sie nicht der besondere Steuersatz nach [§ 27a EStG 1988](#) bzw. [§ 30a EStG 1988](#) angewendet wird ([§ 27a Abs. 1](#) bzw. [§ 30a Abs. 1 EStG 1988](#)).

Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß [§ 67 EStG 1988](#) (**soweit nicht [§ 41 Abs. 4 erster Satz EStG 1988](#) greift**) sowie Einkünfte, an denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH

24.5.2007, [2004/15/0051](#)). Allerdings sind für die Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte in diesem Zusammenhang Zuwendungen gemäß [§ 4b](#) und [§ 4c](#) bzw. [§ 18 Abs. 1 Z 8 und 9 EStG 1988](#) nicht zu berücksichtigen.

Beispiele:

1. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages **und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß §§ 4a bis 4c EStG 1988** beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (gerundet) für begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a EStG 1988](#) als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 875 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 135 [100*0,135]). Daneben werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 1375. Daher können zusätzlich Zuwendungen in Höhe von 2,75 als Sonderausgaben gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) berücksichtigt werden (insgesamt 13,75).

2. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages **und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß §§ 4a bis 4c EStG 1988** beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (**gerundet**) für begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a EStG 1988](#) als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 875 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 135 [100*0,135]). Daneben wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 375. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach [§ 4a EStG 1988](#) knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher für das Ausmaß der als Betriebsausgabe berücksichtigungsfähigen Spende unbeachtlich. Somit können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein zusätzlicher Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt hingegen nicht in Betracht.

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den § 4a Abs. 1 sowie [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war ([§ 124b Z 369 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG, **BGBl. I Nr. 3/2021**).

1311a (Rz 1349a aF)

Erfolgt eine Spende aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, gilt Folgendes:

1. Spenden aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sind den Beteiligten nach ihrer Vermögensbeteiligung anteilig zuzurechnen. Für die Begrenzung mit 10% des Gewinnes ist auf den Anteil am steuerlichen Ergebnis der Mitunternehmerschaft abzustellen, der auf den jeweiligen Mitunternehmer vor Berücksichtigung einer Spende entfällt. Entfällt danach auf einen Mitunternehmer ein Gewinn, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende in Betracht. Entfällt auf einen Mitunternehmer ein Verlust, kommt hinsichtlich dieses

Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende nicht in Betracht.

Beispiel:

An der AB-OG sind A und B zu je 50% beteiligt. Aus dem Betriebsvermögen der OG werden 12 gespendet. Der Gewinn der OG beträgt (vor Berücksichtigung der Spende) 100, bei B liegen Sonderbetriebsausgaben von 60 vor.

Die Höhe der Einkünfte beträgt daher bei A +50, bei B -10 (50 – 60 Sonderbetriebsausgaben).

Da bei A ein Gewinn vorliegt, kann die auf ihn anteilig entfallende Spende (6) in Höhe von 5, das sind 10% seines Gewinnanteiles, berücksichtigt werden. Der Gewinnanteil des A beträgt daher 45.

Bei B liegt ein Verlust vor, ein Abzug der auf ihn anteilig entfallenden Spende kommt nicht in Betracht.

Der Gewinn der Mitunternehmerschaft beträgt somit 35 und entfällt in Höhe von +45 auf A und -10 auf B.

2. Wird der Anteil an der Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehalten, ist zunächst im Rahmen der Feststellung gemäß [§ 188 BAO](#) für jeden Beteiligten eine anteilige Spende zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen dafür gemäß Punkt 1 in Betracht kommen. Da das Ergebnis der Mitunternehmerschaft (als Zwischenergebnis) in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, kann eine dem Beteiligten anteilig zuzurechnende Spende aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft insoweit im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes des Einzelunternehmens (mit)berücksichtigt werden, als sie nicht schon den Gewinnanteil vermindert hat und in der Begrenzung mit 10% des gesamten Gewinnes des Einzelunternehmens gedeckt ist. Es kann sich aber auch ergeben, dass bei der Mitunternehmerschaft eine Spende berücksichtigt worden ist, die zwar unter Zugrundelegung des anteiligen Gewinnes im Feststellungsverfahren richtig ermittelt wurde, sich aber bei Berücksichtigung des gesamten Ergebnisses des Einzelunternehmens als zu hoch erweist. In derartigen Fällen kann die Ermittlung des insgesamt richtigen Ausmaßes der berücksichtigungsfähigen Spenden erst im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen erfolgen. Allfällige Korrekturen berücksichtigungsfähiger Spenden der Höhe nach sind daher im Rahmen des Einkommensteuerverfahrens durchzuführen. Dem steht die Bindungswirkung des [§ 192 BAO](#) nicht entgegen.

Fortsetzung des Beispiels:

A und B halten ihre Beteiligung jeweils im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens. A erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Gewinnanteiles aus der OG iHv 45; dabei wurden [anteilige] Spenden von 5 berücksichtigt)

a) einen Gewinn von 30,

b) einen Verlust von 10.

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch A.

B erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Verlustanteiles aus der OG iHv 10)

a) einen Gewinn von 20,

b) einen Verlust von 35.

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch B.

Da in beiden Fällen das Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, ist auf Ebene des Einzelunternehmens (gesamthaft) zu prüfen, in welchem Umfang sich die dem Einzelunternehmer insgesamt zuzurechnenden Spenden (anteilig zuzurechnende Spenden aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft sowie allfällige Spenden aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens selbst) im Rahmen der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens auswirken.

Das bedeutet für A:

- Fall a) A sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt vor Berücksichtigung der Spende 50. Zuzüglich des eigenen Gewinnanteiles iHv 30 ergibt das einen Gesamtgewinn (vor Berücksichtigung von Spenden) von 80. Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 8 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Zusätzlich zu der schon im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigten (anteiligen) Spenden von 5 kann die noch nicht berücksichtigte restliche Spende von 1 berücksichtigt werden.*
- Fall b) Unter Berücksichtigung des Gewinnes aus der Mitunternehmerschaft (vor Berücksichtigung der Spende) in Höhe von 50 beträgt der Gesamtgewinn des A 40 (50 abzüglich 10). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 4 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft bereits (anteilige) Spenden von 5 berücksichtigt worden sind, muss das Spendenausmaß korrigiert werden. Es ist daher im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen eine Hinzurechnung von 1 vorzunehmen. Der Gewinn aus dem Einzelunternehmen beträgt somit insgesamt 36 (+45 – 10 + 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht berücksichtigte Spende von 2 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz **1311**).*

Das bedeutet für B:

- Fall a) B sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt 10, Spenden wurden nicht berücksichtigt. Zuzüglich des „eigenen“ Gewinnes iHv 20 ergibt das einen Gesamtgewinn des Einzelunternehmens von 10 (vor Berücksichtigung von Spenden). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 1 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft keine Spenden berücksichtigt worden sind, kann die dem B zuzurechnende Spende aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von 1 berücksichtigt werden. Der Gewinn des Einzelunternehmens beträgt daher 19 (-10 + 20 – 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe berücksichtigte Spende von 5 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz **1311**).*
- Fall b) Da ein Gesamtverlust vorliegt, kommt die Berücksichtigung einer Spende als Betriebsausgabe nicht in Betracht. Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht zu*

berücksichtigende (auf B entfallende anteilige) Spende aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1311).

5.5.4a.2 Begünstigte Zwecke

1312

Spendenbegünstigte Zwecke sind seit 2024 alle Zwecke, die als gemeinnützig oder mildtätig iSd [§§ 35](#) bzw. [37 BAO](#) anzusehen sind.

Diese Erweiterung führt aber nicht dazu, dass jede auf Grund der Verfolgung von gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft automatisch auch spendenbegünstigt ist. Für die Erlangung der Spendenbegünstigung gelten zum Schutze des Vertrauens der Spenderinnen und Spender vielmehr weiterhin zusätzliche Voraussetzungen. Dies macht weiterhin ein gesondertes Anerkennungsverfahren erforderlich (siehe dazu Rz 1323 ff). Begünstigte Zwecke sind nach [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#):

1. Gemeinnützige Zwecke gemäß [§ 35 BAO](#) (vgl. die demonstrative Aufzählung in [§ 35 Abs. 2 BAO](#) und VereinsR 2001 Rz 13 ff, 40 ff; vgl. außerdem [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) idF vor GemRefG 2023).
2. Mildtätige Zwecke gemäß [§ 37 BAO](#) (vgl. VereinsR 2001 Rz 28 f, 82 ff).
3. Die Durchführung
 - von wissenschaftlichen Forschungsaufgaben,
 - der Entwicklung und Erschließung der Künste oder
 - von der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem [Universitätsgesetz 2002](#) (UG), BGBl. I Nr. 120/2002, entsprechen,

sowie damit verbundene wissenschaftliche und künstlerische Publikationen und Dokumentationen durch die in [§ 4a Abs. 3 Z 3 und 4 EStG 1988](#) genannten Einrichtungen, soweit nicht Z 1 greift.

1312a

Die Neuregelung des sachlichen und persönlichen Anwendungsbereiches der Spendenbegünstigung gemäß [§ 4a EStG 1988](#) führt dazu, dass der bisherige stark differenzierte Katalog an begünstigten Zwecken zu einem wesentlichen Teil entfallen ist. Neben dem dadurch entstehenden Grundtatbestand für die Spendenbegünstigung erübrigen sich somit die früheren Regelungen etwa hinsichtlich des Umwelt-, Natur- und Artenschutzes, der Entwicklungs- oder Katastrophenhilfe sowie der Förderung von Kunst und Kultur.

5.5.4a.3 Begünstigte Empfänger

5.5.4a.3.1 Allgemeines

1313 (Rz 1331 aF)

Abzugsfähig sind nur Spenden, die an eine Einrichtung geleistet werden, die entweder im Gesetz selbst ([§ 4a Abs. 6 EStG 1988](#), siehe Rz **1331 ff**) definiert ist oder zum Zeitpunkt der Spende in der nach [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) vorgesehenen Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt ist.

Ist die Einrichtung weder

- ausdrücklich im Gesetz genannt, noch
- in der Liste gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) enthalten,

sind Spenden nicht abzugsfähig.

1313a

Als begünstigte Einrichtungen für die Erfüllung der in [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) genannten Zwecke kommen nach [§ 4a Abs. 3 EStG 1988](#) in Betracht:

1. Körperschaften im Sinne des [§ 1 Abs. 2 Z 1 und 2 KStG 1988](#) (vgl. KStR 2013 Rz 7 ff, 64 ff);
2. Körperschaften des öffentlichen Rechts im Sinne des [§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) (vgl. KStR 2013 Rz 35 ff);
3. mit Forschungs- oder Lehraufgaben gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) im Wesentlichen befasste juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften sowie juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des [§ 4a Abs. 6 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988](#) zumindest mehrheitlich beteiligt sind (vgl. Rz 1314);
4. vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

1313b (Rz 1331a aF)

Als begünstigte Spendenempfänger-Körperschaften nach [§ 4a Abs. 3 EStG 1988](#) kommen neben juristischen Personen des privaten Rechts (zB Vereine oder GmbHs) auch Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem **und/oder gemeinnützigem** Zweck) oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts in Frage, wenn sie die in den [§§ 34 ff BAO](#) vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen. Ebenso begünstigungsfähig sind Organisationen aus EU-Mitgliedstaaten oder **Staaten, mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht**, wenn sie in

die Spendenliste eingetragen sind. Die Voraussetzungen zur Eintragung solcher ausländischen Organisationen entsprechen jenen für inländische Körperschaften.

5.5.4a.3.2 Sonderregelungen

1314

Um keine Verschlechterung gegenüber der Rechtslage vor dem GemRefG 2023 ([§ 4a Abs. 2 Z 1 iVm Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988](#)) zu bewirken, gibt es eine Sonderregelung im Bereich Forschung und Erwachsenenbildung.

Als begünstigter Zweck gilt auch die Durchführung von wissenschaftlichen Forschungsaufgaben, der Entwicklung und Erschließung der Künste oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben, welche die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betreffen und dem [Universitätsgesetz 2002](#) entsprechen, sowie damit verbundene wissenschaftliche und künstlerische Publikationen und Dokumentationen durch die in [§ 4a Abs. 3 Z 3 und 4 EStG 1988](#) genannten Einrichtungen, soweit nicht [§ 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) greift.

[§ 4a Abs. 3 Z 3 EStG 1988](#) regelt korrespondierend zum begünstigten Zweck in [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) die begünstigten Empfänger, nämlich mit Forschungs- oder Lehraufgaben gemäß [§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#) im Wesentlichen befasste juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften sowie juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des [§ 4a Abs. 6 Z 1, 3 oder 4 EStG 1988](#) zumindest mehrheitlich beteiligt sind (vgl. Rz 1313a).

Für diese soll wie bisher nicht das Gemeinnützigkeitsregime in [§ 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#), sondern eine inhaltlich der Gemeinnützigkeit angepasste, aber formal nicht auf das Vorliegen der Gemeinnützigkeit abstellende Regelung in [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) gelten (siehe Rz 1318).

1314a

Durch das GemRefG 2023 entfielen die Regelungen über Spendensammeleinrichtungen und Spendensammeleinrichtungen (davor: [§ 4a Abs. 5 Z 4 iVm Abs. 8 Z 3 EStG 1988](#)) wurden in Mittelbeschaffungskörperschaften (davor: [§ 4a Abs. 5 Z 4 iVm Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#)) überführt.

Eine Übergangsfrist gilt für jene Spendensammeleinrichtungen, denen die Spendenbegünstigung bereits vor Inkrafttreten des GemRefG 2023 erteilt wurde. Sofern diese Einrichtungen ihre Rechtsgrundlage nicht bereits an die Anforderungen der [§§ 34 ff BAO](#) unter Berücksichtigung des [§ 40a Z 1 BAO](#) angepasst haben, haben sie die

Möglichkeit, die Aufrechterhaltung der Begünstigung im Kalenderjahr 2024 noch unter den bisherigen Bedingungen zu erlangen. Für diese Einrichtungen gelten die neuen Voraussetzungen daher erst für die neuerliche Verlängerung der Begünstigung im Jahr 2025.

Nachdem die Mittelbeschaffungskörperschaft nunmehr als einzige (teilweise) nicht operative Spendeneinrichtung verbleibt, ist auch eine gesonderte Regelung nicht erforderlich. Der Verweis auf [§ 40a Z 1 BAO](#) wurde unmittelbar in den geänderten [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988](#) überführt (siehe Rz 1316e).

5.5.4a.4 Materielle Voraussetzungen

5.5.4a.4.1 Voraussetzungen nach [§ 4a Abs. 4 Z 1 EStG 1988](#)

5.5.4a.4.1.1 Abgabenrechtliche Begünstigungen

1315 (Rz 1338e aF)

Für die begünstigten Spendenempfänger im Sinne des [§ 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 4](#) sieht [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. a EStG 1988](#) vor, dass die Empfängerkörperschaft alle in den [§§ 34 ff BAO](#) festgelegten grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss, um als begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen. Die VereinsR 2001, insbesondere die 2001 Rz 6 bis 9 und Rz 105 bis 135, sind zu beachten.

1315a (Rz 1338f aF)

Zur Erlangung der Spendenbegünstigung ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der antragstellenden Organisation den allgemeinen Anforderungen der [§§ 34 ff BAO](#) entspricht. Zusätzlich muss sie aber hinsichtlich Art und Umfang der begünstigten Tätigkeit an die Vorgaben des [§ 4a EStG 1988](#) angepasst sein. Dies betrifft vor allem die Konzentration auf im Wesentlichen spendenbegünstigte Zwecke (siehe Rz ~~1338g~~ **1316a**), sowie die Vermögensbindung für diese in der Rechtsgrundlage genannten spendenbegünstigten Zwecke.

Als Rechtsgrundlage kommen zB in Betracht:

- Vereinssatzungen oder Statuten,
- Gesellschaftsverträge von Kapitalgesellschaften,
- das nach kanonischem Recht ergangene Einsetzungsdekret,
- Rechtsgrundlagen, die auf einem Gesetz basieren,
- Beschlüsse der Leitungsgremien von Körperschaften öffentlichen Rechts.

Eine mangelhafte Rechtsgrundlage schließt die Aufnahme in die Liste aus. Die Aufnahme in die Liste kann erst nach der tatsächlichen Behebung der Mängel erfolgen. Als behoben ist ein Mangel dann anzusehen, wenn das zur Gestaltung der Rechtsgrundlage berufene Gremium die entsprechenden Änderungen beschlossen hat und ~~gegebenenfalls eine entsprechende Meldung bei der zuständigen Stelle (zB Vereinsbehörde) erfolgt ist.~~ **die Änderung in das Firmenbuch eingetragen wurde bzw. bei einem Verein die Frist gemäß § 14 Abs. 1 iVm [§ 13 Abs. 1 VerG](#) abgelaufen ist oder eine Einladung zur Fortsetzung der Vereinstätigkeit erfolgte (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 111).**

5.5.4a.4.1.2 Inhaltliche Voraussetzungen

1316 (Rz 1338h aF, GemRefG 2023)

Um einen effizienten Mitteleinsatz zu garantieren, wird eine Kontinuität der begünstigten Betätigung über mindestens ein zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr vorausgesetzt, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind. **Das Wirtschaftsjahr muss zwölf volle Monate, dh. 365 (366) Tage umfassen. Zum Beginn der Steuerrechtssubjektivität eines Vereins vgl. VereinsR 2001 Rz 5a.**

Unter Vorgängerorganisationen sind Körperschaften zu verstehen, die ihren Tätigkeitsbereich im Sinne der Spendenbegünstigungsregel ganz oder teilweise auf eine andere auch neu entstandene Rechtsperson übertragen oder übertragen haben. Als Vorgängerorganisation im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) gelten aber auch unselbständige Einheiten wie Teilorganisationen, als eigene Abteilungen geführte Aktivitäten oder als eigene Verwaltungseinheiten geführte Tätigkeitsfelder.

Die Anerkennung als Vorgängerorganisation im Sinne des [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988](#) setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.

Auch ein (Geschäfts)Betrieb, der im Zuge einer Umgründung von einer anderen Körperschaft übernommen wird, kann grundsätzlich als Vorgängerorganisation bezüglich der Erteilung der Spendenbegünstigung an die aufnehmende Körperschaft gewertet werden. Allerdings muss die aufnehmende Körperschaft ab dem Tag der Übernahme der begünstigten Tätigkeit durch die Vorgängerorganisation (bei Umgründungen daher ab Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages) selbst die Voraussetzungen des [§ 4a EStG 1988](#) erfüllen. Ist dies auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung bzw. wegen Nichterfüllung des Wesentlichkeitskriteriums (siehe Rz ~~1338g~~ **1316a**) nicht der Fall, geht der Status als Vorgängerorganisation verloren. Im Ergebnis ist somit ein nahtloser Übergang der Erfüllung

der Begünstigungsvoraussetzungen von der Vorgängerorganisation auf die aufnehmende Körperschaft erforderlich. Erfüllt somit die aufnehmende Körperschaft die Voraussetzungen des [§ 4a EStG 1988](#) nach Aufnahme der Vorgängerorganisation nicht, sind die Voraussetzungen des [§ 4a EStG 1988](#) nicht erfüllt.

1316a (Rz 1338g aF)

Die in [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) verankerten begünstigten Zwecke müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Eine wesentliche Verfolgung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) für diese Zwecke eingesetzt werden (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich (zB für ~~Behindertenpflege~~ **Pflege von Menschen mit Behinderungen** oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer vergleichbarer Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Eine Tätigkeit zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes ist auch die Durchführung von Informationskampagnen mit dem Ziel, das Bewusstsein der Allgemeinheit für den nachhaltigen Ressourceneinsatz zu stärken. Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste-Hilfe-Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten. Allerdings ist eine gemäß [§ 40a BAO](#) unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen. Gleiches gilt für eine gemäß [§ 40b BAO](#) unschädliche Tätigkeit.

Beispiel 1:

Ein Kulturverein betreibt selbst eine Theaterbühne, unterstützt aber auch andere Kulturvereine, indem er diesen gegen Selbstkosten sein Theater samt Ausstattungsgegenständen und Personal zu Probe- und Aufführungszwecken überlässt. Zudem wendet er finanzielle Mittel an andere Kulturvereine zu. Auf die unmittelbare künstlerische Tätigkeit dieses Vereines entfallen weniger als 75% der Gesamttätigkeit des Vereines; der Verein dient somit nicht im Wesentlichen seinem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des [§ 40a BAO](#), sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubetrachten, sodass eine wesentliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Beispiel 2:

Eine spendenbegünstigte Forschungseinrichtung vergibt Stipendien und Preise iSd [§ 40b BAO](#) im Ausmaß von 20% der Mittel, die ihr für ihre Gesamttätigkeit zur Verfügung stehen. Auch wenn dies insoweit unschädlich ist, dient die Forschungseinrichtung somit nicht ausschließlich ihrem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des [§ 40b BAO](#), sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der

unmittelbaren Zweckverfolgung mitzuberücksichtigen, sodass eine ausschließliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Neben der unmittelbaren Zweckverfolgung sind dem begünstigten Rechtsträger – abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten – **die Führung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 BAO (entbehrlicher Hilfsbetrieb), § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) oder Vermögensverwaltung oder eine begünstigungsschädliche Tätigkeit, für die eine Ausnahmegenehmigung besteht, erlaubt** ~~nur Nebentätigkeiten erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff BAO entsprechen. Alle vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Nebentätigkeiten dürfen in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen. Als solche Nebentätigkeiten sind neben der reinen Vermögensverwaltung auch betriebliche Tätigkeiten, die keine Zweckverwirklichungsbetriebe (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO darstellen, zulässig (siehe Rz 1338j-1317).~~

1316b (Rz 1338a aF)

Die spendenbegünstigten Zwecke sind von der Einrichtung unmittelbar zu verfolgen. Der Begriff der Unmittelbarkeit des [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988](#) entspricht dem der BAO. Die unmittelbare Zweckverwirklichung kann auch durch Erfüllungsgehilfen gemäß [§ 40 Abs. 1 BAO](#) durchgeführt werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).

[§ 40a BAO](#) begründet keine Unmittelbarkeitsfiktion (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120a). Allerdings ist eine gemäß [§ 40a BAO](#) unschädliche Tätigkeit bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz ~~1338g~~ **1316a**).

1316c (Rz 1338k aF)

Aus den Begünstigungsvoraussetzungen der BAO ergibt sich, dass die satzungsgemäße Tätigkeit grundsätzlich vom begünstigten Rechtsträger selbst – also unmittelbar – durchgeführt werden muss. Da es sich bei den genannten Rechtsträgern ausschließlich um juristische Personen handelt, sind sie zur Zweckerfüllung **auf Funktionäre, Mitglieder oder Dienstnehmer** ~~auf so genannte Erfüllungsgehilfen angewiesen. Dies sind im Normalfall meist Funktionäre, Mitglieder oder Bedienstete des Rechtsträgers.~~ Es ist aber auch ein fremder (auch entgeltlich tätiger) Dritter als Erfüllungsgehilfe zu betrachten und dessen Tätigkeit unmittelbar dem begünstigten Rechtsträger zuzurechnen, wenn das Verhältnis zwischen begünstigtem Rechtsträger und Erfüllungsgehilfen auf einer Rechtsgrundlage beruht, die dem begünstigten Rechtsträger bestimmenden Einfluss auf die Gestaltung der Ausführung ermöglicht (zB bedient sich das ÖRK zur Ausführung einer internationalen Hilfsaktion des internationalen Roten Kreuzes Genf). Dieser Einfluss kann durch eine zivilrechtliche

Vertragsgestaltung hergestellt werden oder auch durch eine auf gesellschaftsrechtlicher Basis bestehende Einflussnahmemöglichkeit gegeben sein (siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Hat zB die Organisation eine beherrschende Gesellschafterstellung in einer GmbH mit entsprechendem satzungsmäßigem Zweck, kann sie sich der GmbH als Erfüllungsgehilfe bedienen, wobei die Tätigkeit der Gesellschaft wie eine unmittelbare Tätigkeit der Organisation anzusehen ist. Gleiches gilt für den Fall, dass Körperschaften des öffentlichen Rechts bestimmte Tätigkeiten über eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechts abwickeln, der durch ihre Rechtsgrundlage eben diese dienende Funktion für die anderen Körperschaften öffentlichen Rechts zugewiesen ist und in deren Leitungsgremium die Mitglieder der Leitungsgremien der beauftragenden Körperschaften vertreten sind.

Beispiel:

Eine Hilfsorganisation hat neun Landesorganisationen, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind. Eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechts wird für Zwecke der internationalen Katastrophenhilfe errichtet. Diese stellt einen Erfüllungsgehilfen für die 9 Landesorganisationen dar.

Die Tätigkeit eines Rechtsträgers als Erfüllungsgehilfe schließt dessen eigene "Gemeinnützigkeit" nicht aus (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).

1316d (Rz 1338l aF, GemRefG 2023)

Begünstigte Rechtsträger können ihre begünstigten Zwecke **unter den Voraussetzungen des § 40 Abs. 3 BAO** auch durch Kooperation mit anderen Rechtsträgern (so genannte Arbeitsgemeinschaften) erfüllen. **Vgl. VereinsR 2001 Rz 122a.**

1316e (Rz 1331ba aF)

Neben den direkt und unmittelbar der Erfüllung der in [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) genannten begünstigten Zwecke dienenden Organisationen kommen auch so genannte "**Mittelbeschaffungskörperschaften**" als begünstigte Spendenempfänger in Betracht ([§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988](#)). Sie müssen die Voraussetzungen der [§§ 34 ff BAO](#) iVm [§ 40a Z 1 BAO](#) erfüllen. Nach der Rechtsgrundlage der Körperschaft ist ein begünstigter Zweck gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) zu verfolgen. Die Sammlung von Spenden in der Rechtsgrundlage muss nicht als begünstigter Zweck angeführt werden. Diese stellt ein Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke dar (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120c).

5.5.4a.4.1.3 Erlaubte Tätigkeiten

1317 (Rz 1338j aF)

Um eine Bündelung der Spendenmittel auf die "begünstigten" Zwecke zu erreichen, sind andere gemäß den [§§ 34 ff BAO](#) nicht begünstigte Zwecke für die Erlangung oder den

Fortbestand der Stellung als begünstigter Spendenempfänger **nur dann** unschädlich, wenn sie ein völlig untergeordnetes Ausmaß nicht überschreiten.

Eine betriebliche Tätigkeit darf gemäß [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. c EStG 1988](#) nur in einem ~~sehr~~ eingeschränkten Rahmen erfolgen: Unschädlich sind nur Tätigkeiten, die entweder

- als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) oder
- als entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 1 BAO](#) zu qualifizieren sind, oder
- nicht über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgehen ([§ 47 BAO](#)) oder
- **gemäß [§ 44 Abs. 2](#) oder [§ 45a BAO](#) nicht zum Entfall der abgabenrechtlichen Begünstigung führen.**

Dies soll eine Vermischung des begünstigten Zweckes mit **nicht** ~~erwerbswirtschaftlichen~~ **begünstigten** Zwecken ausschließen, ohne aber jegliche mit dem eigentlichen Zweck der Organisation in Zusammenhang stehende betriebliche Tätigkeit zu verhindern.

~~Daher betrifft das Verbot erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit solche Betriebe nicht, die regelmäßig steuerpflichtige Wirtschaftstätige nicht konkurrenzieren. Ebenso ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens (§ 47 BAO) unschädlich.~~

5.5.4a.4.2 Voraussetzungen nach [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) (Forschungs- und Lehraufgaben)

1318

Ergänzend zu den Sonderregelungen in [§ 4a Abs. 2 Z 3 und Abs. 3 Z 3 EStG 1988](#) werden in [§ 4a Abs. 4 Z 2 EStG 1988](#) folgende materielle Voraussetzungen vorgesehen:

- a) Das mangelnde Gewinnstreben ist – ausgenommen hinsichtlich einer untergeordneten betrieblichen Tätigkeit – in der Rechtsgrundlage verankert.
- b) Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.
- c) Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahe stehende Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und gesammelte Spendenmittel ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden.
- d) Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens einem zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahr ununterbrochen der Erfüllung der in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke (siehe Rz 1316).

5.5.4a.4.3 Voraussetzungen nach [§ 4a Abs. 4 Z 3 EStG 1988](#)

5.5.4a.4.3.1 Datenübermittlungsverpflichtung

1319 (Rz 1345aa aF)

Gemäß [§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. a EStG 1988](#) darf die Erteilung der Spendenbegünstigung und die Aufnahme in die Liste gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) nur dann erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) getroffen hat.

Das betrifft nur Organisationen, die gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) zur Sonderausgaben-Datenübermittlung verpflichtet sind, nämlich Organisationen, die eine feste örtliche Einrichtung im Inland haben. ~~Zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtungen sind jedenfalls folgende Maßnahmen nachzuweisen:~~

- ~~Beantragung eines noch nicht vorhandenen FinanzOnline-Zuganges~~
- ~~Planungsüberlegungen betreffend technischer Umsetzungsschritte bzw. Organisationsmaßnahmen für die Übermittlungsverpflichtung~~
- ~~Vorbereitung/Durchführung derartiger Maßnahmen~~

Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist bekannt zu geben, ~~welche~~ dass Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung im Sinne des [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) getroffen wurden. Außerdem ist im Antrag der gesetzliche Vertreter der Körperschaft mit Adresse und Telefonnummer bekannt zu geben.

Siehe zur Sonderausgaben-Datenübermittlung LStR 2002 Abschnitt 42.6, Rz 12001 ff.

1319a (Rz 1331d aF)

Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung nach [§ 4a EStG 1988](#) ist eine Datenübermittlung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) nicht notwendig. Sind der Empfängerkörperschaft alle für die Datenübermittlung erforderlichen Daten bekannt, muss der Zuwender die Übermittlung dieser Daten für die Zuwendung untersagen, andernfalls die Empfängerkörperschaft eine Datenübermittlung vorzunehmen hat, was automatisch zu einer Berücksichtigung als Sonderausgabe führt.

Wird eine Untersagung der Datenübermittlung unterlassen oder erfolgt entgegen der Untersagung dennoch eine Datenübermittlung, ist die Zuwendung als Sonderausgabe zu berücksichtigen und darf nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht bzw. berücksichtigt werden. Soll die Zuwendung dennoch als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, muss der Zuwender die Empfängerkörperschaft zu einer Berichtigung der Datenübermittlung gemäß [§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988](#) veranlassen. Eine Berichtigung durch die Abgabenbehörde ist

nur bei nachweislicher Verweigerung einer Berichtigung durch die Empfängerkörperschaft zulässig.

1319b (Rz 1345ea aF)

Kommt die spendenbegünstigte Körperschaft ihren Übermittlungsverpflichtungen bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988](#) geltend gemacht werden sollen, nicht nach, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen und dies in der Liste gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) ersichtlich zu machen ([§ 18 Abs. 8 Z 4 lit. a EStG 1988](#)).

5.5.4a.4.3.2 Mittelverwendung durch den Spendenempfänger

1320 (Rz 1334 aF)

Die Zuwendungen dürfen vom Spendenempfänger nicht in einem Betrieb, ausgenommen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß [§ 45 Abs. 2 BAO](#), verwendet werden.

1320a (Rz 1339 aF)

Als weitere materielle Voraussetzung für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger besteht nach [§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988](#) die Verpflichtung zu einer sparsamen Verwaltung hinsichtlich der durch die Verwendung der Spenden notwendigen Aktivitäten.

Die im Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten dürfen 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen. Dies soll sicherstellen, dass Spendengelder nicht mehr als unbedingt erforderlich in die Verwaltung umgeleitet werden. In die 10%-Grenze sind Verwaltungskosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Spendengelder stehen (zB Bankspesen, Kosten der Büros des mit der Spendenverwaltung befassten Personals) sowie Personalkosten für die Spendenverwaltung einzubeziehen. Direkte Projektkosten (zB Personal- und Sachaufwand, Transportkosten, Kosten für Projektcontrolling) und Fundraising-Kosten sind von dieser Begrenzung nicht umfasst; ebenso wenig fallen darunter Kosten der gesetzlich vorgesehenen Prüfung. Nicht zu berücksichtigen sind auch die Kosten für die Erfüllung der Verpflichtung, die Spendendaten elektronisch zu übermitteln ([§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#)).

Beispiel:

Die Organisation beschäftigt eine Arbeitskraft mit der Erledigung der notwendigen Verwaltungsarbeiten. Die Arbeitszeit dieser Arbeitskraft teilt sich im Verhältnis von 30 zu 70 auf die Bereiche allgemeine Organisationsverwaltung (zB Mitgliederverwaltung) und Spendenverwaltung auf. In diesem Fall sind 70% der Kosten der Arbeitskraft in die Berechnung der 10%-Grenze einzubeziehen.

5.5.4a.4.3.3 Vermögensverwendung bei Auflösung

1321 (Rz 1338f aF, Rz 1334a aF)

Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden.

Da in Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" vor allem auch der Spenderwille beachtlich ist, orientiert sich die Vermögensbindung nicht allgemein an begünstigten Zwecken iSd [§§ 34 ff BAO](#), sondern ist auf die in der Rechtsgrundlage angeführten spendenbegünstigten Zwecke einzuschränken ([§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. c EStG 1988](#)). Daher ist auch eine Vermögensbindung für den Fall der Aufhebung der Körperschaft vorzusehen. Dabei ist aber zu beachten, dass im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes das Restvermögen den in der Satzung genannten begünstigten Zwecken erhalten bleiben muss.

Siehe auch die Formulierungsvorschläge in den VereinsR 2001 Rz 867, § 17.

5.5.4a.4.3.4 Rechtskonformes Verhalten

1322

Wurden von begünstigten oder potentiell begünstigten Körperschaften bzw. Einrichtungen innerhalb der vorangegangenen fünf Kalenderjahre bestimmte strafbare Handlungen gesetzt, stellt dies unter Umständen ein Hindernis für die Spendenbegünstigung dar. Diese in [§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. d EStG 1988](#) genau bezeichneten Handlungen müssen der Körperschaft bzw. Einrichtung zurechenbar und von dieser zu verantworten sein ([§ 3 VbVG](#)). Begünstigungsschädlich sind solche bestimmten Handlungen aber nur dann, wenn über die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation innerhalb der vorangegangenen zwei Jahre eine Verbandsgeldbuße iSd Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens im Sinne des Finanzstrafgesetzes ([FinStrG](#)) (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) rechtskräftig verhängt wurde ([§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. d EStG 1988](#)).

Liegen diese Voraussetzungen in Bezug auf begünstigte oder potentiell begünstigte Körperschaften oder Einrichtungen vor, ist die Spendenbegünstigung nicht zu erteilen bzw. ist diese zu widerrufen.

Dies gilt auch, wenn Entscheidungsträger oder Mitarbeiter iSd [§ 2 Abs. 1 und 2 VbVG](#) der Körperschaft oder Einrichtung wegen der genannten strafbaren Handlungen, oder wegen

vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen im Sinne des [FinStrG](#) (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten), für die die Körperschaft im Sinne des [§ 3 VbVG](#) verantwortlich ist, rechtskräftig bestraft wurden. Eine Körperschaft ist nach [§ 3 VbVG](#) dann für die Handlungen ihrer Entscheidungsträger oder Mitarbeiter verantwortlich, wenn die Handlungen zu Gunsten der Körperschaft oder Einrichtung begangen worden sind oder durch sie deren Pflichten verletzt worden sind, und die Körperschaft die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert hat, indem deren Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insbesondere indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben. Sonstige strafbare Handlungen von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern sind somit nicht schädlich.

Der Widerruf gilt nur für die Zukunft. Damit ist der Vertrauensschutz der Spender gewahrt. Bei einem Widerruf gilt eine speziellere Regelung: Diesfalls kann gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 6 EStG 1988](#) bei einer neuerlichen Antragstellung die Spendenbegünstigung nur dann zuerkannt werden, wenn innerhalb der in [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b erster Satz EStG 1988](#) genannten Frist, dh. innerhalb des nächsten vollen Wirtschaftsjahrs ab dem Widerruf, keine Widerrufsgründe vorliegen. Die Körperschaft muss daher nach Entzug der Spendenbegünstigung bei neuerlicher Antragstellung darlegen, dass die Widerrufsgründe in einem Zeitraum von mindestens einem zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahr nicht vorliegen (also zB nach dem Entzug aufgrund einer Verurteilung keine neuerliche Verurteilung erfolgt ist).

1322a

[§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. e EStG 1988](#) verfolgt das Ziel, dass im Sinne der Einheitlichkeit der Rechtsordnung steuerlich abzugsfähige Spenden direkt oder indirekt nicht systematisch dazu genützt werden, strafbare Handlungen zu fördern, die methodisch und im Interesse der Körperschaft vorsätzlich begangen werden. Die Verwendung von wesentlichen Mitteln der Körperschaft für solche Zwecke kann auch den Verlust der Gemeinnützigkeit nach sich ziehen. Unabhängig davon gilt für die Spendenbegünstigung: Werden Mittel der Körperschaft in einem Ausmaß, das – in Relation zum Spendenaufkommen – nicht bloß untergeordnet ist, systematisch verwendet, um die in Bezug auf die Ziele der Körperschaft methodische Begehung strafbarer Handlungen zu erleichtern, steht dies nicht im Einklang mit den Zielen der Spendenbegünstigung. Dies kann insbesondere dadurch bewirkt werden, indem das finanzielle Risiko durch Übernahme von Strafen abgefedert wird. In einem solchen Fall liegen die Voraussetzungen für eine Erteilung der Spendenbegünstigung nicht vor bzw. kann diese widerrufen werden. Dabei kommt es nicht auf die Begehung der strafbaren Handlungen durch der Körperschaft nahestehende Personen an, sondern

alleine auf den Umstand, dass die Körperschaft selbst die Begehung im dargestellten Sinn fördert. Bei der Beurteilung des [§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. e EStG 1988](#) ist die Erheblichkeit der Rechtsgutbeeinträchtigung (insbesondere die Beeinträchtigung der körperlichen Integrität) durch die strafbare Handlung maßgeblich einzubeziehen.

Dagegen ist für die Spendenbegünstigung nicht schädlich, wenn für die Übernahme solcher Kosten Mittel aufgewendet werden, die im Verhältnis zum Spendenaufkommen bloß untergeordnet sind.

Gleiches gilt, wenn solche Kosten bloß im Einzelfall (und somit nicht systematisch) ersetzt werden. Damit wird im Sinne der Verhältnismäßigkeit gewährleistet, dass das Entstehen von Organisationen für Handlungen, die nicht methodisch (also nicht als ein Mittel zur Zweckverfolgung) erfolgen, nicht zu einem Verlust der Spendenbegünstigung führen kann. (zB Übernahme eines Verwaltungsstrafmandats für Falschparken eines Mitarbeiters).

Bei einem Widerruf kann bei einer neuerlichen Antragstellung die Spendenbegünstigung nur dann zuerkannt werden, wenn innerhalb der in [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b erster Satz EStG 1988](#) genannten Frist keine Widerrufsgründe vorliegen.

5.5.4a.5 Verfahren

1323 (GemRefG 2023)

[§ 4a Abs. 5 EStG 1988](#) regelt den Antrag auf Zuerkennung, die Aufrechterhaltung und die Aberkennung der Spendenbegünstigung. Die Zuerkennung der Spendenbegünstigung wirkt grundsätzlich unbefristet, jedoch sind jährlich gewisse Voraussetzungen zu erfüllen, weil es ansonsten zu einem Widerruf kommen kann. Spendenbegünstigte Einrichtungen sind vom Finanzamt Österreich in einer Liste zu erfassen.

5.5.4a.5.1 Erstantrag und Verlängerung

5.5.4a.5.1.1 Erstantrag

1324 (Rz 1343 aF)

Die Abzugsfähigkeit von Spenden setzt voraus, dass der Empfänger zum Zeitpunkt der Spende in die Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist. Diese Eintragung erfolgt auf Grund eines Bescheides des Finanzamtes Österreich, in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen und Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.

1324a

Die Zuerkennung der Spendenbegünstigung ist von der Körperschaft mittels amtlichen elektronischen Formulars zu beantragen. Dieses ist durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter gemäß Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 ([WTBG 2017](#)), BGBl. I Nr. 137/2017, im Wege von FinanzOnline zu übermitteln.

Das Antrags- und Meldeformular gilt für alle (in- und ausländischen) Einrichtungen.

Wird der gesetzlich vorgesehene Weg der Einreichung nicht eingehalten und die Spendenbegünstigung in anderer Form beantragt, liegt verfahrensrechtlich kein Antrag vor, sodass auch eine Mängelbehebung nicht in Frage kommt.

Dagegen ist bei mangelhaften Anträgen ein Mängelbehebungsverfahren nach [§ 85 Abs. 2 erster Satz BAO](#) durchzuführen.

1324b

Dem Antrag ist die geltende Rechtsgrundlage (Vereinsstatut, Satzung, Gesellschaftsvertrag) der Körperschaft beizulegen. Da die Rechtsgrundlage einen notwendigen Bestandteil (Inhalt) des Antrages darstellt, ist sie in der Amtssprache Deutsch zu übermitteln.

Gemäß der [Verordnung über das technische Format für die Übermittlung von Rechtsgrundlagen gemäß § 4a EStG 1988](#), BGBl. II Nr. 104/2024, hat die Übermittlung von Rechtsgrundlagen von Körperschaften ausschließlich im Format „OCR PDF/a textinterpretierbar“ zu erfolgen.

5.5.4a.5.1.2 Verlängerung**1325**

Für die Aufrechterhaltung der Spendenbegünstigung ist die Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#) jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Ende des Rechnungsjahres bzw. des Wirtschaftsjahres durch einen berufsmäßigen Parteienvertreter gemäß [WTBG 2017](#) dem Finanzamt Österreich im Wege von FinanzOnline mittels amtlichen Formulars zu melden. Im Falle einer Änderung der Rechtsgrundlage ist auch die geänderte Rechtsgrundlage zu übermitteln.

5.5.4a.5.1.3 Abschlussprüfungspflichtige Körperschaften**1326**

Bei Körperschaften, die der Pflicht zur gesetzlichen oder satzungsmäßigen Abschlussprüfung durch einen Abschlussprüfer unterliegen, ist zusätzlich bei der

Antragstellung sowie nachfolgend jährlich das Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#) sowie die Einhaltung der anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften von einem Wirtschaftsprüfer im Rahmen einer den Anforderungen der [§§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches](#) (UGB) entsprechenden Prüfung zu bestätigen. Die Bestimmungen des [§ 275 UGB](#) gelten sinngemäß. Diese Bestätigung ist dem Finanzamt Österreich jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag durch den Parteienvertreter im Wege von FinanzOnline zu übermitteln. Im Falle einer Änderung der Rechtsgrundlage ist auch die geänderte Rechtsgrundlage zu übermitteln. Wird die Zuerkennung der Spendenbegünstigung erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage und die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für das vorangegangene Geschäftsjahr dem Finanzamt Österreich zu übermitteln.

1326a (Rz 1338m aF, Rz 1345d aF)

Die in [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#) vorgesehenen Voraussetzungen müssen jährlich von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt werden.

Die Prüfung des Wirtschaftsprüfers hat daher neben der Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses, die mit einem förmlichen Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden muss, auch die Prüfung der in [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#) festgelegten Voraussetzungen zu umfassen. Sie hat den Anforderungen der [§§ 268 ff UGB](#) zu entsprechen, wobei die üblichen Prüfungsgrundsätze und die Haftungsbeschränkungen des [§ 275 Abs. 2 UGB](#) anzuwenden sind (die allgemeinen Auftragsbedingungen für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes sind nicht beizulegen).

Die Prüfungspflicht umfasst dabei die Einhaltung der Voraussetzungen des [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#) und betrifft neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#).

Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschluss zu erfassen. [§ 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002](#) sind nicht anzuwenden.

Die auf Grund der entsprechenden Prüfung erteilte Bestätigung hat folgende Mindestangaben zu enthalten:

- Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- oder Jahresabschlusses.
- Bestätigung der Ausgestaltung der Rechtsgrundlage (zB Satzung) iSd [§ 4a Abs. 8 EStG 1988](#).
- Bestätigung über die zumindest **ein**jährige gesetzentsprechende Tätigkeit der Organisation.

- Bestätigung über die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Organisation und deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben.
- Bestätigung über die Einhaltung der Obergrenze der Verwaltungskosten.

Siehe auch die Musterbestätigung in Anhang IV.

Sind Gegenstand der Prüfung auch Abschlüsse von Vorgängerorganisationen, kann sich die Prüfung auf die entsprechenden Teilorganisationen, Abteilungen oder Tätigkeitsfelder beschränken.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein ist in der Forschung im Bereich des Gesundheitswesens tätig. Daneben führt er in einem eigenen Rechnungskreis die medizinische Unterstützung von bedürftigen Personen durch. Dieser Bereich wird ab dem Jahr 2009~~25~~ als eigenständiger mildtätiger Verein geführt. Die Prüfung de~~s~~ Jahres 2006~~23~~ und~~oder~~ 2007~~24~~ muss nicht den gesamten Vorgängerverein umfassen, sondern kann sich auf den mildtätigen Bereich dieses Vereins beschränken. Die Rechtsgrundlage ist nur vorzulegen, wenn sie geändert wurde.

1326b (Rz 1345d aF)

Die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers ist dem Finanzamt Österreich jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage vorzulegen.

5.5.4a.5.2 Feststellungsbescheid und Liste der begünstigten Spendenempfänger

1327

Das Finanzamt Österreich hat nach [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen für die erstmalige Zuerkennung der Spendenbegünstigung mit Bescheid festzustellen und die Körperschaft in eine vom Finanzamt Österreich zu führende Liste der begünstigten Spendenempfänger aufzunehmen. In dieser Liste ist das Datum, zu dem die Spendenbegünstigung bescheidmäßig erteilt wurde, zu veröffentlichen. Die Liste ist auf der Webseite des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen.

Die Erfassung der Körperschaft auf der Liste begünstigter Einrichtungen auf der Webseite des BMF ist gesetzlich vorgesehen und daher ebenso verbindlich wie der Bescheid über die Zuerkennung der Spendenbegünstigung.

5.5.4a.5.3 Widerruf der Spendenbegünstigung

5.5.4a.5.3.1 Allgemeines

1328 (GemRefG 2023, Rz 1345d aF)

Das Finanzamt Österreich hat nach [§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#) die Spendenbegünstigung mit Bescheid zu widerrufen:

- bei Wegfall der Voraussetzungen nach [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#) oder
- bei Unterbleiben der fristgerechten Meldungen nach [§ 4a Abs. 5 Z 1 oder 2 EStG 1988](#) trotz Setzung einer angemessenen Nachfrist.

Der Widerruf ist mit dem Datum des Widerrufsbescheides in der Liste gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) einzutragen. Spenden, die ab dem Tag der Veröffentlichung der Aberkennung des Status als begünstigter Spendenempfänger geleistet wurden, sind nicht mehr absetzbar.

5.5.4a.5.3.2 Beschwerde gegen Widerruf

1329 (GemRefG 2023)

Erfolgt ein Widerruf wegen Wegfalls der Voraussetzungen des [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#), kommt der Beschwerde auf Antrag aufschiebende Wirkung zu. Die aufschiebende Wirkung ist nicht zu bewilligen, wenn die Beschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg hat. Bleibt die Beschwerde ohne Erfolg, ist der Einrichtung ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer in Höhe von 20% der ab dem in [§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988](#) genannten Tag (siehe Rz 1328) zugewendeten Beträge vorzuschreiben; die Einrichtung ist verpflichtet, diese Zuwendungen zu dokumentieren.

Keine aufschiebende Wirkung kommt der Beschwerde gegen den Widerruf der Begünstigung zu, wenn dieser aufgrund des Unterbleibens der fristgerechten Meldung über die Erfüllung der Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung der Spendenbegünstigung gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 1 oder 2 EStG 1988](#) erfolgt.

5.5.4a.5.3.3 Neuerliche Antragstellung nach Widerruf

1330 (GemRefG 2023)

Eine neuerliche Antragstellung nach einem Widerruf ist möglich. Jedoch sieht [§ 4a Abs. 5 Z 6 EStG 1988](#) eine Art Sperrfrist vor, wenn der Widerruf wegen Wegfalls der Voraussetzung des [§ 4a Abs. 4 Z 3 lit. d oder e EStG 1988](#) (siehe Rz 1322 f) erfolgte. In diesem Fall kann bei einer neuerlichen Antragstellung die Spendenbegünstigung nur dann zuerkannt werden, wenn innerhalb der in [§ 4a Abs. 4 Z 1 lit. b erster Satz EStG 1988](#) genannten Frist keine Widerrufsgründe vorliegen.

5.5.4a.6 Ex lege begünstigte Organisationen ([§ 4a Abs. 6 EStG 1988](#))

1331 (Rz 1345ea aF)

[§ 4a Abs. 6 EStG 1988](#) zählt die von Gesetzes wegen spendenbegünstigten Organisationen auf. Diese müssen daher keinen Antrag an das Finanzamt stellen. Sie haben jedoch ebenfalls die [Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung](#) zu beachten (vgl. LStR 2002 Abschnitt 42.6, Rz 12001 ff).

Kommt eine spendenbegünstigte Körperschaft, deren Spendenbegünstigung unabhängig von einer bescheidmäßigen Erteilung unmittelbar aus dem Gesetz erwächst und somit nicht in der Liste gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) aufscheint, ihrer Datenübermittlungsverpflichtung bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988](#) geltend gemacht werden sollen, nicht nach, kann dieser Körperschaft ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer vorgeschrieben werden. Dieser Zuschlag beträgt 20% der im Veranlagungszeitraum zugewendeten Beträge, für die die Berücksichtigung als Sonderausgabe begehrt wird. Der Zuschlag kann unabhängig davon festgesetzt werden, ob die Körperschaft auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt ([§ 18 Abs. 8 Z 4 lit. b EStG 1988](#)).

5.5.4a.6.1 Hochschulen und Forschungseinrichtungen ([§ 4a Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#))

1332

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 1 EStG 1988](#):

- Universitäten gemäß dem [Universitätsgesetz 2002](#) (UG), BGBl. I Nr. 120/2002, einschließlich deren Fakultäten, Institute und besonderen Einrichtungen,
- Fachhochschulen gemäß dem [Fachhochschulgesetz](#) (FHG), BGBl. Nr. 340/1993,
- Privathochschulen gemäß dem [Privathochschulgesetz](#) (PrivHG), BGBl. I Nr. 77/2020,
- Pädagogische Hochschulen gemäß dem [Hochschulgesetz 2005](#) (HG), BGBl. I Nr. 30/2006,
- das Institute of Science and Technology Austria gemäß dem [IST-Austria-Gesetz](#) (ISTAG), BGBl. I Nr. 69/2006,
- das Institute of Digital Sciences Austria gemäß dem [Bundesgesetz über die Gründung des Institute of Digital Sciences Austria](#), BGBl. I Nr. 120/2022, (nunmehr: [Bundesgesetz über das Institute of Digital Sciences Austria \(Interdisciplinary Transformation University\)](#), BGBl. I Nr. 43/2024)
- deren jeweilige Organisationseinheiten,
- die Österreichische Akademie der Wissenschaften und deren rechtlich selbständige Institute, sowie

- diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

5.5.4a.6.2 Öffentliche Schulen und Kindergärten ([§ 4a Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#))

1333

Öffentliche Kindergärten und Schulen (iSd [Art. 14 Abs. 6 B-VG](#)) im Rahmen ihrer Teilrechtsfähigkeit bzw. zweckgebundenen Gebarung gemäß [§ 128b des Schulorganisationsgesetzes](#) (dh. von Gebietskörperschaften) sowie Kindergärten und Schulen (iSd [Art. 14 Abs. 7 B-VG](#)) mit Öffentlichkeitsrecht anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts (insb. kirchliche Schulen) sind schon dem Gesetz nach spendenbegünstigt ([§ 4a Abs. 6 Z 2 EStG 1988](#)). Dazu können auch Musikschulen mit Öffentlichkeitsrecht zählen. Ebenso begünstigt sind die (derzeit acht) Österreichischen Auslandsschulen (ÖAS), an denen nach österreichischem Lehrplan (mit curricularen Adaptierungen gemäß den landesspezifischen Bestimmungen) unterrichtet wird. Unter Kindergärten sind – unabhängig von den unterschiedlichen Definitionen in den Landesgesetzen – Kinderbetreuungseinrichtungen bis zum Eintritt der Schulpflicht zu verstehen.

Zuwendungen an diese Einrichtungen durch Betriebe gewerblicher Art und/oder Körperschaften, die mit einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband wirtschaftlich verbunden sind, sind nicht abzugsfähig ([§ 4a Abs. 7 Z 6 EStG 1988](#)). Da auf die wirtschaftliche Verbundenheit abgestellt wird, kommt die Regelung nicht nur im Verhältnis einer Kapitalgesellschaft zu einer ihr gesellschaftsrechtlich verbundenen Körperschaft zur Anwendung, sondern auch im Verhältnis einer Trägerkörperschaft zu ihren Betrieben gewerblicher Art. Auch eine Zuwendung durch einen Betrieb gewerblicher Art oder eine Tochtergesellschaft einer Körperschaft öffentlichen Rechts, die zur Finanzierung der genannten spendenbegünstigten Einrichtungen verpflichtet ist, kann somit nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Keine wirtschaftliche Verbindung besteht zwischen einer Körperschaft und einem Verein, in dem die Körperschaft Mitglied ist, sofern keine gesetzliche Verpflichtung zur Finanzierung des Vereins besteht.

5.5.4a.6.3 Forschungsförderungsfonds gemäß [§ 4a Abs. 6 Z 3 EStG 1988](#)

1334

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 3 EStG 1988](#) durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind, sowie diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

5.5.4a.6.4 Forschungsförderungseinrichtungen gemäß [§ 4a Abs. 6 Z 4 EStG 1988](#)

1335

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 4 EStG 1988](#) nach dem [Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz](#) (BStFG), BGBl. Nr. 11/1975, in der Fassung des Verwaltungsgerichtsbarkeits-Anpassungsgesetzes-Inneres, [BGBl. I Nr. 161/2013](#), dem [Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015](#) (BStFG 2015), BGBl. I Nr. 160/2015, oder nach diesen Bundesgesetzen entsprechenden, landesgesetzlichen Regelungen errichtete Stiftungen oder Fonds mit Sitz im Inland, die ausschließlich der Erfüllung von Aufgaben der Forschungsförderung dienen, wenn

- a) diese nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sind,
- b) seit mindestens einem Jahr nachweislich im Bereich der Forschungsförderung tätig sind und
- c) die Empfänger der Fördermittel im Wesentlichen Begünstigte gemäß Z 1 und 3 sowie Abs. 3 Z 3 oder begünstigte Körperschaften im Sinne des Abs. 3, die unmittelbar begünstigten Zwecken nach Abs. 2 Z 3 dienen, sind.

Derartigen Stiftungen oder Fonds sind diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, gleichzuhalten.

5.5.4a.6.5 Einrichtungen gemäß [§ 4a Abs. 6 Z 5 EStG 1988](#)

1336

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 5 EStG 1988](#):

- die Österreichische Nationalbibliothek,
- die GeoSphere Austria gemäß dem GeoSphere Austria-Gesetz ([GSAG](#)), BGBl. I Nr. 60/2022,
- die OeAD GmbH gemäß dem [OeAD-Gesetz](#) (OeADG), BGBl. I Nr. 99/2008, und
- das Österreichische Filminstitut gemäß [§ 1 des Filmförderungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 557/1980.

5.5.4a.6.6 Museen ([§ 4a Abs. 6 Z 6 EStG 1988](#))

1337 (Rz 1338 aF)

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 6 EStG 1988](#) auch Museen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie begünstigte inländische Museen von anderen Rechtsträgern, deren Sammlung in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung ist ([§ 4a Abs. 6 Z 6 EStG 1988](#)).

Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.

Museen anderer Rechtsträger sind nur dann begünstigt, wenn sie Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie durch ihre Einzigartigkeit, Besonderheit oder Vielfalt der Sammlung einen besonderen Stellenwert verleihen oder Grundlage eines spezifischen Alleinstellungsmerkmals sind ([§ 1 SammlungsgegenständeV](#), BGBl. II Nr. 34/2017). Dieser Stellenwert ist insbesondere nach folgenden Kriterien zu beurteilen:

1. Die wissenschaftlichen, forschungsbezogenen und erzieherischen Aufgaben des Museums sind nicht nur auf den näheren regionalen Umkreis bezogen.
2. Das Publikumsinteresse geht über die Region hinaus, dh. ein wesentlicher Teil der Besucher stammt aus anderen Regionen (Bezirke).
3. Medienberichte über das Museum stammen nicht bloß von regionalen Medien, wobei die überregionale Berichterstattung nicht bloß ein Einzelfall sein darf.

5.5.4a.6.7 Bundesdenkmalamt und Denkmalfonds ([§ 4a Abs. 6 Z 7 EStG 1988](#))

1338

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 7 EStG 1988](#):

- das Bundesdenkmalamt und
- der Denkmalfonds gemäß [§ 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes \(DMSG\)](#), BGBl. Nr. 533/1923.

5.5.4a.6.8 IACA ([§ 4a Abs. 6 Z 8 EStG 1988](#))

1339

Spendenbegünstigt ist nach [§ 4a Abs. 6 Z 8 EStG 1988](#) die Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA).

5.5.4a.6.9 Diplomatische Akademie ([§ 4a Abs. 6 Z 9 EStG 1988](#))

1340 (Rz 1338 aF)

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 9 EStG 1988](#):

- die Diplomatische Akademie ([§ 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien"](#), BGBl. Nr. 178/1996) und
- vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.

5.5.4a.6.10 Bestimmte ausländische Einrichtungen gemäß [§ 4a Abs. 6 Z 10 EStG 1988](#)

1341

Spendenbegünstigt sind nach [§ 4a Abs. 6 Z 10 EStG 1988](#) auch Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in [§ 4a Abs. 6 Z 5 bis 7 EStG 1988](#) genannten vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen.

5.5.4a.6.11 UNHCR ([§ 4a Abs. 6 Z 11 EStG 1988](#))

1342

Spendenbegünstigt ist nach [§ 4a Abs. 6 Z 11 EStG 1988](#) das Hochkommissariat der Vereinten Nationen für Flüchtlinge (UNHCR).

5.5.4a.6.12 Feuerwehren ([§ 4a Abs. 6 Z 12 EStG 1988](#))

1343 (Rz 1338c aF)

Zuwendungen an freiwillige Feuerwehren unbeschadet ihrer rechtlichen Stellung und die Landesfeuerwehrverbände ([§ 4a Abs. 6 Z 12 EStG 1988](#)) sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebes gewerblicher Art wie zB Veranstaltungshalle) ist nicht zulässig.

In den Kreis begünstigter Spendenempfänger fallen alle freiwilligen Feuerwehren, unabhängig davon, ob sie selbständige Organisationen oder Teil einer Gemeinde sind. Bezirks-, Abschnitts- oder Unterabschnittskommanden sind Teil des jeweiligen Landesfeuerwehrverbandes. Freiwillige Feuerwehren sind Feuerwehren, deren Angehörige freiwillig und überwiegend ehrenamtlich tätig sind.

Berufsfeuerwehren sind ebenso wie Betriebsfeuerwehren vom Kreis der begünstigten Spendenempfänger nicht erfasst. Aufwendungen eines Unternehmens für seine eigene Betriebsfeuerwehr stellen allerdings nach den allgemeinen Regeln Betriebsausgaben dar.

Zuwendungen an Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art und/oder Körperschaften, die mit einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband wirtschaftlich verbunden sind, sind nicht abzugsfähig ([§ 4a Abs. 7 Z 6 EStG 1988](#)). **Siehe auch Rz 1333.**

5.5.4a.6.13 Anerkennungsfonds ([§ 4a Abs. 6 Z 13 EStG 1988](#))

1344

Spendenbegünstigt ist nach [§ 4a Abs. 6 Z 13 EStG 1988](#) der Anerkennungsfonds für freiwilliges Engagement gemäß [§§ 36 ff des Freiwilligengesetzes \(FreiwG\)](#), BGBl. I Nr. 17/2012. Der Fonds dient ausschließlich gemeinnützigen Zwecken und gilt abgabenrechtlich als Körperschaft öffentlichen Rechts.

5.5.4a.7 Weitere Regelungen

5.5.4a.7.1 Nicht abzugsfähige Zahlungen ([§ 4a Abs. 7 Z 2 bis 4 EStG 1988](#))

1345

Siehe oben Abschnitt 5.5.4a.1.2.2, Rz 1308 ff.

5.5.4a.7.2 Bewertung von Sachzuwendungen ([§ 4a Abs. 7 Z 5 und 5a EStG 1988](#))

1346 (Rz 1346 aF)

Sachzuwendungen sind für Zwecke des Spendenabzugs mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes zu bewerten. Daneben ist der Restbuchwert nicht zusätzlich als Betriebsausgabe abzusetzen. Andererseits ist der Teilwert des Wirtschaftsgutes nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Zur Vermeidung einer Besteuerungslücke ist insoweit eine Nachversteuerung vorgesehen, als auf das zugewendete Wirtschaftsgut stille Reserven iSd [§ 12 EStG 1988](#) übertragen worden sind.

Durch diese Bestimmung kommt es zu keiner Mehrfachberücksichtigung von Zuwendungen. Die einmalige Erfassung der Kosten für die zugewendeten Wirtschaftsgüter ist dadurch sichergestellt (als laufende Ausgabe, wenn das Wirtschaftsgut nicht mehr werthaltig ist, sonst Abzug des gemeinen Werts).

1346a (Rz 1347 aF)

Für die Bestimmung des gemeinen Wertes einer Sachspende (zB eines ~~eines~~ Kunstwerks) kommen verschiedene Anhaltspunkte in Betracht. Wurde das gespendete Kunstwerk käuflich erworben, ist der Kaufpreis für die Festsetzung des gemeinen Wertes der Sachspende heranzuziehen, sofern der Kauf nicht allzu weit zurückliegt. Als Anhaltspunkte kommen auch der Versicherungswert des gespendeten Kunstwerkes oder ein Schätzgutachten in Frage.

1346b (AbgÄG 2024)

Eine abweichende Regelung gilt nach [§ 4a Abs. 7 Z 5a EStG 1988](#) ab August 2024 für die Zuwendung von Lebensmitteln und antialkoholischen Getränken, die gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 5a des Umsatzsteuergesetzes 1994](#) befreit sind. Die Befreiung knüpft an durch Bescheid begünstigte mildtätige Einrichtungen an. Hier ist an Stelle des gemeinen Wertes der Buchwert im Zeitpunkt der Zuwendung als Betriebsausgabe anzusetzen. Durch die einmalige Abzugsfähigkeit des Buchwerts im Zeitpunkt der Zuwendung (und somit der gesamten Estandskosten, die der Steuerpflichtige trägt) sind Lebensmittelspenden für den zuwendenden Steuerpflichtigen ertragsteuerlich neutral. Im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung wird durch den Ansatz des Buchwerts vermieden, dass der gemeine Wert der zugewendeten Lebensmittel ermittelt werden muss.

Die sonstigen Regelungen des [§ 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988](#) (insbesondere kein Ansatz des Teilwerts als Betriebseinnahme) gelten auch für solche Lebensmittel- und Getränkespenden.

5.5.4a.7.3 Bestätigung des Spendenempfängers ([§ 4a Abs. 7 Z 7 EStG 1988](#))**1347 (Rz 1338d aF, GemRefG 2023)**

Die begünstigten Einrichtungen haben Aufzeichnungen hinsichtlich der Spendeneinnahmen zu führen ([§ 126 Abs. 4 BAO](#)) und **auf Verlangen** Spendenbestätigungen iSd [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) auszustellen ([§ 4a Abs. 7 Z 7 EStG 1988](#)); Kopien/Durchschriften von ausgestellten Spendenbestätigungen sind aufzubewahren. In Bezug auf Banküberweisungen sind die den Zahlungseingang nachweisenden Kontoauszüge aufzubewahren; bei Aufforderung durch die Finanzverwaltung sind detailliertere Nachweise der Zahlungseingänge beizubringen.

1347a (Rz 1341 aF)

Für Spenden, die vom automatischen Datenaustausch gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) betroffen sind, besteht keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung. Dies betrifft Spenden, für die der Spender der empfangenden Organisation seine Identifikationsdaten (Vor- und Zuname, Geburtsdatum) bekannt gegeben hat. Der Spender gibt damit zu erkennen, dass die Spende steuerlich als Sonderausgabe zu qualifizieren ist (siehe Rz ~~1331d~~ **1319 ff**).

Die Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung besteht nur mehr in folgenden Fällen ([§ 4a Abs. 7 Z 7](#) iVm [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#)):

1. Die Spende wird nicht auf Grundlage einer Datenbekanntgabe gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) geleistet bzw. die Datenbekanntgabe wird widerrufen (Untersagung der

Datenübermittlung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#)). Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

2. Die empfangende Organisation verfügt über keine feste örtliche Einrichtung im Inland und ist daher nicht zum Datenaustausch gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) verpflichtet. Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind und solche, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.

Für Spenden, die für die keine Datenübermittlung erfolgt, gilt:

Für die begünstigte Absetzung ist die Zuwendung durch einen Beleg (zB Quittung, Erlagschein, Kontoauszug) nachzuweisen. Auf Verlangen des Spenders hat der Spendenempfänger dem Spender zusätzlich eine **Spendenbestätigung** auszustellen, ~~aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. In der Spendenbestätigung sind die~~ **jedenfalls folgende Informationen zu enthalten hat:**

- ~~der~~ Name und die Anschrift des Spenders,
- ~~der~~ Name des Spendenempfängers,
- **Registrierungsnummer, unter der der Spendenempfänger in der Liste begünstigter Spendenempfänger eingetragen ist,**
- ~~die~~ **Höhe der Geldzuwendung bzw. genaue Bezeichnung der Sachzuwendung,**
- ~~das~~ Datum der Zuwendung ~~sowie~~
- ~~die Registrierungsnummer anzugeben, unter der der Spendenempfänger in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist.~~

In Analogie zu elektronisch ausgestellten Rechnungen gemäß [§ 11 Abs. 2 UStG 1994](#) muss eine elektronisch ausgestellte Spendenbestätigung die oben angeführten Daten ausweisen und in einem unveränderbaren Dateiformat (vorzugsweise pdf-Format) übermittelt werden. Dabei ist auch auf eine ordnungsgemäße Unterfertigung zu achten. Dies kann durch eine elektronische Signatur, aber auch durch eine gescannte Unterschrift im übermittelten Dokument erfolgen.

Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren Namen die Überweisung erfolgt. Bei Vorliegen einer Treuhandenschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend. Sachzuwendungen sind im Rahmen der Spendenbestätigung durch den Spendenempfänger nicht zu bewerten; die Bewertung hat durch den Spender zu erfolgen. Die Beschreibung der Sachzuwendung muss gewährleisten, dass der gespendete Gegenstand eindeutig identifizierbar ist. Es sind daher die Kriterien der Beschreibung der Art und des Umfangs der

Leistung in einer Rechnung im Sinne des [§ 11 UStG 1994](#) zu beachten. Bloße Sammelbezeichnungen (zB Speisen, Getränke, Lebensmittel) sind nicht ausreichend.

1347b (Rz 1341a aF, [Sonderausgaben-DÜV](#))

Für die Zuordnung der Spende gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Bei Abbuchungsaufträgen (Daueraufträgen) oder Einziehungsaufträgen kommt es zum Abfluss mit der Abbuchung. Es bestehen keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen (siehe Rz 4625).

Für die empfangene Spendenorganisation ist jedoch nur der Zeitpunkt des Zuflusses auf dem Spendenkonto ersichtlich. Zur Vermeidung von Unsicherheiten im Zuge des Jahreswechsels **kann nach [§ 6 der Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung](#) – Sonderausgaben-DÜV, BGBl. II Nr. 289/2016, ~~kann~~ die übermittlungspflichtige Organisation davon ausgehen, dass Kontogutschriften, deren spätestes Wertstellungsdatum (§ ~~78 43~~ Abs. 1 des Zahlungsdienstegesetzes **2018**, BGBl. I Nr. **17/2018** ~~66/2009~~ in der jeweils geltenden Fassung) der 3. Jänner eines Kalenderjahres **oder der an seine Stelle tretende nächstfolgende Bankarbeitstag** ist, solche Zahlungen betreffen, die beim Zuwendenden vor dem 1. Jänner des Kalenderjahres gemäß [§ 19 EStG 1988](#) abgeflossen und damit **für die Datenübermittlung** dem Vorjahr zuzuordnen sind. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.**

1347c (Rz 1342 aF)

Bestehen Zweifel an den vom Spender vorgelegten Belegen, bedarf es für den Nachweis der Zuwendung jedenfalls einer Spendenbestätigung. Solange eine Empfangsbestätigung des Spendenempfängers nicht vorliegt, kann in derartigen Fällen die Zuwendung vom Spender nicht abgesetzt werden. Ohne Vorlage der Empfangsbestätigung des Spendenempfängers kommt dann nur eine vorläufige Veranlagung ([§ 200 Abs. 1 BAO](#)) in Betracht, wobei die Zuwendung unberücksichtigt zu bleiben hat.

5.5.4a.8 Inkrafttreten

1348

[§ 4a EStG 1988](#) idF GemRefG 2023 ist mit 1. Jänner 2024 in Kraft getreten und auf nach dem 31. Dezember 2023 getätigte freigebige Zuwendungen anzuwenden.

Für die bescheidmäßige Erteilung der Spendenbegünstigung galt im Jahr 2024 nach [§ 124b Z 441 EStG 1988](#) ein Sonderregime. Wurde der Antrag bis 30. Juni 2024 gestellt, entfaltete diese Eintragung bereits für Zuwendungen ab dem 1. Jänner 2024 Wirkung. Die bescheidmäßige Erteilung der Spendenbegünstigung war vom Finanzamt Österreich bis längstens 31. Oktober 2024 in der Liste gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 3 EStG 1988](#) zu

veröffentlichen. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Antragsteller zur Behebung von Mängeln aufgefordert wurde oder ihm Ergänzungsaufträge oder Bedenkenvorhalte übermittelt wurden. Dies impliziert somit auch eine Rückwirkung einer stattgebenden Rechtsmittelentscheidung mittels Beschwerdevoirentscheidung oder durch das Bundesfinanzgericht, wenn der Antrag bis zum 30. Juni 2024 gestellt wurde.

Für zum 31. Dezember 2023 wirksame Spendenbegünstigungen gilt die gemäß [§ 4a Abs. 5 Z 1 und 2 EStG 1988](#) zu erbringende jährliche Bestätigung im Jahr 2024 als erbracht.

Zum Inkrafttreten hinsichtlich Spendensammeleinrichtungen siehe Rz 1314a.

Randzahl 1349: *derzeit frei*

~~5.5.4 Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Spenden) an begünstigte Spendenempfänger (§ 4a EStG 1988)~~

~~5.5.4.1 Begriff der Zuwendungen (Spenden)~~

~~1330~~

~~Als Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind nur freigebige Leistungen – "Spenden" – anzusehen, die zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des "Spenders" führen. Voraussetzung ist der Übergang des Eigentums; bloße Verwahrung genügt nicht (VwGH 9.10.1991, 90/13/0047). Keine freigebige Leistung liegt vor, wenn ein Pflichtbeitrag für mildtätige Zwecke zweckgebunden wird (zB Zweckbindung des Kirchenbeitrages für mildtätige Zwecke, siehe auch VwGH 29.4.2010, 2008/15/0001).~~

~~Geld- oder Sachspenden an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3, 4, 5 und 6 EStG 1988 sind im Rahmen des Höchstbetrages nach § 4a Abs. 1 EStG 1988 (10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages; siehe dazu Rz 1348) als Betriebsausgaben abzugsfähig. Zuwendungen an Organisationen im Sinne des § 4a Z 3 lit. b EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 (Spendensammeleinrichtungen), die vor dem 1.1.2012 getätigt werden, sind nur in Form von Geldspenden abzugsfähig; auch die Zuwendung eines Sparbuches kann als Geldspende angesehen werden; hingegen stellt die Zuwendung von Gutscheinen idR keine Geldspende dar. Allerdings kann die Spende eines Gutscheins als Geldspende angesehen werden, wenn der Gutschein nur auf Geld lautet, keinen weiteren Konnex zu anderen Wirtschaftsgütern aufweist und zudem in Geld abgelöst werden kann. Kryptowährungen sind nicht als Geld anzusehen (vgl. § 27b Abs. 4 EStG 1988, Rz 6178a). Die Spende von Kryptowährungen stellt somit eine Sachspende dar (zur Ermittlung des gemeinen Werts siehe Rz 6178o).~~

~~Spenden aus dem Privatvermögen sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Sie können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen.~~

1330a

~~Aufwendungen und Ausgaben, die zu einer Gegenleistung des Empfängers führen, sowie Mitgliedsbeiträge sind nicht begünstigt (siehe auch Rz 1330e). Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB solche an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.~~

~~Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen. Ob der Wert der Gegenleistung völlig unerheblich ist, ist nicht von der Wertrelation zur getätigten Spende, sondern vom Wert der Gegenleistung für sich abhängig. Von völlig unerheblichem Wert ist die Gegenleistung nur dann, wenn dieser zu vernachlässigen ist (zB einem Spendenerlagschein beiliegende Weihnachts- oder Glückwunschkarten, Aufkleber oder ein Kalender im Wert weniger Euro).~~

~~Dagegen ist im Hinblick auf die Unerheblichkeit der Gegenleistung bei Losverkäufen zu unterscheiden: Erfolgt der Verkauf von Losen im Rahmen einer Veranstaltung (zB bei einer Tombola), liegt auf Grund der hohen Gewinnchancen keine Spende vor, es sei denn, dass den ausgespielten Gewinnen lediglich symbolischer Charakter zukommt. Erfolgt der Verkauf von Losen hingegen im Rahmen einer an eine große Öffentlichkeit gerichteten Aktion (zB durch postalische Versendung, sonstige Nummernlotterien nach § 32 Glücksspielgesetz), kommt der Gewinnchance auf Grund der in diesem Fall großen Anzahl der aufgelegten Lose im Vergleich zum freigebigen Aspekt, ein Los zu erwerben, nur untergeordnete Bedeutung zu, sodass insgesamt eine Spende vorliegt.~~

~~Bei einer Versteigerung/Veräußerung gespendeter Gegenstände ist hinsichtlich der Spendenabzugsfähigkeit zu unterscheiden:~~

- ~~1. Die Person, die den zu versteigernden/zu veräußernden Gegenstand zur Verfügung stellt, leistet eine Sachspende.~~
- ~~2. Die Person, die diese Sachspende gegen Zahlung eines Geldbetrages erwirbt, der idR den gemeinen Wert der Sachspende erheblich übersteigt, leistet eine Geldspende.~~

Der begünstigten Körperschaft ist letztlich eine Spende in Höhe des vom Erwerber des versteigerten Gegenstandes entrichteten Geldbetrages zugekommen. Die Höhe dieses Geldbetrages bestimmt die abzugsfähige Spende, die auf die beiden Spender aufzuteilen ist. Die Aufteilung richtet sich dabei nach dem Wertverhältnis der Leistungen, die die beiden Spender erbringen. Der Sachspender kann den gemeinen Wert der versteigerten/veräußerten Sache als Spende absetzen, vorausgesetzt dieser Gegenstand stammt aus dem Betriebsvermögen. Der Erwerber kann den Betrag als Geldspende geltend machen, der den gemeinen Wert der Sachspende übersteigt.

Erfolgt die Sachspende aus dem Privatvermögen, kann der Spender keine Sonderausgabe geltend machen. Dies ändert nichts an dem Umstand, dass der Erwerber des Gegenstandes nur die Differenz zwischen dem von ihm aufgewendeten Betrag und dem gemeinen Wert der Sachspende als Sonderausgabe absetzen kann.

Kann der gemeine Wert der Sachspende nicht ohne großen Aufwand ermittelt werden, bestehen keine Bedenken, die insgesamt von der Organisation erzielte Spende im Verhältnis 50:50 auf die beiden Spender aufzuteilen.

1330b

Nicht betrieblich veranlasste Geld- oder Sachzuwendungen einer Kapitalgesellschaft zu Gunsten eines spendenbegünstigten Gesellschafters bzw. einer spendenbegünstigten Körperschaft, an der eine Beteiligung besteht, stellen eine abzugsfähige Spende im Sinne des § 4a EStG 1988 dar, wenn die formalen Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllt sind. Es muss sich daher um eine freigebige Zuwendung handeln. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet.

1330c

Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein LKW wird aus dem Betriebsvermögen einer spendenbegünstigten Einrichtung unentgeltlich überlassen) oder die Arbeitsleistung eines Dienstnehmers an eine spendenbegünstigte Einrichtung unentgeltlich überlassen, stellt der nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähige Aufwand eine Betriebsausgabe im Rahmen des § 4a EStG 1988 dar. Der Ansatz eines fremdüblichen Nutzungsentgelts kommt für die Bemessung der Betriebsausgabe nicht in Betracht.

Da die eigene Arbeitskraft nicht aus dem Betrieb „entnommen“ werden kann, ist die kostenlose Arbeit eines Betriebsinhabers nicht unter den Begriff der Zuwendung iSd § 4a EStG 1988 zu subsumieren.

1330d

~~Eine Zuwendung von Todes wegen (Vermächtnis, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall) ist ebenfalls eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988. Diese Zuwendungen sind unabhängig vom Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses — beim zuwendenden Erblasser im Rahmen der Veranlagung des letzten Lebensjahres zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass nur der positive Saldo der von Todes wegen übertragenen Aktiva und Passiva eine Zuwendung im Sinne des § 4a EStG 1988 darstellt.~~

1330e

~~Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitgliedes ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2013 Rz 514).~~

~~Beträge, die über diesen Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitgliedes hinaus vom Mitglied freiwillig oder auf Grund einer gegenüber der Körperschaft eingegangenen Einzelverpflichtung zur Förderung des Vereinszweckes geleistet werden, sind nicht als Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig (siehe auch UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09).~~

~~Dies gilt auch für Zahlungen auf Grund einer Fördermitgliedschaft ohne Mitgliedschaftsrechte.~~

5.5.4.2 Begünstigte Empfänger**1331**

~~Abzugsfähig sind nur Spenden, die an eine Einrichtung geleistet werden, die entweder im Gesetz selbst definiert ist oder zum Zeitpunkt der Spende in der nach § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vorgesehenen Liste der begünstigten Spendenempfänger angeführt ist. Bei diesen handelt es sich im Einzelnen um folgende Einrichtungen:~~

- ~~1. Einrichtungen, die im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben auf wissenschaftlichem Gebiet und damit verbundenen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind (§ 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988).~~

- ~~2. Stiftungen und Fonds nach dem BStFG 2015 oder nach vergleichbaren Landesgesetzen, die ausschließlich der Erfüllung von Aufgaben der Forschungsförderung dienen (§ 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988).~~
- ~~3. Dachverbände, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist, und der österreichische Behindertensport tatsächlich gefördert wird (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988).~~
- ~~4. Einrichtungen, die im Wesentlichen mit der allgemein zugänglichen Durchführung von der österreichischen Kunst und Kultur dienenden künstlerischen Tätigkeiten befasst sind oder allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken vornehmen (§ 4a Abs. 4a EStG 1988).~~
- ~~5. Einrichtungen, die im Wesentlichen mildtätigen Zwecken iSd § 37 BAO, der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, der Hilfeleistung in Katastrophenfällen, dem Umwelt, Natur und Artenschutz dienen, oder die im Wesentlichen dem Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes dienen (§ 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988).~~
- ~~6. Spendensammelorganisationen für die in Rz 1338b genannten Zwecke (§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988).~~
- ~~7. Spendensammelorganisationen, deren abgabenrechtliche Begünstigung gemäß den §§ 34 bis 47 BAO gemäß § 40a Z 1 BAO nicht verloren geht (Mittelbeschaffungskörperschaft), für die in Rz 1338b genannten Zwecke (§ 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988).~~

Ist die Einrichtung weder

- ausdrücklich im Gesetz genannt, noch
 - in der Liste für die unter Punkt 1 bis 7 angeführten Einrichtungen enthalten,
- sind Spenden nicht abzugsfähig.

1331a

Als begünstigte Spendenempfänger Körperschaften nach § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 kommen neben juristischen Personen des privaten Rechtes (zB Vereine oder GmbHs) auch Körperschaften des öffentlichen Rechtes (zB kirchliche Organisationen mit ausschließlich mildtätigem Zweck) oder Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes in Frage, wenn sie die in den §§ 34 ff BAO vorgesehenen Voraussetzungen erfüllen. Ebenso begünstigungsfähig sind Organisationen aus EU bzw. EWR Mitgliedsstaaten, wenn sie in die Spendenliste eingetragen sind. Die Voraussetzungen zur Eintragung solcher ausländischer Organisationen entsprechen jenen für inländische Körperschaften.

1331b

~~Neben diesen direkt und unmittelbar der Erfüllung der in § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 genannten begünstigten Zwecke dienenden Organisationen kommen auch so genannte "Spendensammeleinrichtungen" als begünstigte Spendenempfänger in Betracht (§ 4a Abs. 5 Z 4 und 5 EStG 1988). Spenden an solche Organisationen sind abzugsfähig, wenn sie im Wesentlichen (mindestens 75%, siehe dazu Rz 1338g) die Sammlung von Spenden für begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 als Aufgabe haben, und auch sonst den in § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 genannten Anforderungen entsprechen. Werden die Voraussetzungen für das Vorliegen abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO nicht erfüllt (Körperschaften iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988), stellt § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 eigene Regeln auf, die den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechen. In der Satzung ist das Sammeln von Spenden als ausschließlicher Zweck zu verankern (§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. a EStG 1988). Die Verwendung der gesammelten Mittel erfolgt durch Weitergabe an in der Spendenliste eingetragene Körperschaften, wo diese Gelder zur Erfüllung von mildtätigen Zwecken, Zwecken der Entwicklungszusammenarbeit, der Hilfestellung in Katastrophenfällen, dem Umwelt-, Natur- und Artenschutz oder für den Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes (§ 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988) verwendet werden, oder durch von der Organisation selbst durchgeführte Hilfsaktionen (§ 4a Abs. 8 Z 3 lit. c EStG 1988); die Organisation kann aber auch durch Erfüllungsgehilfen (§ 40 Abs. 1 BAO) für die entsprechende Verwendung des Spendenaufkommens sorgen (siehe auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Es ist für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nicht schädlich, wenn die Spendensammeleinrichtung auch selbst unmittelbar mildtätige Zwecke verfolgt (zB eigene mildtätige Zwecke durchführt).~~

1331ba

~~Werden von der Organisation die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO iVm § 40a Z 1 BAO erfüllt (Körperschaften iSd § 4a Abs. 5 Z 5 EStG 1988), sind die in § 4a Abs. 8 Z 3 EStG 1988 normierten Anforderungen an die Rechtsgrundlage unbeachtlich, weil die Rechtsgrundlage bereits § 41 BAO entsprechen muss (§ 4a Abs. 8 Z 4 EStG 1988; siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 120b ff). Nach der Rechtsgrundlage der Körperschaft ist ein begünstigter Zweck gemäß § 4a Abs. 2 Z 3 EStG 1988 (mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO, Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, Hilfeleistung in Katastrophenfällen, Umwelt, Natur- und Artenschutz oder Betrieb eines behördlich genehmigten Tierheimes) zu verfolgen. Im Unterschied zur Spendensammeleinrichtung gemäß § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ist die Sammlung von Spenden in der Rechtsgrundlage nicht als begünstigter Zweck anzuführen. Diese stellt ein Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke dar (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120c).~~

1331c

~~Eine genaue Zuordnung der Spende zum Spendenempfänger ist erforderlich. Dies ist bei einem gemeinsamen Konto nicht möglich. Ein gemeinsames Konto mehrerer (begünstigter und nicht begünstigter) Spendenempfänger verhindert daher grundsätzlich die Abzugsfähigkeit von Spenden für alle Spendenempfänger, denen dieses gemeinsame Konto zuzuordnen ist.~~

~~Bei Spontanaktionen (mehrere Hilfsorganisationen koordinieren gemeinsam ihre Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen oder anderen akut auftretenden Ereignissen, die spontane Hilfsmaßnahmen erfordern) werden die Spenden und Hilfsmaßnahmen jedoch oft über ein gemeinsames Konto aller beteiligten Organisationen abgewickelt. Es bestehen in solchen Fällen keine Bedenken, die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Spenden anzuerkennen, wenn diese gemeinsame Aktion und somit auch das gemeinsame Konto auf Dauer oder zumindest für die Dauer der Aktion eingerichtet ist und alle beteiligten Organisationen begünstigte Spendenempfänger sind. Eine der beteiligten Organisationen hat in einem derartigen Fall hinsichtlich der Kontoführung als Treuhänder für die anderen Organisationen aufzutreten. Von dieser Organisation sind auch die Spendenbestätigungen auszustellen.~~

~~Ein Sammelkonto mehrerer begünstigter Spendenorganisationen ist auch dann nicht schädlich, wenn die Spende einer der beteiligten Spendenorganisationen direkt zugeordnet werden kann (zB durch Angabe des Verwendungszwecks, des Empfängername usw.). Dem Spender ist durch die begünstigte spendensammelnde Organisation eine Bestätigung auszustellen, die die inhaltlichen Erfordernisse des § 18 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 erfüllen muss (siehe auch Rz 1341).~~

1331d

~~Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung nach § 4a EStG 1988 ist eine Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 nicht notwendig. Sind der Empfängerkörperschaft alle für die Datenübermittlung erforderlichen Daten bekannt, muss der Zuwender die Übermittlung dieser Daten für die Zuwendung untersagen, andernfalls die Empfängerkörperschaft eine Datenübermittlung vorzunehmen hat, was automatisch zu einer Berücksichtigung als Sonderausgabe führt.~~

~~Wird eine Untersagung der Datenübermittlung unterlassen oder erfolgt entgegen der Untersagung dennoch eine Datenübermittlung, ist die Zuwendung als Sonderausgabe zu berücksichtigen und darf nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht bzw. berücksichtigt werden. Soll die Zuwendung dennoch als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, muss der Zuwender die Empfängerkörperschaft zu einer Berichtigung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988 veranlassen. Eine Berichtigung durch die Abgabenbehörde ist~~

~~nur bei nachweislicher Verweigerung einer Berichtigung durch die Empfängerkörperschaft zulässig.~~

5.5.4.3 Begünstigte Zwecke

5.5.4.3.1 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 3 EStG 1988

1332

~~Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 3 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen bestimmt sein.~~

~~Soweit sich die Körperschaft mit Lehraufgaben befasst, müssen sich diese an Erwachsene richten, Fragen der Wissenschaft (oder bei Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 auch der Kunst) zum Inhalt haben und nach Art ihrer Durchführung den Lehrveranstaltungstypen des Universitätsgesetzes 2002 entsprechen. Die Maßstäbe des Erwachsenenbildungsgesetzes, BGBl. Nr. 171/1973, sind für die Anwendung des § 4a Abs. 3 EStG 1988 nicht maßgeblich. Demzufolge ist auch die Lehrtätigkeit von Universitäten, Kunsthochschulen und der Akademie der bildenden Künste für die Anwendung des § 4a Abs. 3 EStG 1988 als Erwachsenenbildung anzusehen.~~

~~Privathochschulen und seit 1.1.2021 auch Fachhochschulen gelten hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 des EStG 1988 (§ 6 Abs. 2 PrivHG bzw. § 2 Abs. 7 FHG). Auch das Institute of Science and Technology — Austria gilt gemäß § 12 Abs. 4 ISTAG hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen als Universität.~~

1332a

~~Mit dem Urteil vom 16.06.2011, C-10/10, Kommission/Österreich, hat der EuGH ausgesprochen, dass es gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt, wenn nur Zuwendungen an in Österreich ansässigen Einrichtungen mit Forschungs- und Lehraufgaben steuerlich abzugsfähig sind.~~

~~Im Lichte dieses Urteils muss § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 unionsrechtskonform ausgelegt werden. Dementsprechend kommen als begünstigte Spendenempfänger neben den in § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen jeweils auch *diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Staat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht*, in Betracht.~~

~~Voraussetzung für die Spendenbegünstigung ist, dass die begünstigten Einrichtungen dem im Allgemeininteresse liegenden Ziel der Förderung der österreichischen Wissenschaft und Erwachsenenbildung dienen. Dies ist bei ausländischen Einrichtungen zB bei einer~~

~~Kooperation der ausländischen Einrichtung mit österreichischen Einrichtungen oder der Beteiligung österreichischer Wissenschaftler an Projekten der Wissenschaft oder Erwachsenenbildung im Ausland der Fall.~~

~~Spenden an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind nur abzugsfähig, wenn die jeweilige Einrichtung vom Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) als begünstigter Spendenempfänger anerkannt worden ist und auf der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Diese Voraussetzung gilt auch für Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988 sind daher nur abzugsfähig, wenn die empfangende Einrichtung in der Liste begünstigter Spendenempfänger aufscheint. Ist diese Voraussetzung erfüllt, sind Spenden an ausländische Spendenempfänger auch dann begünstigt, wenn die empfangende Körperschaft zum Zeitpunkt der Spende (noch) nicht in der Liste aufscheint.~~

~~Die vorstehenden Ausführungen gelten für den Sonderausgabenabzug von Spenden an ausländische Einrichtungen im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 und Z 8 EStG 1988 entsprechend.~~

~~Diese unionskonforme Auslegung des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 ist auch hinsichtlich § 4a Z 1 lit. a bis d EStG 1988 idF vor AbgÄG 2011 in allen offenen Verfahren anzuwenden. Das Urteil des EuGH stellt allein aber keinen Wiederaufnahmegrund iSd § 303 BAO dar.~~

1332b

~~Zuwendungen an Forschungsförderungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 sind abzugsfähig. Eine unmittelbare wissenschaftliche Tätigkeit des Zuwendungsempfängers ist in diesem Fall nicht erforderlich.~~

~~Eine Forschungsförderungseinrichtung iSd § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 ist eine Stiftung oder ein Fonds, die bzw. der nach dem BStFG 2015 oder diesem vergleichbaren Landesgesetzen errichtet wurde; dem steht eine Stiftung oder ein Fonds gleich, die bzw. der nach dem „alten“ BStFG (BGBl. Nr. 11/1975 idF BGBl. I Nr. 161/2013) oder diesem vergleichbaren Landesgesetzen errichtet wurde. Die Forschungsförderungseinrichtung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:~~

- ~~• Die Einrichtung muss nicht die Voraussetzungen nach den §§ 34 ff BAO erfüllen, allerdings darf die Einrichtung nach ihrer Rechtsgrundlage und tatsächlichen Geschäftsführung nicht auf Gewinn gerichtet sein.~~
- ~~• Die Einrichtung dient ausschließlich der Forschungsförderung. Dh. sie entfaltet keine eigenständige unmittelbare Forschungstätigkeit, es sei denn, es handelt sich dabei um einen völlig untergeordneten Nebenzweck.~~
- ~~• Die Einrichtung ist seit mindestens drei Jahren nachweislich im Bereich der Forschungsförderung tätig.~~

- Empfänger der Forschungsförderungsmittel sind im Wesentlichen (dh. zumindest 75% der Fördermittel) spendenbegünstigte Forschungseinrichtungen (zB Universitäten, die Österreichische Akademie der Wissenschaften usw).

Die Spendenbegünstigung steht der Einrichtung bei Erfüllung aller Voraussetzungen unmittelbar aus dem Gesetz zu; eine bescheidmäßige Zuerkennung der Spendenbegünstigung durch das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) und die Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 erfolgen daher nicht. Allerdings ist zur Durchführung der elektronischen Spendendatenübermittlung eine spezifische Registrierung beim Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) erforderlich. Dies hat aber keine Auswirkung auf den Bestand der Spendenbegünstigung iSd § 4a EStG 1988.

1333

Da § 4a Abs. 3 EStG 1988 die Förderung von Wissenschaft und Forschung bezweckt, muss die Durchführung von Forschungs- bzw. Lehraufgaben die vorrangige Aufgabe des Spendenempfängers sein. Ob die Durchführung von Forschungs- oder Lehraufgaben als vorrangige Aufgabe der betreffenden Einrichtung anzusehen ist, wird nicht ausschließlich nach den verursachten Aufwendungen, sondern unter Bedachtnahme auf die Gesamttätigkeit dieser Einrichtung zu beurteilen sein. Einrichtungen, deren vorrangige Aufgabe etwa die Durchführung von Ausstellungen ist, sind nicht nach dieser Bestimmung begünstigt, können aber unter § 4a Abs. 2 Z 5 iVm Abs. 4a EStG 1988 fallen (siehe dazu Rz 1338a ff).

1333a

Zu den für die Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben erforderlichen Aufwendungen gehören Anschaffungs- und Herstellungskosten für die benötigten Gebäude und deren Einrichtung, für Maschinen und Laboreinrichtungen, für Vorführ- und Testapparate usw. sowie die unmittelbar mit der Durchführung dieser Forschungs- und Lehraufgaben im Zusammenhang stehenden Personalaufwendungen und Kostenersatz für erforderliche Reisen. Darunter fallen auch Aufwendungen für Studierende für deren Mitwirkung bei der Durchführung von Forschungsaufgaben, nicht hingegen Zahlungen von Gratifikationen oder ähnliche freiwillige Personalaufwendungen und Stipendien an Studierende, deren Zweck es ist, den Lernenden zu unterstützen.

Es bestehen keine Bedenken, wenn der Spendenempfänger zugewendete Mittel zwischenveranlagt, soweit eine sofortige und unmittelbare Verwendung für begünstigte Zwecke nicht möglich ist.

1333b

~~Spenden an Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 sind nur dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger zum Zeitpunkt der Spende eingetragen ist (siehe dazu Rz 1343 ff).~~

~~Diese Voraussetzung gilt auch für Spenden an ausländische Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 EStG 1988. Zum Spendenabzug in Bezug auf ausländische Einrichtungen iSd § 4a Z 1 lit. d EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2011 siehe Rz 1332a.~~

1333c

~~Eine Einrichtung iSd § 4a Abs. 3 Z 5 EStG 1988 ist eine juristische Person, an der eine Gebietskörperschaft oder eine Körperschaft iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (zB Universität) mehrheitlich beteiligt ist. Diese Mehrheitsbeteiligung kann auch durch mehrere Gebietskörperschaften oder Körperschaften iSd § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erreicht werden.~~

~~Diese Einrichtung muss im Wesentlichen (zumindest 75% der eingesetzten Gesamtressourcen) mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben sowie damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen befasst sein.~~

1333d

~~In der Rechtsgrundlage (zB Gesellschaftsvertrag) von Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988 ist das mangelnde Gewinnstreben zu verankern. Daher ist es erforderlich, dass juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die sich im Wesentlichen mit Forschungs- und Lehraufgaben der genannten Art befassen, auf einer Rechtsgrundlage basieren.~~

~~Vom in der Rechtsgrundlage verankerten mangelnden Gewinnstreben bleiben aber untergeordnete betriebliche Tätigkeiten unberührt (zB eine Forschungs GmbH, die neben ihrer nicht auf Gewinn gerichteten Tätigkeit eine hinsichtlich des Ressourceneinsatzes untergeordnete Auftragsforschung für ein Industrieunternehmen durchführt).~~

~~In der Rechtsgrundlage ist zu verankern, dass die gesammelten Spenden ausschließlich für den begünstigten Zweck zu verwenden sind.~~

~~In der Rechtsgrundlage ist auch sicher zu stellen, dass an die Mitglieder oder Gesellschafter des Spendenempfängers oder diesen nahe stehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden; dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder für den Wegfall des begünstigten Zweckes.~~

~~Hinsichtlich des erforderlichen dreijährigen Bestandes des Spendenempfängers oder einer Vorgängerorganisation siehe Rz 1338h f.~~

~~Zum Verbleib von bereits begünstigten Forschungseinrichtungen auf der Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 1345e.~~

1334

~~Bei juristischen Personen iSd § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988, ist darüber hinaus erforderlich, dass sie iSd § 39 BAO ausschließlich wissenschaftliche Zwecke verfolgen (VwGH 09.07.1997, 95/13/0110). Der Umstand der Gemeinnützigkeit darf sich nur aus dem Titel der Förderung wissenschaftlicher Zwecke (§ 35 Abs. 2 BAO) ergeben. Dabei ist nicht nur die Satzung oder sonstige Rechtsgrundlage, sondern auch die tatsächliche Geschäftsführung zu prüfen. Im Zusammenhang mit nicht unter § 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988 fallende Museen ist zu beachten, dass die bloße Sammlung und Schaustellung von Gegenständen kultureller Bedeutung noch keine wissenschaftliche Betätigung darstellt. Ob die Gestaltung eines Museums geeignet ist, der Vermehrung menschlichen Wissens im Interesse der Allgemeinheit zu dienen, ist im Einzelfall danach zu beurteilen, ob die Ausgestaltung dem Aufbau (ihrer Methode) und dem Inhalt (ihrem Niveau) nach einer wissenschaftlichen Arbeit gleichzuhalten ist (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).~~

~~Die Zuwendungen dürfen vom Spendenempfänger nicht in einem Betrieb, ausgenommen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO, verwendet werden.~~

~~Eine Jagdpacht dient bei einem Verein, der sich mit Forschungsprojekten zur Lösung von Umweltproblemen (Boden-, Luft- und Wasserreinhaltung, Lärmbekämpfung, Landschaftspflege und Raumordnung) befasst, nicht ausschließlich der Verwirklichung des begünstigten Zweckes (der Umweltforschung), sodass die Begünstigung nicht in Betracht kommt (VwGH 30.1.2001, 95/14/0135).~~

1334a

~~Bei Einrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 ist in der Rechtsgrundlage sicherzustellen, dass die vereinnahmten Zuwendungen dem in der Satzung verankerten begünstigten Zweck zugeführt werden. Insbesondere muss im Falle der Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des begünstigten Zweckes das Restvermögen für die in der Satzung genannten begünstigten Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 erhalten bleiben.~~

1335

~~Die Forschungs- und Lehraufgaben sowie die Publikationen und Dokumentationen müssen, soweit es sich nicht um die in § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Fonds handelt, vom Spendenempfänger unmittelbar selbst durchgeführt werden. Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren~~

~~Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz 1338g). Werden allerdings bloß Forschungs- und Lehraufgaben sowie Publikationen und Dokumentationen, die nicht vom Spendenempfänger selbst durchgeführt werden, finanziert, reicht dies – von den in § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Fonds bzw. den in § 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988 genannten Stiftungen und Fonds abgesehen – für die Inanspruchnahme der Spendenbegünstigung nicht aus. Der Spendenempfänger hat dafür zu sorgen, dass seine Tätigkeit nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommt. Allfällige Verwertungsrechte an Forschungsergebnissen müssen bei ihm verbleiben und dürfen daher nicht etwa seinen Mitgliedern zugutekommen.~~

1336

~~Die Publikation oder Dokumentation von Forschungs- oder Lehraufgaben, die von anderen durchgeführt wurden bzw. werden, stellt daher grundsätzlich keinen begünstigten Verwendungszweck dar, es sei denn, dass der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw. Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers bildet und damit einen integrierenden Bestandteil jener Kosten darstellt, die vom Spendenempfänger für die Eigendurchführung einer bestimmten Forschungs- oder Lehraufgabe aufzuwenden sind.~~

1337

~~Wissenschaftliche Durchführung von Publikationen und Dokumentationen bedeutet eine Durchführung nach den Kriterien des heutigen Standes der Wissenschaften (VwGH 22.10.1997, 95/13/0275). Es kann daher zB die Präsentation von Kunstwerken im Rahmen von Verkaufsveranstaltungen nicht als gesetzlich begünstigter Verwendungszweck angesehen werden. Unter wissenschaftlicher Dokumentation ist die wissenschaftliche Präsentation von Ergebnissen von Forschungs- und Lehraufgaben zu verstehen.~~

5.5.4.3.2 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 4 EStG 1988

1338

~~Die Zuwendungen an die im § 4a Abs. 4 EStG 1988 genannten Empfänger müssen zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecke bestimmt sein.~~

- ~~Hinsichtlich der in § 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988 genannten Einrichtungen sind diese Zwecke in den §§ 24 (Österreichisches Archäologisches Institut) und 26 (Institut für Österreichische Geschichtsforschung) Forschungsorganisationsgesetz, BGBl. Nr. 341/1981, in § 13 Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl. I Nr. 14/2002 idF BGBl. I Nr.~~

~~112/2011 (Österreichische Nationalbibliothek) und in § 2 Filmförderungsgesetz (Österreichisches Filminstitut) festgelegt.~~

- ~~Abzugsfähig sind auch Zuwendungen an Museen von inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie an begünstigte inländische Museen von anderen Rechtsträgern, deren Sammlung in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung ist, wenn die Zuwendung zur Erfüllung der diesen Einrichtungen zukommenden Zwecken dient (§ 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988).~~

~~Ein Museum ist eine Einrichtung, die zur Wahrung des kulturellen oder naturkundlichen Erbes Zeugnisse der Vergangenheit und der Gegenwart dauerhaft zu erhalten und für die Zukunft zu sichern hat. Dabei sind die Sammlungen des Museums der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, zu dokumentieren und wissenschaftlich zu erforschen oder der wissenschaftlichen Forschung zugänglich zu machen.~~

~~Museen anderer Rechtsträger sind nur dann begünstigt, wenn sie Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind. Dies ist dann der Fall, wenn sie durch ihre Einzigartigkeit, Besonderheit oder Vielfalt der Sammlung einen besonderen Stellenwert verleihen oder Grundlage eines spezifischen Alleinstellungsmerkmals sind (§ 1 SammlungsgegenständeV, BGBl. II Nr. 34/2017). Dieser Stellenwert ist insbesondere nach folgenden Kriterien zu beurteilen:~~

- ~~1. Die wissenschaftlichen, forschungsbezogenen und erzieherischen Aufgaben des Museums sind nicht nur auf den näheren regionalen Umkreis bezogen.~~
- ~~2. Das Publikumsinteresse geht über die Region hinaus, dh. ein wesentlicher Teil der Besucher stammt aus anderen Regionen (Bezirke).~~
- ~~3. Medienberichte über das Museum stammen nicht bloß von regionalen Medien, wobei die überregionale Berichterstattung nicht bloß ein Einzelfall sein darf.~~

~~Werden von einer Gebietskörperschaft lediglich die Abgänge eines ein Museum führenden Vereines in Form von Subventionen getragen, bedeutet das noch nicht, dass diese Gebietskörperschaft iSd § 4a Abs. 3 Z 5 EStG 1988 an dem Verein mehrheitlich beteiligt wäre (VwGH 26.06.2001, 97/14/0170).~~

- ~~Unter die Abzugsfähigkeit fallen auch Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt inklusive des Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes (§ 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988).~~
- ~~Begünstigt sind auch Spenden an österreichische Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen sowie diesen vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des~~

~~Behindertensportes ist und der österreichische Behindertensport tatsächlich gefördert wird (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988).~~

~~Eine tatsächliche Förderung des österreichischen Behindertensportes durch ausländische Dachverbände ist insbesondere dann anzunehmen, wenn österreichische Behindertensportler materiell unterstützt werden oder Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Behindertensportverbänden bestehen.~~

~~Im Unterschied zu den anderen in § 4a Abs. 4 EStG 1988 angeführten Einrichtungen sind an solche Einrichtungen nach dem 31.12.2012 getätigte Spenden nur dann abzugsfähig, wenn die Einrichtung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 eingetragen ist. War eine solche Einrichtung auf Grund des § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012 spendenbegünstigt, konnte bis 30.4.2013 ein Antrag auf Eintragung in die Liste der begünstigten Spendenempfänger gestellt werden. Erfolgte auf Basis dieses Antrages die Eintragung in die Liste, gilt diese Eintragung jedenfalls als mit 1.1.2013 bewirkt. Das führt dazu, dass Spenden, die im Jahr 2013 vor der Eintragung in die Liste geleistet werden, abzugsfähig sind.~~

- ~~Abzugsfähig sind auch freigebige Zuwendungen an die Diplomatische Akademie zur Erfüllung der dieser nach § 2 Bundesgesetz über die "Diplomatische Akademie Wien", BGBl. Nr. 178/1996, zukommenden Zwecke (§ 4a Abs. 4 lit. f EStG 1988) sowie Zuwendungen an eine vergleichbare ausländische Einrichtung mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.~~
- ~~Gemäß § 4a Abs. 4 lit. g EStG 1988 sind auch Zuwendungen an ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe (vgl. Rz 215) besteht, abzugsfähig, wenn die Einrichtung den in § 4a Abs. 4 lit. a bis c EStG 1988 genannten Einrichtungen vergleichbar ist und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dient.~~

~~Eine Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich durch eine ausländische Einrichtung kann insbesondere durch Leihgaben von Gegenständen an österreichische Museen zur Präsentation in Ausstellungen in Österreich oder durch den Abschluss von Kooperationsvereinbarungen mit österreichischen Museen oder anderen Kultureinrichtungen (zB zur Durchführung von Ausstellungen in Österreich, zur Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Sammlungsgegenständen oder zur Durchführung von Ausgrabungen) bewirkt werden.~~

~~Bei dem Bundesdenkmalamt nach § 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988 vergleichbaren ausländischen Einrichtungen liegt eine Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dann vor, wenn denkmalgeschützte Gebäude in Österreich gefördert werden.~~

~~5.5.4.3.2a Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988~~

~~1338a~~

~~Die Zuwendungen an die in § 4a Abs. 4a EStG 1988 genannten Einrichtungen müssen für folgende Zwecke verwendet werden:~~

- ~~• Durchführung von allgemein zugänglichen künstlerischen Tätigkeiten iSd § 22 Z 1 EStG 1988 (zu künstlerischen Tätigkeiten siehe Rz 5237 ff), die der österreichischen Kunst und Kultur dienen.~~
- ~~• Allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken.~~

~~Diese Zwecke sind von der Einrichtung unmittelbar zu verfolgen (§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988). Dh. die künstlerische Tätigkeit ist durch die Einrichtung zu entfalten (zB Theateraufführungen eines Theatervereines, Musikdarbietungen eines Musikvereines). Die unmittelbare Zweckverwirklichung kann auch durch Erfüllungsgehilfen gemäß § 40 Abs. 1 BAO durchgeführt werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).~~

~~Der Begriff der Unmittelbarkeit des § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 entspricht dem der BAO. § 40a BAO begründet keine Unmittelbarkeitsfiktion (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120a). Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung, wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen (siehe dazu Rz 1338g).~~

~~1338aa~~

~~Eine Einrichtung gemäß § 4a Abs. 4a EStG 1988 liegt nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:~~

- ~~1. Die Einrichtung erhält mindestens alle zwei Jahre eine Förderung des Bundes, eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien im Bereich Kunst und Kultur.~~
- ~~2. Die Förderungen müssen in der Transparenzdatenbank unter „Kunst und Kultur“ ersichtlich gemacht sein.~~

~~Wird die Spendenbegünstigung für eine Kunst- und Kultureinrichtung erstmals beantragt, muss bereits zum Antragszeitpunkt eine Einrichtung iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 vorliegen. Das heißt, dass bereits in den der erstmaligen Antragstellung vorangegangenen drei Jahren mindestens zweimal eine Förderung des Bundes, eines Landes oder der Bundeshauptstadt Wien vereinnahmt werden musste. Förderungen außerhalb dieses Dreijahreszeitraumes sind unbeachtlich (§ 4a Abs. 4a Z 2 EStG 1988).~~

~~Der Begriff der Förderung ist weit im Sinne von Transferzahlungen gemäß § 30 Abs. 5 BHG 2013 zu verstehen. Darunter fallen daher auch zB Zuwendungen und Abgeltungen (zB~~

~~Abteilung des kulturpolitischen Auftrages gemäß § 7 Bundestheaterorganisationsgesetz an Bundestheater).~~

~~Begünstigt sind auch Einrichtungen, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat haben, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.~~

1338ab

~~Begünstigt sind nur solche Einrichtungen, denen durch das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) eine Spendenbegünstigung nach § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 erteilt wurde und deren aufrechte Spendenbegünstigung in der Liste der begünstigten Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ausgewiesen ist.~~

~~Die Spendenbegünstigung kann nur erteilt werden, wenn die erhaltenen Förderungen in der Transparenzdatenbank ausgewiesen sind. Fehlt ein solcher Ausweis, ist, auch bei anderweitigem Nachweis des Erhalts von Kulturförderung durch den Bund, die Länder oder die Bundeshauptstadt, mangels Erfüllung einer zwingenden Voraussetzung für die Spendenbegünstigung, diese nicht zu erteilen.~~

5.5.4.3.3 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 5 EStG 1988

1338b

~~Die Zuwendungen an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger müssen für folgende Bereiche verwendet werden:~~

- ~~Mildtätige Zwecke, die überwiegend im Inland, in Mitgliedstaaten der Europäischen Union oder in Staaten des Europäischen Wirtschaftsraumes verfolgt werden. Mildtätige Zwecke sind solche, die auf die Unterstützung materiell oder persönlich hilfsbedürftiger Personen gerichtet sind (vgl. VereinsR 2001 Rz 28 f und die demonstrative Aufzählung in VereinsR 2001 Rz 82 bis Rz 94). Ausschlaggebend für die Beurteilung als "mildtätig" ist die Tätigkeit selbst, nicht deren Finanzierung.~~

Beispiel:

Ein Pflegeheim wird durch Eigenleistungen der Pfleglinge und/oder durch Tagsätze von Sozialversicherungen und Körperschaften öffentlichen Rechtes ausfinanziert. Das Pflegeheim ist als mildtätig anzusehen.

- ~~Die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll (ähnlich § 1 Abs. 3 Z 1 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz). Dem entspricht auch die Erfüllung von mildtätigen Zwecken in Entwicklungsländern oder zB die Errichtung von Schulen. Dabei sind als Entwicklungsländer jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-~~

~~Empfängerstaaten des Entwicklungshilfeausschusses der OECD (DAC) als solche genannt sind. Begünstigt sind nur solche Organisationen, die Projekte in einer Größenordnung fördern, die eine effektive Wirkung im Sinne der Zielsetzungen des nachhaltigen Wandels ermöglichen und sich als allgemeine Fördermaßnahme darstellen, also nicht auf eine kleine Anzahl von Einzelpersonen fokussiert sind. Dies erscheint jedenfalls gegeben, wenn der Umfang der Einzelprojekte oder Programme, an denen die Organisation mitwirkt, 30.000 Euro erreicht, wobei sich die Projekte oder Programme auch über einen mehrjährigen Zeitraum erstrecken können. In Einzelfällen kann auch bei geringerer Projektgröße eine allgemeine Förderungsmaßnahme gegeben sein.~~

- ~~Hilfestellung in Katastrophenfällen. Neben den gesetzlich beispielhaft genannten Katastrophenfällen (Hochwasser, Erdbeben, Vermurungs- und Lawinenschäden) kommen weiters insbesondere in Betracht (vgl. Rz 4836): Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, technische Katastrophen (zB Brand oder Explosionskatastrophen), kriegsereignisse, Terroranschläge oder sonstige humanitäre Katastrophen (zB Seuchen, Hungersnöte, Flüchtlingskatastrophen).~~

~~Zuwendungen an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger sind auch für folgende Zwecke begünstigt, wenn sie ab dem 1.1.2012 erfolgen:~~

- ~~Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt-, Natur- und Artenschutz).~~
~~Darunter fallen insbesondere Maßnahmen mit dem Ziel, schädliche Einwirkungen auf Menschen, Tiere und Pflanzen, deren Lebensgrundlagen und deren natürliche Umwelt zu vermeiden oder so gering wie möglich zu halten. Dazu zählen auch Maßnahmen, die das Bewusstsein der Allgemeinheit für nachhaltigen Ressourceneinsatz stärken sollen. Unter Artenschutz im Besonderen versteht man den Schutz und die Pflege bestimmter, aufgrund ihrer Gefährdung als schützenswert erachteter, wild lebender Tier- und Pflanzenarten in ihrem natürlichen Lebensraum. Der Artenschutz dient dem Ziel der Erhaltung der biologischen Vielfalt (Biodiversität).~~
~~Nicht begünstigt ist dagegen grundsätzlich der Tierschutz im Allgemeinen, bei dem das individuelle Tier (Haustier) um seiner selbst willen geschützt werden soll.~~
- ~~Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen iSd Tierschutzgesetzes (inkl. der veterinärmedizinischen Betreuung), einschließlich Tierasylen oder Gnadenhöfen. Ein Tierheim ist nach § 4 Z 9 Tierschutzgesetz, BGBl. I Nr. 118/2004, eine nicht auf Gewinn gerichtete Einrichtung, die die Verwahrung und Vermittlung herrenloser oder fremder Tiere anbietet. Unter den Begriff des Tierheimes im weiteren Sinne fallen auch Tierasyle und Gnadenhöfe (Einrichtungen zur dauerhaften Verwahrung von herrenlosen oder fremden Tieren, § 4 Z 9b TSchG).~~

~~Die Tierhaltung muss eine von der privaten Sphäre einzelner Vereinsmitglieder klar abgegrenzte eigenständige wirtschaftliche Einrichtung darstellen. Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im häuslichen Bereich ist daher nicht begünstigt (zB Tierheim auf dem privaten Wohngrundstück des Vereinsvorstandes, BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013). Nicht begünstigt ist auch eine Betreuungstätigkeit, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird (zB die Erteilung des Gnadenbrotes an alte Reitpferde im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, vgl. dazu auch BFG 21.10.2014, RV/7100992/2013).~~

~~Die Führung des Tierheimes muss den Anforderungen des Tierschutzgesetzes und der Tierschutz-Sonderhaltungsverordnung, BGBl. II Nr. 139/2018, entsprechen. Werden Verstöße gegen das Tierschutzgesetz behördlich festgestellt, ist die erteilte Spendenbegünstigung unverzüglich zu widerrufen.~~

~~Begünstigt ist auch die Betreuung von Tieren in einem Tierheim in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder des EWR, wenn es mit einem Tierheim iSd Tierschutzgesetzes vergleichbar ist.~~

~~Voraussetzung ist, dass die begünstigten Spendenempfänger die Maßstäbe der §§ 34 ff BAO erfüllen und die Förderung eigennütziger Zwecke ausgeschlossen wird.~~

1338ba

~~Um für den Spender oder die Spenderin die Abzugsfähigkeit der Spende sicherzustellen, werden sowohl die nach § 4a Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 (begünstigte Zwecke unmittelbar verwirklichende Einrichtungen) als auch die nach § 4a Abs. 5 Z 4 und 5 EStG 1988 (Spendensammeleinrichtungen) spendenbegünstigten Organisationen zumindest einmal jährlich in einer Liste erfasst und veröffentlicht. Die Veröffentlichung erfolgt auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen, wobei sämtliche begünstigte Organisationen einschließlich begünstigter Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1333a) sowie begünstigte Kunst- und Kultureinrichtungen iSd § 4a Abs. 4a EStG 1988 (siehe dazu Rz 1338a ff) in einer Liste zusammengefasst sind.~~

~~Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) gegeben, hat das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) den das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen feststellenden Bescheid zu widerrufen und dies in der Liste nach § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 zu veröffentlichen. Ab dem Tag nach der Veröffentlichung des Widerrufs sind Spenden nicht mehr abzugsfähig.~~

~~Für jede spendenbegünstigte Organisation ist in der Liste ein Zeitraum ("gültig ab – gültig bis") angegeben. Dieser Zeitraum bezeichnet den aufrechten Bestand der Spendenbegünstigungsfähigkeit. Die Spende ist abzugsfähig, wenn sie innerhalb des angegebenen Zeitraumes erfolgt.~~

~~5.5.4.3.4 Zuwendungen an Empfänger iSd § 4a Abs. 6 EStG 1988~~**~~1338c~~**

~~Ab dem 1.1.2012 erfolgende Zuwendungen an freiwillige Feuerwehren und die Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 EStG 1988) sind als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebes gewerblicher Art wie zB Veranstaltungshalle) ist nicht zulässig.~~

~~In den Kreis begünstigter Spendenempfänger fallen alle freiwilligen Feuerwehren, unabhängig davon, ob sie selbständige Organisationen oder Teil einer Gemeinde sind. Bezirks-, Abschnitts- oder Unterabschnittskommanden sind Teil des jeweiligen Landesfeuerwehrverbandes. Freiwillige Feuerwehren sind Feuerwehren, deren Angehörige freiwillig und überwiegend ehrenamtlich tätig sind.~~

~~Berufsfeuerwehren sind ebenso wie Betriebsfeuerwehren vom Kreis der begünstigten Spendenempfänger nicht erfasst.~~

~~Aufwendungen eines Unternehmens für seine eigene Betriebsfeuerwehr stellen allerdings nach den allgemeinen Regeln Betriebsausgaben dar.~~

~~Zuwendung an Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art und/oder Körperschaften, die mit einer Gemeinde oder einem Gemeindeverband wirtschaftlich verbunden sind, sind nicht abzugsfähig.~~

~~1338d~~

~~Die begünstigten Einrichtungen haben Aufzeichnungen hinsichtlich der Spendeneinnahmen zu führen und Spendenbestätigungen iSd § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auszustellen (§ 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988); Kopien/Durchschriften von ausgestellten Spendenbestätigungen sind aufzubewahren. In Bezug auf Banküberweisungen sind die den Zahlungseingang nachweisenden Kontoauszüge aufzubewahren; bei Aufforderung durch die Finanzverwaltung sind detailliertere Nachweise der Zahlungseingänge beizubringen.~~

~~5.5.4.3.5 Materielle Voraussetzungen für Spendenempfänger iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988~~**~~1338e~~**

~~Für die begünstigten Spendenempfänger im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 6, Abs. 4a und Abs. 5 Z 1 bis 3 EStG 1988 sieht § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 in Verbindung mit § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 vor, dass die Empfängerkörperschaft alle in den §§ 34 ff BAO festgelegten grundlegenden Voraussetzungen für die Erlangung von Abgabenbegünstigungen erfüllen muss, um als~~

~~begünstigter Spendenempfänger in Betracht zu kommen. Die VereinsR 2001, insbesondere die Rz 6 bis Rz 9 und Rz 105 bis Rz 135, sind zu beachten.~~

1338f

~~Zur Erlangung der Spendenbegünstigung ist es erforderlich, dass die Rechtsgrundlage der antragstellenden Organisation den allgemeinen Anforderungen der §§ 34 ff BAO entspricht. Zusätzlich muss sie aber hinsichtlich Art und Umfang der begünstigten Tätigkeit an die Vorgaben des § 4a Abs. 8 Z 1 EStG 1988 angepasst sein. Dies betrifft vor allem die Konzentration auf im Wesentlichen spendenbegünstigte Zwecke (siehe Rz 1338g), sowie die Vermögensbindung für diese in der Rechtsgrundlage genannten spendenbegünstigten Zwecke.~~

~~Als Rechtsgrundlage kommen zB in Betracht:~~

- ~~• Vereinssatzungen oder Statuten~~
- ~~• Gesellschaftsverträge von Kapitalgesellschaften~~
- ~~• das nach kanonischem Recht ergangene Einsetzungsdekret~~
- ~~• Rechtsgrundlagen, die auf einem Gesetz basieren~~
- ~~• Beschlüsse der Leitungsgremien von Körperschaften öffentlichen Rechtes~~

~~Eine mangelhafte Rechtsgrundlage schließt die Aufnahme in die Liste aus. VereinsR 2001 Rz 111 ist in Zusammenhang mit der Erteilung einer Spendenbegünstigung in Hinblick auf den speziellen Zweck und den Spenderwillen nicht anwendbar. Die Aufnahme in die Liste kann erst nach der tatsächlichen Behebung der Mängel erfolgen. Als behoben ist ein Mangel dann anzusehen, wenn das zur Gestaltung der Rechtsgrundlage berufene Gremium die entsprechenden Änderungen beschlossen hat und gegebenenfalls eine entsprechende Meldung bei der zuständigen Stelle (zB Vereinsbehörde) erfolgt ist.~~

~~Da in Zusammenhang mit der "Spendenbegünstigung" vor allem auch der Spenderwille beachtlich ist, orientiert sich die Vermögensbindung nicht allgemein an begünstigten Zwecken iSd §§ 34 ff BAO, sondern ist auf die in der Rechtsgrundlage angeführten spendenbegünstigten Zwecke einzuschränken (§ 4a Abs. 8 Z 1 lit. e EStG 1988). Daher ist auch eine Vermögensbindung für den Fall der Aufhebung der Körperschaft vorzusehen. Dabei ist aber zu beachten, dass im Falle der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalles des begünstigten Zweckes das Restvermögen den in der Satzung genannten begünstigten Zwecken erhalten bleiben muss. Dabei gelten die in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. a bis c EStG 1988 genannten Zwecke als gleichwertig. Wird in der Satzung ein in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 begünstigter Zweck genannt, muss im Fall der Auflösung das Restvermögen auch einem Zweck erhalten bleiben, der in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. d EStG 1988 gedeckt ist. Gleiches gilt, wenn in der Satzung ein in § 4a Abs. 2 Z 3 lit. e oder in § 4a Abs. 2 Z 1 und 5 EStG 1988 begünstigter Zweck genannt ist, entsprechend. Zu Forschungsvereinen siehe auch Rz 1334a.~~

1338g

~~Die in § 4a Abs. 2 Z 1, Z 3 und 5 EStG 1988 verankerten begünstigten Zwecke müssen den Hauptzweck der begünstigten Rechtsträger darstellen. Die Empfängerkörperschaften müssen sich im Wesentlichen unmittelbar mit der Durchführung von Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 befassen, auf mildtätigem Gebiet, in der Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern, in der Hilfestellung in Katastrophenfällen, auf dem Gebiet des Umwelt-, Natur- und Artenschutz betätigen, ein behördlich genehmigtes Tierheim betreiben, allgemein zugängliche, der österreichischen Kunst und Kultur dienende künstlerische Aktivitäten entfalten oder allgemein zugängliche Präsentationen von Kunstwerken veranstalten.~~

~~Eine wesentliche Verfolgung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn zumindest 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) für diese Zwecke eingesetzt werden (siehe UFS 11.08.2009, RV/1823-W/09). Als Tätigkeiten zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes können nur solche betrachtet werden, die dessen Erfüllung unmittelbar dienen. Dazu gehört auch die Ausbildung von eigenem Personal für den Einsatz im wesentlichen Tätigkeitsbereich (zB für Behindertenpflege oder Katastropheneinsätze usw.). Daneben kann auch das Personal anderer vergleichbarer Organisationen in die Ausbildung einbezogen werden. Eine Tätigkeit zur direkten Erfüllung des Hauptzweckes ist auch die Durchführung von Informationskampagnen mit dem Ziel, das Bewusstsein der Allgemeinheit für den nachhaltigen Ressourceneinsatz zu stärken (siehe Rz 1338b). Tätigkeiten, die nicht unmittelbar auf die Verwirklichung begünstigter Zwecke gerichtet sind (zB Erste Hilfe Kurse für Führerscheinwerber), stellen keine Erfüllung des Hauptzweckes dar und zählen daher zu den Nebentätigkeiten. Allerdings ist eine gemäß § 40a BAO unschädliche Tätigkeit, bei tatsächlichem Vorliegen einer unmittelbaren Zweckverfolgung, für Zwecke der Beurteilung der Wesentlichkeit der unmittelbaren Zweckverfolgung wie eine unmittelbare Zweckverfolgung zu sehen. Gleiches gilt für eine gemäß § 40b BAO unschädliche Tätigkeit.~~

Beispiel 1:

Ein Kulturverein betreibt selbst eine Theaterbühne, unterstützt aber auch andere Kulturvereine, indem er diesen gegen Selbstkosten sein Theater samt Ausstattungsgegenständen und Personal zu Probe- und Aufführungszwecken überlässt. Zudem wendet er finanzielle Mittel an andere Kulturvereine zu.

Auf die unmittelbare künstlerische Tätigkeit dieses Vereines entfallen weniger als 75% der Gesamttätigkeit des Vereines; der Verein dient somit nicht im Wesentlichen seinem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40a BAO, sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubetrachten, sodass eine wesentliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Beispiel 2:

Eine spendenbegünstigte Forschungseinrichtung iSd § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988 vergibt Stipendien und Preise iSd § 40b BAO im Ausmaß von 20% der Mittel, die ihr für ihre Gesamttätigkeit zur Verfügung stehen. Auch wenn dies insoweit unschädlich ist, dient die Forschungseinrichtung somit nicht ausschließlich ihrem begünstigten Zweck. Erfüllen die zusätzlich erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40b BAO, sind diese aber bei der Ermittlung des Ausmaßes der unmittelbaren Zweckverfolgung mitzubetrachten, sodass eine ausschließliche Zweckverfolgung vorliegen kann.

Neben der unmittelbaren Zweckverfolgung sind dem begünstigten Rechtsträger — abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten — nur Nebentätigkeiten erlaubt, die den Begünstigungsvorschriften der §§ 34 ff BAO entsprechen. Alle vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Nebentätigkeiten dürfen in Summe die Grenze von 25% der Gesamtressourcen nicht übersteigen. Als solche Nebentätigkeiten sind neben der reinen Vermögensverwaltung auch betriebliche Tätigkeiten, die keine Zweckverwirklichungsbetriebe (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO darstellen, zulässig (siehe Rz 1338j).

1338h

Um einen effizienten Mitteleinsatz zu garantieren, wird eine Kontinuität der begünstigten Betätigung über einen zumindest dreijährigen Zeitraum vorausgesetzt, wobei auch Zeiten einer allfälligen Vorgängerorganisation in diese Bestandsdauer einzubeziehen sind.

Unter Vorgängerorganisationen sind Körperschaften zu verstehen, die ihren Tätigkeitsbereich im Sinne der Spendenbegünstigungsregel ganz oder teilweise auf eine andere auch neu entstandene Rechtsperson übertragen oder übertragen haben. Als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a EStG 1988 gelten aber auch unselbständige Einheiten, wie Teilorganisationen, als eigene Abteilungen geführte Aktivitäten oder als eigene Verwaltungseinheiten geführte Tätigkeitsfelder.

Die Anerkennung als Vorgängerorganisation im Sinne des § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b EStG 1988 setzt voraus, dass die bisherige Tätigkeit der Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken im Sinne des § 4a Abs. 2 Z 1 und 3 EStG 1988 entsprochen hat und dass ihre Tätigkeit in einem eigenen Rechnungskreis erfasst wurde.

Für die Erteilung der Spendenbegünstigung an Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 und 5 EStG 1988, sowie an Dachverbände iSd § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 und an Spendensammelorganisationen iSd § 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988 setzt § 4a Abs. 8 Z 2 lit. d EStG 1988 ebenfalls einen dreijährigen Bestand der antragstellenden Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation voraus. Auch in diesen Fällen ist erforderlich, dass die Vorgängerorganisation den begünstigten Zwecken der antragstellenden Körperschaft entsprochen hat.

~~Auch ein (Geschäfts)Betrieb, der im Zuge einer Umgründung von einer anderen Körperschaft übernommen wird, kann grundsätzlich als Vorgängerorganisation bezüglich der Erteilung der Spendenbegünstigung an die aufnehmende Körperschaft gewertet werden. Allerdings muss die aufnehmende Körperschaft ab dem Tag der Übernahme der begünstigten Tätigkeit durch die Vorgängerorganisation (bei Umgründungen daher ab Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages) selbst die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllen. Ist dies auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung bzw. wegen Nichterfüllung des Wesentlichkeitskriteriums (siehe Rz 1338g) nicht der Fall, geht der Status als Vorgängerorganisation verloren. Im Ergebnis ist somit ein nahtloser Übergang der Erfüllung der Begünstigungsvoraussetzungen von der Vorgängerorganisation auf die aufnehmende Körperschaft erforderlich. Erfüllt somit die aufnehmende Körperschaft die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 nach Aufnahme der Vorgängerorganisation nicht, sind die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 nicht erfüllt.~~

1338i

~~Um den historisch gewachsenen Strukturen Rechnung zu tragen, besteht gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 lit. b und Z 2 lit. d EStG 1988 iVm § 124b Z 152 EStG 1988 bzw. iVm § 124b Z 196 lit. a EStG 1988 die Möglichkeit der organisatorischen Bereinigung dieser Strukturen ohne begünstigungsschädliche Folgen. Diese Möglichkeit zur Umgliederung ist nicht auf den Übergangszeitraum beschränkt, sondern kann auch zur Bereinigung zukünftig entstehender Strukturen benutzt werden. Für diese Bereinigungen kommen vor allem Ausgliederungen von Tätigkeitsfeldern aus dem Rechtsträger in Betracht. Dabei ist unerheblich, ob eine oder mehrere neue Organisationen entstehen, oder lediglich eine Abspaltung vorgenommen wird. Voraussetzung für die erfolgreiche Bereinigung ist lediglich, dass für jene Tätigkeitsfelder, die in den Bereich der Spendenbegünstigung fallen sollen, bereits seit drei vollen Rechnungsjahren der Vorgängerorganisation ein eigener klar abgegrenzter Rechnungskreis bestanden hat und die Tätigkeit selbst den Begünstigungsvorschriften des § 4a Abs. 2 und Abs. 8 EStG 1988 entspricht. Zur Prüfung der Vorgängerorganisation siehe Rz 1338m.~~

1338j

~~Um eine Bündelung der Spendenmittel auf die "begünstigten" Zwecke zu erreichen, sind andere gemäß den §§ 34 ff BAO nicht begünstigten Zwecke für die Erlangung oder den Fortbestand der Stellung als begünstigter Spendenempfänger unschädlich, wenn sie ein völlig untergeordnetes Ausmaß nicht überschreiten.~~

~~Eine betriebliche Tätigkeit darf gemäß § 4a Abs. 8 Z 1 lit. c EStG 1988 nur in einem sehr eingeschränkten Rahmen erfolgen: Unschädlich sind nur Tätigkeiten, die entweder~~

- ~~• als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO oder~~

- ~~als entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 BAO zu qualifizieren sind, oder~~
- ~~die Voraussetzungen des § 45a BAO erfüllen oder~~
- ~~nicht über die bloße Verwaltung eigenen Vermögens hinausgehen (§ 47 BAO).~~

~~Dies soll eine Vermischung des begünstigten Zweckes mit erwerbswirtschaftlichen Zwecken ausschließen, ohne aber jegliche mit dem eigentlichen Zweck der Organisation in Zusammenhang stehende betriebliche Tätigkeit zu verhindern.~~

~~Daher betrifft das Verbot erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit solche Betriebe nicht, die regelmäßig steuerpflichtige Wirtschaftstätige nicht konkurrenzieren. Ebenso ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens (§ 47 BAO) unschädlich.~~

1338k

~~Aus den Begünstigungsvoraussetzungen der BAO ergibt sich, dass die satzungsgemäße Tätigkeit grundsätzlich vom begünstigten Rechtsträger selbst – also unmittelbar – durchgeführt werden muss. Da es sich bei den genannten Rechtsträgern ausschließlich um juristische Personen handelt, sind sie zur Zweckerfüllung auf so genannte Erfüllungsgehilfen angewiesen. Dies sind im Normalfall meist Funktionäre, Mitglieder oder Bedienstete des Rechtsträgers. Es ist aber auch ein fremder (auch entgeltlich tätiger) Dritter als Erfüllungsgehilfe zu betrachten und dessen Tätigkeit unmittelbar dem begünstigten Rechtsträger zuzurechnen, wenn das Verhältnis zwischen begünstigtem Rechtsträger und Erfüllungsgehilfen auf einer Rechtsgrundlage beruht, die dem begünstigten Rechtsträger bestimmenden Einfluss auf die Gestaltung der Ausführung ermöglicht (zB bedient sich das ÖRK zur Ausführung einer internationalen Hilfsaktion des internationalen Roten Kreuzes Genf). Dieser Einfluss kann durch eine zivilrechtliche Vertragsgestaltung hergestellt werden oder auch durch eine auf gesellschaftsrechtlicher Basis bestehende Einflussnahmemöglichkeit gegeben sein (siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Hat zB die Organisation eine beherrschende Gesellschafterstellung in einer GmbH mit entsprechendem satzungsmäßigem Zweck, kann sie sich der GmbH als Erfüllungsgehilfe bedienen, wobei die Tätigkeit der Gesellschaft wie eine unmittelbare Tätigkeit der Organisation anzusehen ist. Gleiches gilt für den Fall, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes bestimmte Tätigkeiten über eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechtes abwickeln, der durch ihre Rechtsgrundlage eben diese dienende Funktion für die anderen Körperschaften öffentlichen Rechtes zugewiesen ist und in deren Leitungsgremium die Mitglieder der Leitungsgremien der beauftragenden Körperschaften vertreten sind.~~

Beispiel:

Eine Hilfsorganisation hat neun Landesorganisationen, die Körperschaften öffentlichen Rechts sind. Eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechts wird für Zwecke der internationalen Katastrophenhilfe errichtet. Diese stellt einen Erfüllungsgehilfen für die 9 Landesorganisationen dar.

~~Die Tätigkeit eines Rechtsträgers als Erfüllungsgehilfe schließt dessen eigene "Gemeinnützigkeit" nicht aus (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 120).~~

~~1338l~~

~~Begünstigte Rechtsträger können ihre begünstigten Zwecke auch durch Kooperation mit anderen begünstigten Rechtsträgern (so genannte Arbeitsgemeinschaften) erfüllen, wenn gewährleistet ist, dass der einzelne Kooperationspartner auf die Erreichung des Kooperationsziels direkt Einfluss nehmen kann. Voraussetzung ist es dabei auch, dass die rechtlichen Verhältnisse zwischen den Partnern durch eine klare Kooperationsvereinbarung geregelt sind. Aus abgabenrechtlicher Sicht sind in diesem Zusammenhang alle "transparenten" Vereinigungen wie OG, KG oder Gesellschaft bürgerlichen Rechts geeignet. Dass einem der Partner das Projektmanagement übertragen wird, ändert daran nichts.~~

~~5.5.4.3.6 Formelle Voraussetzungen für Spendenempfänger iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988~~

~~1338m~~

~~Die in § 4a Abs. 8 EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen müssen jährlich von einem Wirtschaftsprüfer bestätigt werden. Siehe dazu Rz 1345d.~~

~~Die Prüfung des Wirtschaftsprüfers hat daher neben der Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses, die mit einem förmlichen Bestätigungsvermerk abgeschlossen werden muss, auch die Prüfung der in § 4a Abs. 8 EStG 1988 festgelegten Voraussetzungen zu umfassen. Sie hat den Anforderungen der §§ 268 ff UGB zu entsprechen, wobei die üblichen Prüfungsgrundsätze und die Haftungsbeschränkungen des § 275 Abs. 2 UGB anzuwenden sind (die allgemeinen Auftragsbedingungen für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes sind nicht beizulegen).~~

~~Die auf Grund der entsprechenden Prüfung erteilte Bestätigung hat folgende Mindestangaben zu enthalten:~~

- ~~• Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungs- oder Jahresabschlusses.~~
- ~~• Bestätigung der Ausgestaltung der Rechtsgrundlage (zB Satzung) iSd § 4a Abs. 8 EStG 1988.~~
- ~~• Bestätigung über die zumindest dreijährige gesetzentsprechende Tätigkeit der Organisation.~~
- ~~• Bestätigung über die Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung der Organisation und deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben.~~
- ~~• Bestätigung über die Einhaltung der Obergrenze der Verwaltungskosten.~~

~~Siehe auch die Musterbestätigung in Anhang IV.~~

~~Sind Gegenstand der Prüfung auch Abschlüsse von Vorgängerorganisationen, kann sich die Prüfung auf die entsprechenden Teilorganisationen, Abteilungen oder Tätigkeitsfelder beschränken.~~

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Verein ist in der Forschung im Bereich des Gesundheitswesens tätig. Daneben führt er in einem eigenen Rechnungskreis die medizinische Unterstützung von bedürftigen Personen durch. Dieser Bereich wird ab dem Jahr 2009 als eigenständiger mildtätiger Verein geführt. Die Prüfung der Jahre 2006 und 2007 muss nicht den gesamten Vorgängerverein umfassen, sondern kann sich auf den mildtätigen Bereich dieses Vereins beschränken. Die Rechtsgrundlage ist nur vorzulegen, wenn sie geändert wurde.

5.5.4.4 Sparsame Verwaltung – Mittelverwendung durch den Spendenempfänger

1339

~~Als weitere materielle Voraussetzung für die Aufnahmen in die Liste der begünstigten Spendenempfänger besteht nach § 4a Abs. 8 EStG 1988 die Verpflichtung zu einer sparsamen Verwaltung hinsichtlich der durch die Verwendung der Spenden notwendigen Aktivitäten.~~

~~Die im Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten dürfen 10% der Spendeneinnahmen nicht übersteigen. Dies soll sicherstellen, dass Spendengelder nicht mehr als unbedingt erforderlich in die Verwaltung umgeleitet werden. In die 10%-Grenze sind Verwaltungskosten, die im Zusammenhang mit der Verwaltung der Spendengelder stehen (zB Bankspesen, Kosten der Büros des mit der Spendenverwaltung befassten Personals) sowie Personalkosten für die Spendenverwaltung einzubeziehen. Direkte Projektkosten (zB Personal- und Sachaufwand, Transportkosten, Kosten für Projektcontrolling) und Fundraising-Kosten sind von dieser Begrenzung nicht umfasst; ebenso wenig fallen darunter Kosten der gesetzlich vorgesehenen Prüfung. Nicht zu berücksichtigen sind auch die Kosten für die Erfüllung der Verpflichtung, die Spendendaten elektronisch zu übermitteln (§ 18 Abs. 8 EStG 1988).~~

Beispiel:

Die Organisation beschäftigt eine Arbeitskraft mit der Erledigung der notwendigen Verwaltungsarbeiten. Die Arbeitszeit dieser Arbeitskraft teilt sich im Verhältnis von 30 zu 70 auf die Bereiche allgemeine Organisationsverwaltung (zB Mitgliederverwaltung) und Spendenverwaltung auf. In diesem Fall sind 70% der Kosten der Arbeitskraft in die Berechnung der 10%-Grenze einzubeziehen.

5.5.4.5 Zuwendung im Weg der Treuhandschaft

1340

~~Lässt der Spender eine Zuwendung dem begünstigten Spendenempfänger nicht unmittelbar, sondern im Wege eines Treuhänders zukommen, ist für die Abzugsfähigkeit der Zuwendung (Spende) zu beachten:~~

- ~~Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spender und dem Treuhänder, ist die Zuwendung gemäß § 24 Abs. 1 lit. b BAO dem Spender als Treugeber so lange zuzurechnen, als nicht die Zuwendung an den Spendenempfänger weitergegeben wird. Die Zuwendung ist für den Spender daher erst mit der Weitergabe durch den Treuhänder als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig, und zwar nur in der Höhe, in der die Zuwendung weitergegeben wurde. Wird die Zuwendung vom Treuhänder bis zur Übergabe an den Spendenempfänger verzinslich angelegt, erhöht sich der abzugsfähige Betrag nur insoweit, als die Zinsen an den Spendenempfänger weitergegeben werden. Unkosten, die der Treuhänder dem Spender anlastet, sind nicht abzugsfähig.~~
- ~~Besteht das Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder und tritt sonach der Treuhänder als treuhändig Empfangsberechtigter des Spendenempfängers auf, ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig. Es muss dabei sicher gestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zur Gänze an die begünstigte Körperschaft weitergeleitet werden. Die begünstigte Körperschaft ist zur Datenübermittlung nach Maßgabe des § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet (Spende als Sonderausgabe) bzw. hat dem Spender auf dessen Verlangen gemäß § 4a Abs. 7 Z 5 EStG 1988 eine Spendenbestätigung auszustellen (Spende als Betriebsausgabe, siehe dazu Rz 1341).~~
- ~~Sollte im Zeitpunkt der Übernahme der Zuwendung der Spendenempfänger zwar schon rechtlich existent, jedoch das Treuhandverhältnis noch nicht begründet worden sein, kann der Treuhänder als Geschäftsführer ohne Auftrag (§§ 1035, 1037 und 1039 ABGB) angesehen werden, wenn die treuhändige Übernahme der Zuwendung von dem Spendenempfänger nachträglich genehmigt wird; diesfalls ist die Zuwendung ebenso bereits im Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder gemäß § 24 Abs. 1 lit. c BAO dem Spendenempfänger zuzurechnen und damit als Betriebsausgabe bzw. Sonderausgabe abzugsfähig.~~
- ~~Besteht ein Treuhandverhältnis sowohl zwischen dem Spender und dem Treuhänder einerseits als auch zwischen dem Spendenempfänger und demselben Treuhänder andererseits, sind die Ausführungen zum Treuhandverhältnis zwischen dem Spendenempfänger und dem Treuhänder zu beachten.~~

~~5.5.4.6 Bestätigung des Spendenempfängers~~

~~1341~~

~~Für Spenden, die ab 2017 geleistet werden, und vom automatischen Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 betroffen sind, besteht keine Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung. Dies betrifft Spenden, für die der Spender der empfangenden Organisation seine Identifikationsdaten (Vor- und Zuname, Geburtsdatum) bekannt gegeben hat. Der Spender gibt damit zu erkennen, dass die Spende steuerlich als Sonderausgabe zu qualifizieren ist (siehe Rz 1331d).~~

~~Für Spenden, die ab 2017 geleistet werden, besteht nur mehr in folgenden Fällen die Verpflichtung zur Ausstellung einer Spendenbestätigung (§ 4a Abs. 7 Z 5 iVm § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988):~~

- ~~1. Die Spende wird nicht auf Grundlage einer Datenbekanntgabe gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 geleistet bzw. die Datenbekanntgabe wird widerrufen (Untersagung der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988). Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.~~
- ~~2. Die empfangende Organisation verfügt über keine feste örtliche Einrichtung im Inland und ist daher nicht zum Datenaustausch gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 verpflichtet. Dies betrifft Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind und solche, die als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind.~~

~~Für Spenden, die für die keine Datenübermittlung erfolgt, gilt:~~

~~Für die begünstigte Absetzung ist die Zuwendung durch einen Beleg (zB Quittung, Erlagschein, Kontoauszug) nachzuweisen. Auf Verlangen des Spenders hat der Spendenempfänger dem Spender zusätzlich eine Bestätigung auszustellen, aus der die Höhe der Geldzuwendung oder die genaue Bezeichnung der Sachzuwendung, der Zeitpunkt der Zuwendung und der Verwendungszweck der Spende hervorgehen. In der Spendenbestätigung sind jedenfalls~~

- ~~• der Name und die Anschrift des Spenders,~~
- ~~• der Name des Spendenempfängers,~~
- ~~• die Zuwendung,~~
- ~~• das Datum der Zuwendung sowie~~
- ~~• die Registrierungsnummer anzugeben, unter der der Spendenempfänger in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist.~~

~~In Analogie zu elektronisch ausgestellten Rechnungen gemäß § 11 Abs. 2 UStG 1994 muss eine elektronisch ausgestellte Spendenbestätigung die oben angeführten Daten ausweisen und in einem unveränderbaren Dateiformat (vorzugsweise pdf-Format) übermittelt werden.~~

~~Dabei ist auch auf eine ordnungsgemäße Unterfertigung zu achten. Dies kann durch eine elektronische Signatur, aber auch durch eine gescannte Unterschrift im übermittelten Dokument erfolgen.~~

~~Erfolgt die Spende durch Überweisung von einem Konto mit mehr als einem Inhaber, ist die Person als Spender anzuführen, in deren Namen die Überweisung erfolgt. Bei Vorliegen einer Treuhandschaft sind auch der Name und die Anschrift des Treuhänders anzugeben. Bei unmittelbaren Geldzuwendungen ist ein entsprechender Zahlungsbeleg ausreichend. Sachzuwendungen sind im Rahmen der Spendenbestätigung durch den Spendenempfänger nicht zu bewerten; die Bewertung hat durch den Spender zu erfolgen. Die Beschreibung der Sachzuwendung muss gewährleisten, dass der gespendete Gegenstand eindeutig identifizierbar ist. Es sind daher die Kriterien der Beschreibung der Art und des Umfanges der Leistung in einer Rechnung im Sinne des § 11 UStG 1994 zu beachten. Bloße Sammelbezeichnungen (zB Speisen, Getränke, Lebensmittel) sind nicht ausreichend.~~

1341a

~~Für die Zuordnung der Spende gilt das Zufluss-Abfluss-Prinzip. Bei Abbuchungsaufträgen (Daueraufträgen) oder Einziehungsaufträgen kommt es zum Abfluss mit der Abbuchung. Es bestehen keine Bedenken, auf den Valutatag abzustellen (siehe Rz 4625).~~

~~Für die empfangene Spendenorganisation ist jedoch nur der Zeitpunkt des Zuflusses auf dem Spendenkonto ersichtlich. Zur Vermeidung von Unsicherheiten im Zuge des Jahreswechsels gilt:~~

- ~~• Für die Zuordnung von Spenden zu den Kalenderjahren bis einschließlich 2016: Es bestehen keine Bedenken, Spenden, die jeweils bis zum 7. Jänner eines Kalenderjahres dem Spendenkonto gutgeschrieben werden, dem vorangegangenen Kalenderjahr zuzurechnen und in die Spendenbestätigung für das vorangegangene Kalenderjahr aufzunehmen. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.~~
- ~~• Für die Zuordnung von Spenden zu den Kalenderjahren ab 2017: In Analogie zu § 6 der Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung – Sonderausgaben-DÜV, BGBl. II Nr. 289/2016, kann die übermittlungspflichtige Organisation davon ausgehen, dass Kontogutschriften, deren spätestes Wertstellungsdatum (§ 43 Abs. 1 des Zahlungsdienstegesetzes, BGBl. I Nr. 66/2009 in der jeweils geltenden Fassung) der 3. Jänner eines Kalenderjahres ist, solche Zahlungen betreffen, die beim Zuwendenden vor dem 1. Jänner des Kalenderjahres gemäß § 19 EStG 1988 abgefließen und damit dem Vorjahr zuzuordnen sind. Nur wenn der Spender der Spendenorganisation gegenüber~~

~~darlegt, dass er den Geldbetrag tatsächlich nach dem 31.12. des Vorjahres gespendet hat, ist die Spende diesem Jahr zuzuordnen.~~

1342

~~Bestehen Zweifel an den vom Empfänger vorgelegten Belegen, bedarf es für den Nachweis der Zuwendung jedenfalls eine Spendenbestätigung. Solange eine Empfangsbestätigung des Spendenempfängers nicht vorliegt, kann in derartigen Fällen die Zuwendung vom Spender nicht abgesetzt werden. Ohne Vorlage der Empfangsbestätigung des Spendenempfängers kommt dann nur eine vorläufige Veranlagung (§ 200 Abs. 1 BAO) in Betracht, wobei die Zuwendung unberücksichtigt zu bleiben hat.~~

5.5.4.7 Liste der begünstigten Spendenempfänger

1343

~~Die Abzugsfähigkeit von Spenden an die in § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 (siehe dazu Rz 1333b ff), Abs. 4 lit. d (siehe dazu Rz 1338), Abs. 4a (siehe dazu Rz 1338a ff) und Abs. 5 EStG 1988 (siehe dazu Rz 1338b) genannten Empfänger setzt darüber hinaus voraus, dass der Empfänger zum Zeitpunkt der Spende in die Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen ist. Diese Eintragung erfolgt auf Grund eines Bescheides des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23), in dem bestätigt wird, dass die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person dem begünstigten Empfängerkreis angehört. Dieser Bescheid wird für die jeweils begünstigte Einrichtung bzw. juristische Person ausgestellt. Es handelt sich dabei um einen Begünstigungsbescheid, dessen Spruch Bedingungen und Auflagen, wie die jährliche Beibringung eines Tätigkeitsberichts, beinhalten kann.~~

1344

~~Gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 sind die Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger jährlich durch Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers nachzuweisen (siehe Rz 1345d). Dadurch wird dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) die Möglichkeit eingeräumt, bei Wegfall der Voraussetzungen, die für die Bescheiderteilung maßgeblich waren, die Erteilung der Spendenbegünstigung zu widerrufen. Für Widerruf bzw. Änderung gilt § 294 BAO. Bei einem solchen Widerruf können ab dem — in der Liste der begünstigten Spendenempfänger ersichtlichen — Zeitpunkt des Widerrufs keine steuerlich begünstigten Spenden an die betreffende Einrichtung bzw. juristische Person mehr getätigt werden.~~

1345

~~Sämtliche Einrichtungen bzw. juristische Personen, für die ein Bescheid des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) betreffend die Zugehörigkeit zum~~

~~begünstigten Spendenempfängerkreis ausgestellt worden ist, werden in der Liste der begünstigten Spendenempfänger auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen verlautbart (www.bmf.gv.at). Die Verlautbarung erfolgt zeitnahe mit der Erlassung des Begünstigungsbescheides. In der Liste werden der Zeitpunkt des Beginnes der Spendenbegünstigung und gegebenenfalls der Zeitpunkt eines Widerrufs mit dem genauen Datum angegeben. Daher ist jederzeit der Zeitraum der aufrechten Spendenbegünstigung für jeden begünstigten Spendenempfänger in der Liste erkennbar.~~

~~Zusätzlich sind gemäß § 10 Abs. 2 Sonderausgaben-DÜV auch die Teilnehmer an der Datenübermittlung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen. Die Nichtteilnahme an der Datenübermittlung ist aber für das Vorliegen der Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 (betriebliche Einkünfte) grundsätzlich unbeachtlich (siehe aber zur Neuerteilung der Spendenbegünstigung Rz 1345aa), sodass aus dem Nichtaufscheinen einer Organisation in dieser Liste nicht geschlossen werden kann, dass dieser Organisation keine Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG 1988 zukommt.~~

5.5.4.7.1 Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger

1345a

~~Dem Antrag auf Aufnahme in die Liste begünstigter Spendenempfänger gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers und eine aktuelle Fassung der Rechtsgrundlage der Organisation beizulegen (siehe dazu Rz 1345d). Bei mangelhaften Anträgen (zB Fehlen der Bestätigung) ist ein Mängelbehebungsverfahren nach § 85 Abs. 2 erster Satz BAO durchzuführen.~~

~~Der Antrag auf Verbleib in der Liste ist jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Stichtag des jeweiligen Rechnungs- oder Jahresabschlusses beim Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) einzureichen.~~

~~Das Finanzamt hat über den Antrag mittels Feststellungsbescheid abzusprechen.~~

1345aa

~~Gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 darf die Erteilung der Spendenbegünstigung und die Aufnahme in die Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 nur dann erfolgen, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Körperschaft Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen hat.~~

~~Das betrifft nur Organisationen, die gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 zur Sonderausgaben-Datenübermittlung verpflichtet sind, nämlich Organisationen, die eine feste örtliche Einrichtung im Inland haben. Zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtungen sind jedenfalls folgende Maßnahmen nachzuweisen:~~

- ~~Beantragung eines noch nicht vorhandenen FinanzOnline-Zuganges~~
- ~~Planungsüberlegungen betreffend technischer Umsetzungsschritte bzw. Organisationsmaßnahmen für die Übermittlungsverpflichtung.~~
- ~~Vorbereitung/Durchführung derartiger Maßnahmen~~

~~Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist bekannt zu geben, welche Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung im Sinne des § 18 Abs. 8 EStG 1988 getroffen wurden. Außerdem ist im Antrag der gesetzliche Vertreter der Körperschaft mit Adresse und Telefonnummer bekannt zu geben.~~

~~Zum Erhalt der Spendenbegünstigung und Verbleiben auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 siehe Rz 1345ea.~~

1345b

~~Grundsätzlich müssen alle in die Liste aufgenommenen Organisationen unter einer Steuernummer erfasst sein. Für Organisationen, die bereits eine allgemeine Steuernummer haben, tritt keine Änderung ein; es werden auch hinsichtlich der normalen steuerlichen Belange keine Zuständigkeiten verschoben, weil sich die vom Gesetz angeordnete Zuständigkeit des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) ausschließlich auf die Wartung der Liste bezieht. Antragsteller, die noch nicht unter einer Steuernummer erfasst sind und in der Liste aufgenommen werden, werden vom Finanzamt unter einer Steuernummer erfasst.~~

~~Das Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) hat eingegangene Anträge zunächst auf ihre Vollständigkeit zu prüfen. Weiters ist die Übereinstimmung der Satzung mit den gesetzlichen Vorgaben zu überprüfen. Hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung ist zunächst die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers für die Beurteilung des Antrages heranzuziehen. Das Finanzamt hat jedenfalls in Fällen, in denen Zweifel an der Begründung des Antrages bestehen, einen Bescheid erst zu erlassen, nachdem die Zweifel durch geeignete Maßnahmen (zB Vorhaltsverfahren) geklärt sind. Das Finanzamt ist berechtigt, Prüfungshandlungen auch dann vorzunehmen, wenn eine positive Bestätigung des Wirtschaftsprüfers vorliegt.~~

1345c

~~Grundsätzlich sind nur solche Spenden abzugsfähig, die nach Veröffentlichung der Eintragung in der Liste geleistet wurden.~~

~~Wird die Aufnahme in eine Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und die Daten, unter denen die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) zu übermitteln.~~

~~Sind die Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation gegeben und wird dies vom Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) bescheidmäßig festgestellt, erfolgt die Aufnahme der Organisation in die Liste. Ab dem Tag der Erteilung des Begünstigungsbescheides geleistete Spenden sind abzugsfähig.~~

~~5.5.4.7.2 Voraussetzungen für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 1345d~~

~~Das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen für die Anerkennung als spendenbegünstigte Organisation ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff UGB entsprechenden Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses zu bestätigen. Die Haftungsbeschränkung des § 275 Abs. 2 UGB ist anzuwenden.~~

~~Die Prüfungspflicht umfasst dabei die Einhaltung der Voraussetzungen des § 4a Abs. 8 Z 1 bis 4 EStG 1988 und betrifft neben der Überprüfung des von der Organisation zu erstellenden Jahresabschlusses oder Rechnungsabschlusses (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensaufstellung) auch die Überprüfung der auf der Satzung oder einer sonstigen Rechtsgrundlage beruhenden Organisationsverfassung und die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Vorgaben des § 4a Abs. 8 EStG 1988. Dagegen ist die Einhaltung der Datenübermittlungsverpflichtung mangels Nennung in den Z 1 bis 4 des § 4a Abs. 8 EStG 1988 von der Prüfungspflicht nicht erfasst und somit auch nicht Gegenstand der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers.~~

~~Die Prüfung hat den (gesamten) Jahresabschluss zu erfassen. § 22 Abs. 3 und 4 des Vereinsgesetzes 2002 sind nicht anzuwenden.~~

~~Die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers ist dem Finanzamt Österreich (bis 31.12.2020: Finanzamt Wien 1/23) jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Das Finanzamt Österreich hat die Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen jährlich mit Bescheid zu bestätigen. Liegen die Voraussetzungen für die Anerkennung als begünstigte Organisation nicht (mehr) vor, hat das Finanzamt Österreich dies bescheidmäßig auszusprechen und den Begünstigungsbescheid zu widerrufen. Ein Widerruf hat auch dann zu erfolgen, wenn die Bestätigung dem Finanzamt Österreich nicht fristgerecht (neun Monate nach dem Abschlussstichtag) vorgelegt wird.~~

~~In sinngemäßer Anwendung des § 3a Abs. 2 des Gesellschaftsrechtlichen COVID-19-Gesetzes idF BGBl. I Nr. 224/2022 hat die Vorlage der Bestätigung des Wirtschaftsprüfers gemäß § 4a Abs. 8 EStG 1988 infolge der COVID-19-Pandemie spätestens 12 Monate (in Fällen des § 3a Abs. 1 leg. cit.: 13 Monate) nach dem Abschlussstichtag zu erfolgen. Dies gilt für Abschlussstichtage bis 30.6.2022. Bei Stichtagen ab 1.7.2022 bis zum 30.9.2022 schleift sich~~

~~die Frist für die Vorlage der Bestätigung ein und endet immer mit 30.6.2023. Bei Stichtagen danach gilt wieder die Neunmonatsfrist.~~

~~Spenden, die ab dem Tag der Veröffentlichung der Aberkennung des Status als begünstigter Spendenempfänger geleistet wurden, sind nicht mehr absetzbar.~~

1345e

~~Für Forschungseinrichtungen iSd § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988, die bis zum 1.9.2011 einen vollständigen Antrag auf Anerkennung als begünstigter Spendenempfänger gestellt haben und solche, die bereits auf der Liste geführt werden, bestehen für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 vereinfachte Vorschriften. Es muss bis 31.12.2011 durch Vorlage einer Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 4a Abs. 8 Z 1 oder 2 EStG 1988 bestätigt werden. Dabei entfällt aber das Erfordernis des Bestandes während der vorangegangenen drei Jahre; dies gilt auch für die beiden Folgejahre.~~

~~Bei Forschungseinrichtungen, deren erstes Bestandsjahr noch nicht abgelaufen ist und die daher noch keinen Rechnungs- oder Jahresabschluss vorlegen können, bestehen keine Bedenken, die Bestätigung des Wirtschaftsprüfers auf Basis des laufenden Jahres zu erteilen.~~

1345ea

~~Im Unterschied zur erstmaligen Erteilung der Spendenbegünstigung ist für die Beibehaltung der Spendenbegünstigung und damit für den Verbleib auf der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 das Vorliegen von Einrichtungen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung grundsätzlich nicht erforderlich.~~

~~Kommt aber die spendenbegünstigte Körperschaft ihren Übermittlungsverpflichtungen bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen und dies in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ersichtlich zu machen (§ 18 Abs. 8 Z 4 lit. a EStG 1988).~~

~~Kommt eine spendenbegünstigte Körperschaft, deren Spendenbegünstigung unabhängig von einer bescheidmäßigen Erteilung unmittelbar aus dem Gesetz erwächst und somit nicht in der Liste gemäß § 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988 aufscheint, ihrer Datenübermittlungsverpflichtung bezüglich Spenden, die als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988 geltend gemacht werden sollen, nicht nach, kann dieser Körperschaft ein Zuschlag zur Körperschaftsteuer vorgeschrieben werden. Dieser Zuschlag beträgt 20% der im Veranlagungszeitraum zugewendeten Beträge, für die die Berücksichtigung als Sonderausgabe begehrt wird. Der Zuschlag kann unabhängig davon festgesetzt werden, ob die Körperschaft auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt.~~

~~Randzahlen 1345f und 1345g: entfallen~~

5.5.4.8 Bewertung von Sachzuwendungen

1346

~~Sachzuwendungen sind für Zwecke des Spendenabzugs mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes zu bewerten. Daneben ist der Restbuchwert nicht zusätzlich als Betriebsausgabe abzusetzen. Andererseits ist der Teilwert des Wirtschaftsgutes nicht als Betriebseinnahme anzusetzen. Zur Vermeidung einer Besteuerungslücke ist insoweit eine Nachversteuerung vorgesehen, als auf das zugewendete Wirtschaftsgut stille Reserven iSd § 12 EStG 1988 übertragen worden sind.~~

1347

~~Für die Bestimmung des gemeinen Wertes einer Sachspende (zB einem Kunstwerk) kommen verschiedene Anhaltspunkte in Betracht. Wurde das gespendete Kunstwerk käuflich erworben, ist der Kaufpreis für die Festsetzung des gemeinen Wertes der Sachspende heranzuziehen, sofern der Kauf nicht allzu weit zurückliegt. Als Anhaltspunkte kommen auch der Versicherungswert des gespendeten Kunstwerkes oder ein Schätzgutachten in Frage.~~

5.5.4.9 Begrenzung des Spendenabzugs

1348

Rechtslage ab der Veranlagung 2013

~~Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an in § 4a EStG 1988 genannte begünstigte Spendenempfänger sind insgesamt nur insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes desselben Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988 und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Dabei ist eine Zuwendung aus dem Betriebsvermögen noch anzunehmen, wenn ein Wirtschaftsgut aus betrieblichen Mitteln angeschafft und unmittelbar danach übereignet wird (VwGH 22.03.1993, 91/13/0060). Es ist auf den jeweiligen Betrieb abzustellen, aus dessen Betriebsvermögen die Zuwendung erfolgt. Bei einem Verlust ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe zur Gänze ausgeschlossen. Spenden aus einem Betriebsvermögen können allerdings bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden (siehe Rz 1349).~~

1348a

~~Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den § 4a Abs. 1 sowie § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des~~

~~Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war (§ 124b Z 369 EStG 1988 idF COVID-19-StMG).~~

~~Randzahl 1348b: entfallen~~

1349

~~Rechtslage ab der Veranlagung 2013~~

~~Zuwendungen im Sinne des § 4a EStG 1988 sind als Betriebsausgaben in Höhe von bis zu 10% des steuerpflichtigen Gewinnes abzugsfähig. Als Sonderausgaben sind Zuwendungen an nach § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Empfänger gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig. Die als Sonderausgaben abzugsfähigen Spenden sind — unter Einbeziehung der als Betriebsausgaben berücksichtigten Spenden — mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte begrenzt.~~

~~Für die Berechnung des Spendenhöchstbetrages sind Kapitaleinkünfte und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nur zu berücksichtigen, wenn auf sie nicht der besondere Steuersatz nach § 27a EStG 1988 bzw. § 30a EStG 1988 angewendet wird (§ 27a Abs. 1 bzw. § 30a Abs. 1 EStG 1988).~~

~~Gewinn ist der steuerpflichtige Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages und vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988; dies gilt sinngemäß auch für die Verlustbegrenzungen gemäß § 4b und § 4c EStG 1988.~~

~~Ein steuerlicher Verlust schließt einen Spendenabzug als Betriebsausgaben aus (es könnte aber ein Werbeaufwand im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs. 4 Z 9 EStG 1988 vorliegen). Bei Vorliegen eines Verlustes können aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen iSd § 4a EStG 1988 bis zu 10% des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abgesetzt werden. Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch steuerfreie Bezüge und sonstige Bezüge gemäß § 67 EStG 1988 sowie Einkünfte, an denen nach einem DBA Österreich ein Besteuerungsrecht nicht zusteht (VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013). Allerdings sind für die Berechnung des Gesamtbetrages der Einkünfte in diesem Zusammenhang Zuwendungen gemäß § 4a und § 4c bzw. § 18 Abs. 1 Z 8 und 9 EStG 1988 nicht zu berücksichtigen.~~

~~Übersteigen die Zuwendungen 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages, kann der Überhang gegebenenfalls im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden. Allerdings können diese Zuwendungen — wie auch solche aus dem Privatvermögen — als Sonderausgabe nur insoweit berücksichtigt werden, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des Kalenderjahres nicht~~

übersteigen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte des betreffenden Jahres negativ, kann kein Abzug als Sonderausgaben erfolgen.

Beispiele:

1. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 (gerundet) für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 $[100 \cdot 0,13]$). Daneben werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erwirtschaftet. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 137. Daher können zusätzlich Zuwendungen in Höhe von 2,7 als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden (insgesamt 13,7).

2. Der Gewinn vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages beträgt 111. Es können daher Zuwendungen in Höhe von 11 für begünstigte Zwecke gemäß § 4a EStG 1988 als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der betriebliche Gewinn beträgt 87 (unter Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages in Höhe von 13 $[100 \cdot 0,13]$). Daneben wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 50 erzielt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt somit 37. Die Deckelung des Betriebsausgabenabzuges für Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 knüpft an den Gewinn des laufenden Wirtschaftsjahres an. Der geringere Gesamtbetrag der Einkünfte ist daher für das Ausmaß der als Betriebsausgabe berücksichtigungsfähigen Spende unbeachtlich. Somit können Zuwendungen in Höhe von 11 als Betriebsausgaben abgezogen werden. Ein zusätzlicher Abzug von Zuwendungen als Sonderausgaben kommt hingegen nicht in Betracht.

1349a

Erfolgt eine Spende aus dem Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, gilt Folgendes:

1. Spenden aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft sind den Beteiligten nach ihrer Vermögensbeteiligung anteilig zuzurechnen. Für die Begrenzung mit 10% des Gewinnes ist auf den Anteil am steuerlichen Ergebnis der Mitunternehmerschaft abzustellen, der auf den jeweiligen Mitunternehmer vor Berücksichtigung einer Spende entfällt. Entfällt danach auf einen Mitunternehmer ein Gewinn, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende in Betracht. Entfällt auf einen Mitunternehmer ein Verlust, kommt hinsichtlich dieses Beteiligten die Berücksichtigung der auf ihn anteilig entfallenden Spende nicht in Betracht.

Beispiel:

An der AB-OG sind A und B zu je 50% beteiligt. Aus dem Betriebsvermögen der OG werden 12 gespendet. Der Gewinn der OG beträgt (vor Berücksichtigung der Spende) 100, bei B liegen Sonderbetriebsausgaben von 60 vor. Die Höhe der Einkünfte beträgt daher bei A +50, bei B – 10 $(50 - 60 \text{ Sonderbetriebsausgaben})$.

Da bei A ein Gewinn vorliegt, kann die auf ihn anteilig entfallende Spende (6) in Höhe von 5, das sind 10% seines Gewinnanteiles, berücksichtigt werden. Der Gewinnanteil des A beträgt daher 45.

Bei B liegt ein Verlust vor, ein Abzug der auf ihn anteilig entfallenden Spende kommt nicht in Betracht.

Der Gewinn der Mitunternehmerschaft beträgt somit 35 und entfällt in Höhe von + 45 auf A und – 10 auf B.

- ~~2. Wird der Anteil an der Mitunternehmerschaft im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehalten, ist zunächst im Rahmen der Feststellung gemäß § 188 BAO für jeden Beteiligten eine anteilige Spende zu berücksichtigen, wenn die Voraussetzungen dafür gemäß Punkt 1 in Betracht kommen. Da das Ergebnis der Mitunternehmerschaft (als Zwischenergebnis) in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, kann eine dem Beteiligten anteilig zuzurechnende Spende aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft insoweit im Rahmen der Ermittlung des Gewinnes des Einzelunternehmens (mit)berücksichtigt werden, als sie nicht schon den Gewinnanteil vermindert hat und in der Begrenzung mit 10% des gesamten Gewinnes des Einzelunternehmens gedeckt ist. Es kann sich aber auch ergeben, dass bei der Mitunternehmerschaft eine Spende berücksichtigt worden ist, die zwar unter Zugrundelegung des anteiligen Gewinnes im Feststellungsverfahren richtig ermittelt wurde, sich aber bei Berücksichtigung des gesamten Ergebnisses des Einzelunternehmens als zu hoch erweist. In derartigen Fällen kann die Ermittlung des insgesamt richtigen Ausmaßes der berücksichtigungsfähigen Spenden erst im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen erfolgen. Allfällige Korrekturen berücksichtigungsfähiger Spenden der Höhe nach sind daher im Rahmen des Einkommensterverfahrens durchzuführen. Dem steht die Bindungswirkung des § 192 BAO nicht entgegen.~~

Fortsetzung des Beispiels:

A und B halten ihre Beteiligung jeweils im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens. A erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Gewinnanteiles aus der OG iHv 45; dabei wurden [anteilige] Spenden von 5 berücksichtigt)

a) einen Gewinn von 30,

b) einen Verlust von 10.

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch A.

B erzielt im Einzelunternehmen (ohne Berücksichtigung des Verlustanteiles aus der OG iHv 10)

a) einen Gewinn von 20,

b) einen Verlust von 35.

Im Einzelunternehmen selbst erfolgt keine betriebliche Spende durch B.

Da in beiden Fällen das Ergebnis aus der Mitunternehmerschaft in das Ergebnis des Einzelunternehmens einfließt, ist auf Ebene des Einzelunternehmens (gesamthaft) zu prüfen, in welchem Umfang sich die dem Einzelunternehmer insgesamt zuzurechnenden Spenden (anteilig zuzurechnende Spenden aus der Beteiligung an der

~~Mitunternehmerschaft sowie allfällige Spenden aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens selbst) im Rahmen der Gewinnermittlung des Einzelunternehmens auswirken.~~

~~Das bedeutet für A:~~

- ~~— Fall a: A sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt vor Berücksichtigung der Spende 50. Zuzüglich des eigenen Gewinnanteiles iHv 30 ergibt das einen Gesamtgewinn (vor Berücksichtigung von Spenden) von 80. Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 8 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Zusätzlich zu dem schon im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigten (anteiligen) Spenden von 5 kann die noch nicht berücksichtigte restliche Spende von 1 berücksichtigt werden.~~
- ~~— Fall b: Unter Berücksichtigung des Gewinnes aus der Mitunternehmerschaft (vor Berücksichtigung der Spende) in Höhe von 50 beträgt der Gesamtgewinn des A 40 (50 abzüglich 10). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 4 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft bereits (anteilige) Spenden von 5 berücksichtigt worden sind, muss das Spendenausmaß korrigiert werden. Es ist daher im Rahmen der Gewinnermittlung für das Einzelunternehmen eine Hinzurechnung von 1 vorzunehmen. Der Gewinn aus dem Einzelunternehmen beträgt somit insgesamt 36 (+45 – 10 + 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht berücksichtigte Spende von 2 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).~~

~~Das bedeutet für B:~~

- ~~— Fall a: B sind anteilige Spenden aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 zuzurechnen. Der Verlustanteil aus der Mitunternehmerschaft beträgt 10, Spenden wurden nicht berücksichtigt. Zuzüglich des „eigenen“ Gewinnes iHv 20 ergibt das einen Gesamtgewinn des Einzelunternehmens von 10 (vor Berücksichtigung von Spenden). Es können daher insgesamt Spenden im Ausmaß von 1 gewinnmindernd berücksichtigt werden. Da im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft keine Spenden berücksichtigt worden sind, kann die dem B zuzurechnende Spende aus der Mitunternehmerschaft in Höhe von 1 berücksichtigt werden. Der Gewinn des Einzelunternehmens beträgt daher 19 (– 10 + 20 – 1). Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe berücksichtigte Spende von 5 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).~~
- ~~— Fall b: Da ein Gesamtverlust vorliegt, kommt die Berücksichtigung einer Spende als Betriebsausgabe nicht in Betracht. Die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende (auf B entfallende anteilige) Spende aus der Mitunternehmerschaft iHv 6 kann gegebenenfalls als Sonderausgabe berücksichtigt werden (siehe Rz 1348).~~

Überschrift 5.5.4c samt Unterüberschriften und die Rz 1349d bis 1349n werden neu nummeriert (Neugliederung) und einzelne Rz geändert (GemRefG 2023):

5.5.4~~e~~b** Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen ([§ 4b EStG 1988](#))**

5.5.4~~e~~b**.1 Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung**

1350 (Rz 1349d aF)

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung einer privatrechtlichen Stiftung oder einer anderen vergleichbaren Vermögensmasse (Stiftung). Privatrechtliche Stiftungen sind insbesondere Stiftungen nach dem [Privatstiftungsgesetz](#) oder nach dem [Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015](#) (BStFG 2015, BGBl. I Nr. 160/2015) errichtete Stiftungen.

Zur Datenübermittlungsverpflichtung siehe Rz ~~1331d~~ **1319 ff**, die für Zuwendungen gemäß [§ 4b EStG 1988](#) entsprechend gilt.

1351 (Rz 1349e aF)

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung liegt nur dann vor, wenn die Zuwendung

- freigebig erfolgt (zur Freigebigkeit vgl. Rz ~~1330~~ **1307 ff** und Rz ~~1330d~~),
- nicht zur **Gänze zur** zeitnahen Verwendung der zugewendeten Mittel für den begünstigten Zweck des Zuwendungsempfängers bestimmt ist und
- zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Zuwenders führt.

Die Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung dient daher primär der Kapitalausstattung der Stiftung. Die Zuwendung ist daher ertragsbringend zu veranlagen und unterliegt einer Verwendungssperre. Diese Verwendungssperre erstreckt sich auf die dem Kalenderjahr der Zuwendung folgenden zwei Kalenderjahre, die somit den Veranlagungsmindestzeitraum darstellen.

Allerdings bedingt eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung nicht, dass die zugewendeten Mittel auf Dauer im Stiftungsvermögen verbleiben müssen. Eine Verwendung der zugewendeten Mittel zur unmittelbaren Erreichung des in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zweckes ist ~~gemäß § 4b Abs. 1 Z 2 EStG 1988~~ zulässig, wenn der Veranlagungsmindestzeitraum abgelaufen ist.

Vermögensverbrauchsstiftungen fallen daher auch in den Anwendungsbereich des [§ 4b EStG 1988](#).

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung unterscheidet sich von einer freigebigen Zuwendung gemäß [§ 4a EStG 1988](#) (Spende) somit gerade dadurch, dass die **gesamten** zugewendeten Mittel befristet nicht unmittelbar zur Zweckerreichung des Zuwendungsempfängers verwendet werden dürfen, während die zeitnahe Verwendung zur unmittelbaren Zweckerfüllung die Voraussetzung für das Vorliegen einer Spende ist (~~siehe dazu Rz 1332, 1338, 1338b und 1338c~~).

- Für die Vermögensbindung und Mittelverwendung gilt für freigebige Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgt sind:
 - Die Stiftung unterliegt mit den zugewendeten Vermögenswerten einer zeitlich befristeten Verwendungssperre. Diese Verwendungssperre erstreckt sich auf das Kalenderjahr der Zuwendung und die folgenden zwei Kalenderjahre, die somit den Veranlagungsmindestzeitraum darstellen. Eine Verwendung der zugewendeten Mittel zur unmittelbaren Erreichung des begünstigten Zweckes ist erst nach Ablauf dieses Veranlagungsmindestzeitraumes zulässig ([§ 4b Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#) idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023).
 - Die Stiftung ist verpflichtet, die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte spätestens mit Ablauf des dritten Jahres nach dem Kalenderjahr des Zuflusses dieser Erträge ausschließlich für die begünstigten Zwecke zu verwenden. Dies gilt nicht für nur fiktiv zugeflossene Erträge (wie zB ausschüttungsgleiche Erträge bei Investmentfonds). Als Verwendung für diese Zwecke gilt auch die Einstellung von höchstens 20% der jährlichen Erträge in eine Rücklage ([§ 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023).
- Für die Vermögensbindung und Mittelverwendung gilt für freigebige Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen:
 - Die Verwendungssperre für das Kalenderjahr der Zuwendung und die folgenden zwei Kalenderjahre umfasst 50% der zugewendeten Vermögenswerte. 50% der zugewendeten Vermögenswerte können daher unmittelbar für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke verwendet werden ([§ 4b Abs. 3 EStG 1988](#)).
 - Die Stiftung ist verpflichtet, die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte spätestens mit Ablauf des siebten Jahres nach dem Kalenderjahr des Zuflusses der Erträge ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden. Dies gilt nicht für nur fiktiv zugeflossene Erträge (wie zB ausschüttungsgleiche Erträge bei Investmentfonds). Als

Verwendung für diese Zwecke gilt auch die Einstellung der jährlichen Erträge in eine Rücklage. In die Rücklage können höchstens eingestellt werden:

- 1. 80% der Jahreserträge in den ersten fünf Wirtschaftsjahren ab der Gründung der Stiftung ([§ 4b Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#)) und für zum 31. Dezember 2023 bestehende Stiftungen in den ersten drei Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 2023 enden ([§ 124b Z 443 EStG 1988](#)).**
- 2. 50% ab dem sechsten Wirtschaftsjahr ab Gründung der Stiftung 50% ([§ 4b Abs. 2 Z 2 EStG 1988](#)).**

1352 (Rz 1349f aF)

Für freigebige Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgt sind, gilt für die Höhe des Betriebsausgabenabzuges:

Zuwendungen sind, soweit sie im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Wird der Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht erreicht, sind Zuwendungen in den folgenden vier Wirtschaftsjahren, insoweit sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen, abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit solcher Zuwendungen besteht solange, bis die Summe aller seit der erstmaligen Zuwendung getätigten Zuwendungen iSd [§ 4b EStG 1988](#) den Höchstbetrag von 500.000 Euro erreicht ([§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. a und b EStG 1988](#)). Dies gilt allerdings nur dann, wenn die erstmalige Zuwendung nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2024 erfolgt ([§ 124b Z 274 EStG 1988](#) idF BGBl. I Nr. 194/2022).

Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages (zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz ~~1349~~ **1311**) und hat die Summe aller bisher getätigten Zuwendungen iSd [§ 4b EStG 1988](#) den Höchstbetrag von 500.000 Euro noch nicht erreicht, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung 10% des Gewinnes des Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4b](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) berücksichtigt werden. Voraussetzung dafür ist aber, dass diese Zuwendung nicht 10% des

Gesamtbetrages der Einkünfte übersteigt ([§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. c EStG 1988](#)); zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz ~~1349~~ **1311**. Für die Berücksichtigung dieser Zuwendung als Sonderausgabe ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) – analog zu Spenden gemäß [§ 4a EStG 1988](#) – nicht erforderlich ([§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988](#)).

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den [§ 4b Abs. 1 Z 5 lit. b](#) sowie [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war ([§ 124b Z 369 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021).

1353 (Rz 1349g aF)

Für freigebige Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgt sind, gilt für die Höhe des Betriebsausgabenabzuges:

- 1. Im Wirtschaftsjahr sind Zuwendungen insoweit abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4c EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen.**
- 2. Soweit eine Berücksichtigung als Betriebsausgabe gemäß Z 1 nicht in Betracht kommt, kann die Zuwendung gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) als Sonderausgabe berücksichtigt werden.**
- 3. Soweit eine Berücksichtigung einer Zuwendung gemäß Z 1 und 2 nicht in Betracht kommt, kann diese Zuwendung auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen Jahres nach Maßgabe der Z 1 bis 2 abgezogen werden.**

Für Zuwendungen nach dem 31. Dezember 2023 besteht somit eine Vortragsmöglichkeit für über dem 10-prozentigen Zuwendungsdeckel liegende Vermögensstockzuwendungen, um eine sofortige höhere Vermögensstockausstattung zu begünstigen.

Beispiel:

A erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 700.000 Euro und hat einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 1.000.000 Euro. Er wendet aus dem Betriebsvermögen ein Grundstück im Wert von 150.000 Euro nach [§ 4b EStG 1988](#) zu. 70.000 Euro können als Betriebsausgabe gemäß [§ 4b EStG 1988](#) geltend gemacht werden. 30.000 Euro sind als Sonderausgabe gemäß [§ 18 EStG 1988](#) abzusetzen. Die restlichen 50.000 Euro können auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen (02 bis 10) nach den allgemeinen Regeln als Betriebs- oder Sonderausgabe abgezogen werden, dh. im Jahr 02 als Betriebsausgabe innerhalb der 10%-Grenze, dann gegebenenfalls als Sonderausgabe. Das gleiche gilt für einen allenfalls noch verbleibenden Betrag im Jahr 03 und den folgenden Jahren.

Im jeweiligen Jahr geleistete Zuwendungen sind stets vorrangig abzuziehen. Nicht abzugsfähige Zuwendungen aus Vorjahren, die im Rahmen eines Zuwendungsvortrages zu berücksichtigen sind, sind in größtmöglichem Ausmaß zu verrechnen. Die zeitlich am längsten zurückliegenden Beträge sind dabei zuerst zu berücksichtigen.

Zuwendungen an Rechtsträger gemäß [§ 1 Abs. 1 Publizistikförderungsgesetz 1984](#) – PubFG sind generell nicht abzugsfähig ([§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#)). Auf Grund dieser Regelung sind Vermögensstockzuwendungen an politischen Parteien nahestehende Parteiakademien nicht abzugsfähig.

~~Eine Stiftung fällt nur dann in den Anwendungsbereich des § 4b EStG 1988, wenn sie nach ihrer Rechtsgrundlage verpflichtet ist, die Erträge aus Zuwendungen gemäß § 4b EStG 1988 innerhalb von drei Jahren nach dem Kalenderjahr deren Zuflusses für die in ihrer Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden (zeitnahe Mittelverwendung; § 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988). Bei den begünstigten Zwecken muss es sich um Zwecke gemäß § 4a Abs. 2 EStG 1988 handeln.~~

~~Neben der Verwendung für die satzungsmäßigen Zwecke der Stiftung, liegt eine zeitnahe Mittelverwendung auch dann vor, wenn bis zu 20% der Gesamterträge eines Jahres in eine Rücklage eingestellt werden und somit einer Wiederveranlagung zugeführt werden.~~

1354 (Rz 1349h aF)

Erträge, die im Jahr ~~deren~~ **ihres** Zufließens nicht für begünstigte Zwecke verwendet werden, sind zum Bilanzstichtag für steuerliche Zwecke in Evidenz zu nehmen. Werden diese Erträge in den folgenden Kalenderjahren für begünstigte Zwecke verwendet, ist der evidenzierte Betrag aufzulösen. Kommt die Stiftung daher ihrer Verpflichtung zur ~~zeitnahen~~ **fristgerechten** Verwendung der Erträge nach, muss der evidenzierte Betrag zum **Ablauf der Verwendungsfrist** (Ende des dritten **bzw. siebten** Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge, ~~siehe Rz 1349e~~ **1351**) wegfallen. Es ist für jedes Kalenderjahr eine gesonderte Evidenz der nicht verwendeten Jahreserträge zu führen.

Kommt die Stiftung ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nicht nach, dh. verbleibt zum Ende des dritten **bzw. siebten** Kalenderjahres nach Zufließen der Erträge ein Restbetrag von Erträgen, liegt eine Mittelfehlverwendung vor.

Bei Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgen, löst eine Fehlverwendung der Erträge eine Nachversteuerung aus ([§ 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988](#) idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023); dabei ~~in diesem Fall~~ sind alle Zuwendungen iSd [§ 4b EStG 1988](#), die im Kalenderjahr der Mittelfehlverwendung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung **mit 30% nachzuversteuern ([§ 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988](#), siehe dazu auch Rz ~~1349a~~ **1360**).** Liegt eine Mittelfehlverwendung

in einem Kalenderjahr vor, unterbleibt eine Nachversteuerung von Zuwendungen in Vorjahren, wenn diese bereits Gegenstand einer Nachversteuerung ~~nach § 4b Abs. 2 EStG 1988~~ gewesen sind.

Bei Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen, besteht bei einer Fehlverwendung der Erträge keine Nachversteuerungsverpflichtung.

1355 (Rz 1349i aF)

Eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung ist nur dann abzugsfähig, wenn diese an eine Stiftung iSd [§ 4b EStG 1988](#) erfolgt. Eine solche Stiftung ~~liegt dann vor, wenn diese nach ihrer Rechtsgrundlage ist verpflichtet ist,~~ die Erträge aus der Veranlagung der Zuwendung ~~binnen dreier Kalenderjahre nach dem Kalenderjahr der Zuwendung~~ **bis zum Ablauf der Frist** für die satzungsmäßigen spendenbegünstigten Zwecke zu verwenden (siehe dazu ~~auch Rz 1349e~~ **1351**).

Darüber hinaus muss die empfangende Stiftung als spendenbegünstigt anerkannt sein und diese Spendenbegünstigung durch die Erfassung in der Liste ~~der~~ begünstigten Spendeneempfänger gemäß ~~§ 4a Abs. 7 Z 1 EStG 1988~~ ersichtlich sein (~~§ 4b Abs. 1 Z 3 EStG 1988~~).

1356 (Rz 1349j aF)

Erfolgt eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung im Zuge der Errichtung einer Stiftung oder **kurze Zeit danach** ~~innerhalb von drei Jahren nach der Errichtung~~, wird in der Regel der empfangenden Stiftung eine Spendenbegünstigung noch nicht erteilt worden sein, weil die Stiftung noch nicht die Mindestfrist, innerhalb der eine spendenbegünstigter Zweck verfolgt werden muss, erfüllt hat. **Diese Mindestbestandsdauer beträgt im Fall von Zuwendungen vor dem 1. Jänner 2024 drei Jahre ([§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023) und im Fall von Zuwendungen nach dem 31. Dezember 2023 ein zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr ([§ 4b Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#))** ~~(siehe dazu auch Rz 1338h).~~

~~Erfolgt eine solche Zuwendungen innerhalb von drei Jahren nach der Errichtung~~ an eine zum Zeitpunkt der Zuwendung noch nicht spendenbegünstigte Stiftung **sind, ist die Zuwendung** dennoch abzugsfähig, wenn der Stiftung die Spendenbegünstigung nur auf Grund der fehlenden Mindestbestandsdauer nicht gewährt werden kann (bedingte Abzugsfähigkeit; ~~§ 4b Abs. 1 Z 4 EStG 1988~~). Wäre die Spendenbegünstigung aus anderen Gründen nicht zu gewähren, ist die Zuwendung nicht abzugsfähig.

5.5.4b.2 Nachversteuerung

1357 (Rz 1349k aF)

Sind die Voraussetzungen für die Erteilung der Spendenbegünstigung gemäß [§ 4a EStG 1988](#) nach Ablauf ~~von drei Jahren~~ **der Mindestbestandsdauer** nach der Errichtung der Stiftung (**Rz 1349j 1356**) nicht mehr gegeben ~~erfüllt~~, ist die Zuwendung bei der empfangenden Stiftung nachzuversteuern.

Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% der Zuwendung zur KSt (~~§ 4b Abs. 2 Z 1 EStG 1988~~). Der Zuschlag zur KSt ist unabhängig davon festzusetzen, ob die Stiftung auch aus anderen Gründen einer KSt-Veranlagung unterliegt. Hat die Stiftung **im Fall des dreijährigen Mindestbestandszeitraumes** über den gesamten Dreijahreszeitraum ab ihrer Errichtung Zuwendungen iSd [§ 4b EStG 1988](#) empfangen, ist der Zuschlag zur KSt von allen in diesem Zeitraum empfangenen Zuwendungen zu bemessen.

Die Nachversteuerung ist in jenem Veranlagungszeitraum von Amts wegen festzusetzen, in dem die dreijährige-Mindestbestandsdauer endet.

1358 (Rz 1349l aF)

Ein Rückgriff auf den Zuwender kommt nur bei der Nachversteuerung auf Grund des Fehlens der Voraussetzung für die Erteilung der Spendenbegünstigung nach Ablauf ~~von drei Jahren~~ **ab der Errichtung Mindestbestandsdauer** in Frage. Ist daher in diesem Fall der festgesetzte Zuschlag zur KSt bei der Stiftung nicht einbringlich (zB die Stiftung ist zum Zeitpunkt der Festsetzung des Zuschlages überschuldet oder vermögenslos), gilt die Nichtaufnahme der Stiftung als rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) (~~§ 4b Abs. 5~~ **§ 4b Abs. 5** EStG 1988). Somit entfällt rückwirkend die Abzugsfähigkeit der Zuwendung des Stifters. Es ist daher die Veranlagung des Stifters für den Veranlagungszeitraum der Zuwendung entsprechend abzuändern.

Bei allen anderen Nachversteuerungstatbeständen erfolgt die Nachversteuerung nur auf Ebene der Stiftung. Ein Rückgriff auf den Zuwender ist bei diesen Nachversteuerungstatbeständen jedenfalls unzulässig.

1359 (Rz 1349m aF)

Werden ertragsbringende Vermögensausstattungen innerhalb des Veranlagungsmindestzeitraumes (siehe Rz ~~1349e~~ **1351**) **nicht rechtskonform** verwendet, sind die innerhalb dieses Zeitraumes **nicht rechtskonform** verwendeten Mittel nachzuversteuern (§ 4b Abs. ~~4~~ **2** Z 2 EStG 1988). Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% der verwendeten Mittel zur KSt.

1360 (Rz 1349n aF)

Verliert die empfangende Stiftung ihre Spendenbegünstigung, sind alle Zuwendungen iSd [§ 4b EStG 1988](#), die im Kalenderjahr des Verlustes der Spendenbegünstigung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung nachzuversteuern. Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages zur KSt in Höhe von 30% aller von der Nachversteuerung betroffenen Zuwendungen (§ 4b Abs. 24 Z 3 ~~lit. b~~ EStG 1988).

Randzahlen 1361 bis 1364: derzeit frei

Überschrift 5.5.4d und die Rz 1349o bis 1349t werden neu nummeriert (Neugliederung) und einzelne Rz geändert (GemRefG 2023):

5.5.4d Abzugsfähige Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen an die Innovationsstiftung für Bildung ([§ 1 ISBG](#)) sowie an deren Substiftungen ([§ 4c EStG 1988](#))

1365 (Rz 1349o aF)

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind freigebige Zuwendungen (zur Freigebigkeit siehe Rz ~~1330 f und 1330d~~ **1307 ff**) an die Innovationsstiftung für Bildung gemäß [§ 1 ISBG](#) sowie an deren Substiftungen gemäß [§ 4 Abs. 5 ISBG](#). Diese Zuwendungen müssen erfolgen zur

- Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftungen gemäß [§ 2 ISBG](#) (Förderung des Bildungsniveaus und der Innovationskompetenz in Österreich) oder zur
- ertragsbringenden Vermögensausstattung (siehe Rz ~~1349d~~ **1350 ff**).

Die Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftung erfolgt durch Zweckwidmung der Zuwendung für ihre unmittelbare Tätigkeit gemäß [§ 3 Abs. 1 und 2 ISBG](#) (insbesondere Vergabe von Förderungen, Vergabe eines Gütesiegels für Bildungsinnovation, Durchführung strategischer Studien zur Verbesserung der Effektivität, Effizienz und Wirkungsorientierung von Bildungsmaßnahmen).

Zur Datenübermittlungsverpflichtung siehe Rz ~~1331d~~ **1319 ff**, die für Zuwendungen gemäß [§ 4c EStG 1988](#) entsprechend gilt.

1366 (Rz 1349p aF)

Eine Substiftung gemäß [§ 4 Abs. 5 ISBG](#) ist eine Stiftung, die von der Innovationsstiftung für Bildung gemeinsam mit Dritten nach den Bestimmungen des [BStFG 2015](#) gegründet und mit Vermögen ausgestattet wird. Dabei muss das Vermögen der Substiftung zu mindestens 70 Prozent von den Dritten bereitgestellt werden. Gemäß [§ 4 Abs. 6 ISBG](#) sind auf eine solche Substiftung insbesondere die [§§ 2 und 3 ISBG](#) anzuwenden. Die in [§ 3 Abs. 1 ISBG](#)

vorgesehenen Tätigkeiten stellen daher eine unmittelbare Förderung im Sinne des [§ 40 BAO](#) dar.

Zu den Anforderungen an die Rechtsgrundlage einer Substiftung siehe Rz ~~1349~~ **1368**.

1367 (Rz 1349q aF)

Zuwendungen sind bei einem Gewinn eines Betriebes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4b EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages bis höchstens 5 Millionen Euro bis zum Betrag von 500.000 Euro abzugsfähig. Durch Berücksichtigung der Zuwendung darf allerdings kein Verlust entstehen ([§ 4c Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#)).

Beispiel:

Der Gewinn von A beträgt 90.000 Euro. A wendet aus den Reserven des Betriebes der Innovationsstiftung 100.000 Euro zu. Er schöpft damit den Höchstbetrag von 500.000 Euro nicht aus, allerdings würde durch die vollständige Berücksichtigung der Zuwendung als Betriebsausgabe ein Verlust von 10.000 Euro entstehen. Daher ist die Zuwendung nur in Höhe von 90.000 Euro abzugsfähig.

Beträgt der Gewinn vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4b EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages mehr als 5 Millionen Euro, sind Zuwendungen insoweit als Betriebsausgaben abzugsfähig, als sie im jeweiligen Wirtschaftsjahr 10% des Gewinnes vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 4a](#) und [§ 4b EStG 1988](#) und vor Berücksichtigung des Gewinnfreibetrages nicht übersteigen ([§ 4c Abs. 1 Z 2 EStG 1988](#)); zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinnes siehe Rz ~~1349~~ **1311**.

~~Übersteigt eine Zuwendung im Wirtschaftsjahr die genannten Höchstgrenzen, kann der nicht abzugsfähige Teil der Zuwendung dieses Wirtschaftsjahres nicht bei der Veranlagung des folgenden Wirtschaftsjahres berücksichtigt werden. Ein Vortrag der Zuwendung in das folgende Wirtschaftsjahr ist daher nicht zulässig.~~

Kann eine Zuwendung nur teilweise als Betriebsausgabe berücksichtigt werden, weil die Zuwendung die genannten Höchstgrenzen übersteigt, kann der übersteigende Teil insoweit als Sonderausgabe gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) berücksichtigt werden, **als Voraussetzung dafür ist aber, dass die Zuwendung nicht 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte nicht übersteigt** (~~§ 4c Abs. 1 EStG 1988~~); soweit freigebige Zuwendungen aus dem Privatvermögen gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung weder den Betrag von 500.000 Euro noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzuziehen. Zur Ermittlung des maßgeblichen Gesamtbetrages der Einkünfte siehe Rz ~~1349~~ **1311**.

Soweit eine Berücksichtigung einer Zuwendung als Betriebsausgabe und Sonderausgabe nicht in Betracht kommt, kann eine Zuwendung zur ertragsbringenden

Vermögensausstattung, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgt, auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen Jahres als Sonderausgabe abgezogen werden (Zuwendungsvortrag analog [§ 4b EStG 1988](#), siehe dazu Rz 1353).

Im jeweiligen Jahr geleistete Zuwendungen sind stets vorrangig abzuziehen. Nicht abzugsfähige Zuwendungen aus Vorjahren, die im Rahmen eines Zuwendungsvortrages zu berücksichtigen sind, sind in größtmöglichem Ausmaß zu verrechnen. Die zeitlich am längsten zurückliegenden Beträge sind dabei zuerst zu berücksichtigen.

Für die Berücksichtigung einer betrieblichen Zuwendung als Sonderausgabe aufgrund der Überschreitung des betrieblichen Höchstbetrages ist eine elektronische Datenübermittlung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) – analog zu Spenden gemäß [§ 4a EStG 1988](#) – nicht erforderlich ([§ 18 Abs. 8 Z 3 lit. b EStG 1988](#)). Werden der Innovationsstiftung die Identifikationsdaten des Zuwendenden bekannt gegeben, hat aber eine Datenübermittlung zu erfolgen ([§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#)).

Bei den Veranlagungen 2020 und 2021 ist ausnahmsweise hinsichtlich der 10%-Grenzen in den [§ 4c Abs. 1 Z 2](#) sowie [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) nicht auf den angepassten Gewinn bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte des laufenden Jahres abzustellen, sondern auf jenen des Veranlagungsjahres 2019, wenn dieser höher war ([§ 124b Z 369 EStG 1988](#) idF COVID-19-StMG, BGBl. I Nr. 3/2021).

Zu Sachzuwendungen siehe Rz 1346 ff.

1368 (Rz 1349r aF)

Wird Betriebsvermögen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung zugewendet, sind die Erträge aus Zuwendungen ~~innerhalb von drei Jahren nach dem Kalenderjahr deren Zuflusses~~ für die begünstigten Zwecke der Stiftung zu verwenden. **Dabei ist [§ 4b Abs. 2 EStG 1988](#) sinngemäß anzuwenden. Rz 1351 gilt daher in Bezug auf die Verwendung von Erträgen aus dem zugewendeten Vermögen entsprechend**~~(zeitnahe Mittelverwendung; § 4c Abs. 2. iVm § 4b Abs. 1 Z 1 EStG 1988; siehe dazu Rz 1349f).~~

Dies gilt auch **für** Substiftungen gemäß [§ 4 Abs. 5 ISBG](#). Eine solche Substiftung ist aber nur dann begünstigt, wenn die Verpflichtung zur zeitnahen Mittelverwendung iSd [§ 4c Abs. 2 EStG 1988](#) in ihrer Rechtsgrundlage festgeschrieben ist.

1369 (Rz 1349s aF)

Die Zuwendung hat grundsätzlich unmittelbar an die Stiftung zu erfolgen. Erfolgen bei Substiftungen gemäß [§ 4 Abs. 5 ISBG](#) Zuwendungen über eine Körperschaft, die zur Wahrnehmung der Gründerrechte nach [ISBG](#) errichtet wurde, erfolgen die Zuwendungen an

diese Körperschaft; in weiterer Folge werden die Mittel durch die zwischengeschaltete Körperschaft an die Substiftung zugewendet. Mangels unmittelbarer Zuwendung an die Substiftung liegen keine Zuwendungen iSd [§ 4c EStG 1988](#) vor. Die zwischengeschaltete Körperschaft kann aber als Treuhänder für die Substiftung auftreten (siehe dazu Rz ~~1340~~ **1310**).

1370 (Rz 1349t aF)

Für Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgen, gilt: Kommt die Stiftung ihrer Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung der Erträge nicht nach, liegt eine Mittelfehlverwendung vor. In diesem Fall sind alle Zuwendungen zur ertragsbringenden Vermögensausstattung, die im Kalenderjahr der Mittelfehlverwendung und den vorhergehenden vier Kalenderjahren vereinnahmt wurden, von der Stiftung nachzuversteuern ([§ 4c Abs. 2](#) iVm [§ 4b Abs. 2 Z 3 lit. a EStG 1988](#) **idF vor dem GemRefG 2023, BGBl. I Nr. 188/2023**). Die Nachversteuerung erfolgt durch Festsetzung eines Zuschlages in Höhe von 30% aller von der Nachversteuerung betroffenen Zuwendungen zur KSt. Von der Nachversteuerung nicht erfasst sind Zuwendungen zur unmittelbaren Förderung der begünstigten Zwecke der Stiftung.

Für Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen, besteht bei einer Fehlverwendung der Erträge keine Nachversteuerungsverpflichtung.

Randzahlen 1371 bis 1374: *derzeit frei*

Überschrift 5.5.4b und die Rz 1349c werden neu nummeriert (Neugliederung)

5.5.4~~b~~5 Zuwendungen an außerhalb des EStG 1988 begünstigte Empfänger

1375 (Rz 1349c aF)

Als Betriebsausgaben abzugsfähig sind Zuwendungen an den Allgemeinen Entschädigungsfonds für Opfer des Nationalsozialismus ([§ 2 Abs. 2 Entschädigungsfondsgesetz](#), BGBl. I Nr. 12/2001 in der jeweils geltenden Fassung) und Zuwendungen an den Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich ([§ 2 Abs. 4 Bundesgesetz über die Einrichtung des Fonds zur Instandsetzung der jüdischen Friedhöfe in Österreich](#), BGBl. I Nr. 99/2010).

Überschrift 5.5.5 und die beiden Rz 1350 und 1351 werden neu nummeriert (Neugliederung)

5.5.56 Aus- und Fortbildungsmaßnahmen

1376 (Rz 1350 aF)

[§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988](#) deckt sich mit [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#). Die Ausführungen in den LStR 2002, Rz 358 bis 366, gelten daher sinngemäß.

1377 (Rz 1351 aF)

[§ 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988](#) erfasst nur Aufwendungen des Betriebsinhabers selbst als Einzel- oder Mitunternehmer, nicht aber solche, die der Steuerpflichtige (Betriebsinhaber) für in seinem Betrieb tätige Personen vornimmt. Diese unterliegen dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff des [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#).

~~5.5.6: entfallen~~

~~Randzahlen 1352 bis 1377e: derzeit frei~~

Rz 1525 wird geändert (Verweisanpassung):

1525

[...]

Aufwendungen sind nicht abzugsfähig, wenn sie mit einem Hochschulstudium (ausgenommen Fachhochschule oder Postgradualer Lehrgang) oder dem Besuch einer allgemeinbildenden höheren Schule in Zusammenhang stehen (vgl. Rz ~~1350~~ **1376** f).

Im Übrigen siehe LStR 2002, Rz 353, Stichwort Fachliteratur, sowie Rz 4736, Stichwort Literatur.

Rz 1536 wird geändert (Verweisanpassung):

1536

Siehe Rz ~~1330~~ **1305** ff.

Rz 1642 wird geändert (Verweisanpassung):

1642

Spenden sind freiwillige Zuwendungen und als solche gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988](#) grundsätzlich nicht abzugsfähig (siehe Rz 4830 ff). Zu abzugsfähigen Zuwendungen nach [§ 4a EStG 1988](#) siehe Rz ~~1330~~ **1305** ff, zur Abgrenzung von Sponsorzahlungen siehe Rz 1643.

Rz 1644 wird geändert (Verweisanpassung):

1644

Aufwendungen für einen Sprachkurs können als Fortbildungskosten abzugsfähig sein, siehe LStR 2002 Rz 363. Siehe auch Rz ~~1350~~ **1376** f.

Die Überschrift von Anhang IV wird geändert (Verweisanpassung):

Anhang IV (zu Abschnitt 5, Rz 1326a-~~1338m~~)

Rz 4711 wird geändert (Verweisanpassung):

4711

Siehe Rz ~~1350~~ **1376** f.

Rz 4835 wird geändert (Aktualisierung):

4835

- Darlehensgewährung aus privaten (persönlichen, familiären) Gründen mit folgender Uneinbringlichkeit oder Erlassung (VwGH 4.4.1990, [86/13/0116](#));
- Lohnzahlungen an die (geschiedene) Gattin ohne Erbringung einer Gegenleistung (VwGH 24.3.1981, [2857/80](#));
- Überhöhte (fremdunübliche) Entlohnung für eine Verwandte aus familiären Gründen;
- Pachtzins zwischen nahe Stehenden, der weit unter dem ortsüblichen Ausmaß liegt;
- Spenden für gemeinnützige, mildtätige, kulturelle oder sportliche Zwecke außerhalb des § 4a Abs. 4 Z 5 und 6 EStG 1988 (VwGH 17.5.1989, [88/13/0038](#) und VwGH 30.1.1991, [90/13/0030](#)) bzw. an Kirchen und kirchliche Einrichtungen (außer Kirchenbeitrag gemäß [§ 18 EStG 1988](#), LStR 2002 Rz 558 bis 560).

Rz 4836 wird geändert (Verweisanpassung):

4836

[§ 4a EStG 1988](#) (siehe dazu Rz ~~1330~~ **1305** ff) und [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) (siehe dazu LStR 2002 Rz 565 bis 573) ~~sehen~~ **sieht** die Abzugsfähigkeit von bestimmten freiwilligen Zuwendungen als Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben vor. Ab der Veranlagung 2002 [...]

Rz 4851 wird geändert (Verweisanpassung):

4851

Eigenverbrauch, der nicht zugleich Entnahme ist, stellt zwar einen umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch dar, ist aber eine Betriebsausgabe gemäß [§ 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988](#) und von [§ 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#) nicht betroffen.

Beispiel:

Ein Unternehmen, das optische Geräte erzeugt, spendet ein Mikroskop an eine Universität (siehe Abschnitt 5.5.4a).

Rz 7771 wird geändert (Klarstellung):

7771

Zuwendungen von nicht unter [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) fallenden Privatstiftungen sowie vergleichbaren ausländischen Privatstiftungen und Vermögensmassen sind KEST-frei ([§ 94 Z 6 lit. e EStG 1988](#)), wenn sie

- beim Empfänger gemäß [§ 3 EStG 1988](#) von der Einkommensteuer befreit sind oder
- wenn sie an eine ~~der in~~ gemäß [§ 4a EStG 1988](#) genannten Personen **spendenbegünstigte Einrichtung** geleistet werden **oder Zuwendungen gemäß [§ 4b](#) oder [§ 4c EStG 1988](#) vorliegen.**

Für die KEST-Freiheit der Zuwendung ist es daher erforderlich, dass es sich beim Empfänger um eine inländische gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 oder Z 3 KStG 1988 beschränkt steuerpflichtige Person handelt, bei der die Zuwendung gemäß § 3 EStG 1988 steuerfrei ist, oder wenn sie in § 4a EStG 1988 genannt ist (Zuwendung einer steuerlich anerkannten Spende) oder wenn Zuwendungen gemäß § 4b oder § 4c EStG 1988 vorliegen.

Rz 8311a wird geändert (GemRefG 2023):

8311a

Sportler, Trainer und Schiedsrichter:

Die Tätigkeit von Sportlern (vgl. LStR 2002 Rz 1005), Trainern, die auf Wettkämpfe vorbereiten (vgl. ~~EstR-2000~~ Rz 5417), und Schiedsrichtern (vgl. ~~EstR-2000~~ Rz 5417) wird als gewerbliche Tätigkeit ([§ 23 EStG 1988](#)) eingestuft, wenn die genannten Personen außerhalb eines steuerlichen Dienstverhältnisses ([§ 47 EStG 1988](#)) tätig werden.

Im Bezug auf die Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988 sind Trainer, die auf Wettkämpfe vorbereiten, von Sportlehrern zu unterscheiden. Für Sportlehrer, die ohne Wettkampfvorbereitung für die Sportausübung notwendigen Fertigkeiten und Techniken

vermitteln (Tennislehrer, Schilehrer usw.), besteht im Fall der selbstständigen Leistungserbringung dem Grunde nach Mitteilungspflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 der Verordnung, was auf die genannten Trainer jedoch nicht zutrifft.

Für nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses ([§ 47 EStG 1988](#)) tätige Sportler, Trainer, die auf Wettkämpfe vorbereiten, und Schiedsrichter, ist im Bezug auf die Mitteilungspflicht nach [§ 109a EStG 1988](#) entscheidend, ob sie im Rahmen eines freien Dienstvertrages ([§ 4 Abs. 4 ASVG](#)) tätig werden oder nicht:

Für Sportler, Trainer, die auf Wettkämpfe vorbereiten, und Schiedsrichter, die außerhalb eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 EStG 1988](#) und außerhalb eines freien Dienstvertrages ([§ 4 Abs. 4 ASVG](#)) tätig werden, besteht keine Mitteilungspflicht gemäß [§ 109a EStG 1988](#).

Werden die genannten Personen zwar außerhalb eines Dienstverhältnisses iSd [§ 47 EStG 1988](#), aber im Rahmen eines freien Dienstvertrages ([§ 4 Abs. 4 ASVG](#)) tätig, besteht für sie nur dann Mitteilungspflicht gemäß [§ 109a EStG 1988](#), wenn die Tätigkeit der Versicherungspflicht gemäß [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) unterliegt (§ 1 Abs. 1 Z 8 der genannten Verordnung). Dabei gilt im Bezug auf pauschalisierte Aufwandsentschädigungen sowie nach den Vereinsrichtlinien 2001 steuerfreie Einkünfte Folgendes:

1. Pauschalisierte Aufwandsentschädigungen iSd [ASVG](#)

Gemäß [§ 49 Abs. 7 ASVG](#) in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 409/2002 gelten pauschalisierte Aufwandsentschädigungen nicht als Entgelt iSd [§ 49 Abs. 1 ASVG](#), wenn sie bis zur Höhe von 537,78 Euro im Kalendermonat von einem Sportverein oder -verband an Sportler(innen), Trainer(innen) und Schieds-(Wettkampf-)richter(-innen) ausbezahlt werden, die nicht im Hauptberuf im Rahmen eines freien Dienstvertrages tätig werden. Da Aufwandsentschädigungen bis zur genannten Höhe nicht der Versicherungspflicht gemäß [§ 4 Abs. 4 ASVG](#) unterliegen, besteht für derartige Aufwandsentschädigungen auch keine Mitteilungspflicht gemäß [§ 109a EStG 1988](#).

Pauschalisierte Aufwandsentschädigungen, die die genannte Höhe überschreiten, stellen ein Entgelt iSd [§ 49 Abs. 1 ASVG](#) dar. Für Aufwandsentschädigungen, die 537,78 Euro im Kalendermonat überschreiten, besteht daher im Rahmen eines freien Dienstvertrages (§ 1 Abs. 1 Z 8 der genannten Verordnung) Mitteilungspflicht nach [§ 109a EStG 1988](#), wobei sämtliche im Kalenderjahr ausbezahlten Beträge in die Mitteilung aufzunehmen sind (ggf. somit auch für Monate, in denen die genannte Grenze nicht überschritten wird).

2. Steuerfreie Einkünfte nach [§ 3 Abs. 1 Z 16c und 42 EStG 1988](#) ~~den Vereinsrichtlinien 2001~~

Für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen nach [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) und das Freiwilligenpauschale nach [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) gelten eigene Mitteilungspflichten (siehe VereinsR 2001 Rz 774a bzw. 775m und 775o).

~~Nach Rz 772 der Vereinsrichtlinien 2001 liegen bei Sportlern, Trainern und Schiedsrichtern 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 anfallen. Bei höheren Einnahmen ist ohne Nachweis ein Betrag von 75 Euro monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen. Rz 774 der Vereinsrichtlinien 2001 sieht vor, dass an die genannten Personen hinsichtlich von Reisekosten keine Einkünfte vorliegen, wenn die dort genannten Grenzen (26,40 Euro bzw. 13,20 Euro für Verpflegungskosten, Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleichs von 3 bzw. 1,5 Euro) nicht überschritten werden.~~

~~Im Bezug auf die Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988 für im freien Dienstvertrag tätige Sportler, Trainer und Schiedsrichter gilt: Einnahmen, die die Grenzen der Rz 772 und 774 der Vereinsrichtlinien nicht übersteigen und zu keinen Einkünfte führen, haben bei einer Mitteilung nach § 109a EStG 1988 außer Ansatz zu bleiben. Die Grenzen des § 1 Abs. 2 der Verordnung zu § 109a EStG 1988 (450 bzw. 900 Euro) sind daher ohne Einbeziehung von Auszahlungen, die nach den Rz 772 und 774 der Vereinsrichtlinien 2001 zu keinen Einkünften führen, zu ermitteln.~~

Wartung der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013

I. Übersicht

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 insbesondere auf Grund der Änderungen durch das/die

- Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 (GemRefG 2023), [BGBl. I Nr. 188/2023](#)
- [BGBl. I Nr. 39/2024](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2024 – AbgÄG 2024, [BGBl. I Nr. 113/2024](#)
- Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (insbesondere in Bezug auf die Gruppenbesteuerung).

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der **geänderten Rechtslage** (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 59	Die Aussagen zum Österreichischen Roten Kreuz werden aufgrund der Änderung durch BGBl. I Nr. 39/2024 aktualisiert.
Rz 167, 212, 251, 259, 261, 268, 271, 272 und 422	Es werden Aussagen zu gemeinnützigen Bauvereinigungen, ua aufgrund des GemRefG 2023, geändert.
Rz 360, 921, 1263, 1509, 1572a	Es werden die Änderungen und Verweisanpassungen aufgrund des GemRefG 2023 eingearbeitet.
Rz 1071a bis 1071c	Die mit dem AbgÄG 2024 eingeführte Bestimmung des § 9 Abs. 6 Z 4a KStG 1988 zur steuerlichen Behandlung von vortragsfähigen Verlusten stammend aus Teilwertabschreibungen an Gruppenmitgliedern und Gruppenträgern wird eingearbeitet.
Rz 1078a bis 1078b	Es werden Aussagen zum Wahlrecht in § 9 Abs. 6 Z 6 zweiter Satz KStG 1988 aufgenommen, das einen Verzicht auf die Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder ermöglicht.
Rz 1583	Die Ausführungen zur Stellung eines Antrages auf die Gruppenbildung werden um Aussagen zum mit dem AbgÄG 2024 novellierten § 9 Abs. 8 KStG 1988 ergänzt, der künftig die Übermittlung der Anträge via FinanzOnline ermöglicht.

Laufende Wartung (insb. aufgrund der Rechtsprechung des VwGH):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 1023, 1024 und 1024a	Es wird die Rechtsprechung des VwGH zur Bildung einer Unternehmensgruppe mit einem ausländischen Gruppenträger ohne eine inländische Zweigniederlassung eingearbeitet (VwGH 27.3.2024, Ro 2023/13/0018).
Rz 1094, 1107, 1127	Es wird die Rechtsprechung des VwGH zum Ansatz von tatsächlichen und endgültigen Verlusten eingearbeitet, wonach iRd Gruppenbesteuerung § 9 Abs. 7 KStG 1988 der Regelung des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 vorgeht (VwGH 16.4.2024, Ro 2023/13/0003).
Rz 1110a, 1110c	Es wird die Rechtsprechung des VwGH betreffend die Firmenwertabschreibung und die Möglichkeit der Kaufpreisbeeinflussung berücksichtigt (VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023 sowie VwGH 19.12.2024, 2023/15/0054).

II. Änderung von Randzahlen

Rz 22 wird geändert (Klarstellungen)

22

Ein Verein im Sinne des [§ 1 Vereinsgesetz 2002](#) (VerG) ist ein **freiwilliger**, 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 ([§ 1 Abs. 3 VerG](#)).

Der Zweck des ideellen Vereines ist ohne Gewinnabsicht zu erfüllen. Die Erfüllung dieser Aufgaben wird primär aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden und Subventionen finanziert. 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.

Ideelle Vereine kommen als Hauptvereine oder als Zweigvereine vor (siehe [§ 1 Abs. 4 VerG](#)). Weiters bestehen **Verbände und** Dachverbände (siehe [§ 1 Abs. 5 VerG](#)). Alle ~~drei~~ **vier** Vereinsformen besitzen grundsätzlich Rechtspersönlichkeit.

Die Organisation des Vereines wird in den Statuten geregelt. Der Mindestinhalt der Statuten ist in [§ 3 Abs. 2 VerG](#) 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 das Schiedsgericht.

Die Bildung des Vereines muss der Vereinsbehörde angezeigt werden, welche den Verein binnen vier (beziehungsweise sechs) Wochen untersagen kann ([§ 12 VerG](#)). Wenn keine Untersagung des Vereins erfolgt oder wenn die Vereinsbehörde vor Ablauf der Frist mit Bescheid erklärt, den Verein nicht zu untersagen, kann dieser seine Tätigkeit aufnehmen.

Die Vereinsbehörden haben für ihren Bereich ein **lokales** Vereinsregister zu führen, das Bundesministerium für Inneres ein Zentrales Vereinsregister. Das Vereinsregister ist als öffentliches Buch anzusehen, in dem 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.

Siehe weiters VereinsR 2001 Rz **1 bis 5a**.

Nach Rz 22 werden die Rz 22a bis 22c eingefügt (GenRÄG 2024)

22a

Seit dem Genossenschaftsrechts-Änderungsgesetz 2024 (GenRÄG 2024), [BGBl. I Nr. 133/2024](#), besteht im [Genossenschaftsgesetz](#) (GenG) für Vereine im Sinne des [VerG](#) die Möglichkeit einer identitätswahrenden Umwandlung in Genossenschaften ([§ 91a Abs. 1 GenG](#)). Bei dieser „Umwandlung“ handelt es sich um keinen übertragenden, sondern einen identitätswahrenden Vorgang, der nicht unter das Umgründungssteuergesetz ([UmgrStG](#)) fällt und grundsätzlich keine ertragsteuerlichen (sowie verkehrs- oder umsatzsteuerrechtlichen) Konsequenzen nach sich zieht. Für den umgekehrten Vorgang, also eine Umwandlung einer Genossenschaft in einen Verein, sieht das [GenG](#) keine Rechtsgrundlage vor.

22b

Die identitätswahrende Umwandlung eines Vereins in eine Genossenschaft wird mit der Eintragung der Genossenschaft in das Firmenbuch wirksam ([§ 91a Abs. 5 GenG](#)) und der Verein gilt als freiwillig aufgelöst ([§ 91a Abs. 6 GenG](#)). Die materiellrechtlichen Voraussetzungen, die an eine identitätswahrende Umwandlung geknüpft sind, ergeben sich insbesondere aus [§ 91a Abs. 3 und 4 GenG](#): Im Hinblick auf die Höhe der für die einzelnen Genossenschafter im Zuge der Umwandlung festzulegenden Geschäftsanteile sind die in [§ 91a Abs. 3 GenG](#) normierten Einschränkungen zu beachten. Danach dürfen diese einerseits das anteilige Eigenkapital des Vereins und andererseits die Summe der von den Mitgliedern in Form von Einmalzahlungen geleisteten Einlagen nicht überschreiten, wobei Mitgliedsbeiträge nicht zu den Einmalzahlungen zählen. Übersteigt das Eigenkapital des Vereins die Summe der geleisteten Einlagen, kann der Mehrbetrag nicht zur Ausschüttung durch die Genossenschaft gelangen. Weiters ist gemäß [§ 91a Abs. 4 GenG](#) zu beachten, dass die Satzung einer aus einem Verein umwandlungsbedingt entstandenen Genossenschaft bestimmte Inhalte unabdingbar (und damit unabänderbar) vorzusehen hat.

Kommt es im Zuge der formwechselnden Umwandlung eines Vereins in eine Genossenschaft zu einem Wechsel der steuerlichen Gewinnermittlung (zB weil die Genossenschaft, nicht aber der Verein die Gewinnermittlung nach Maßgabe von [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) vornimmt) oder zu einem Wechsel von der abgabenrechtlich begünstigten in die abgabenrechtlich nicht begünstigte Sphäre, sind über die spezifischen Regelungen im

GenG (insbesondere [§ 91a Abs. 4 Z 1 GenG](#)) hinaus die allgemein ertragsteuerlichen Regelungen zu beachten (zB [§ 4 Abs. 10 EStG 1988](#) oder [§ 18 Abs. 2 KStG 1988](#)).

22c

Die Möglichkeit der identitätswahrenden Umwandlung steht auch Vereinen offen, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#) verfolgen.

Dabei ist [§ 91a Abs. 4 Z 1 GenG](#) relevant: Verfolgt der (umzuwandelnde) Verein gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#) (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 6 ff), ist in der Satzung der Genossenschaft vorzusehen, dass diese das vom Verein entsprechend seiner Vereinsstatuten aufgebraachte Vermögen (zB Spendengelder eines gemeinnützigen Vereins) weiterhin – dh. auch im „Rechtskleid“ der abgabenrechtlich idR (siehe aber Rz 181) nicht begünstigten Genossenschaft – nur zweckgebunden einsetzen darf. Die Zweckbindung hat gemäß [§ 91a Abs. 4 Z 1 GenG](#) nach Maßgabe von [§ 39 Abs. 1 Z 5 BAO](#) zu erfolgen. Danach darf im Falle der Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Zweckes das Vermögen, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, weiterhin nur zweckgebunden verwendet werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 108 ff). Da mit der Umwandlung eines abgabenrechtlich begünstigten Vereins in eine abgabenrechtlich nicht begünstigte Genossenschaft der bisherige begünstigte Zweck wegfällt, unterliegen die bis zur Umwandlung im Vermögen des Vereins entstandenen stillen Reserven weiterhin der Zweckbindung bei der Genossenschaft; nach Wegfall der Begünstigung sodann in der Sphäre der Genossenschaft entstehende stille Reserven unterliegen hingegen nicht der Vermögensbindung (vgl. dazu auch VereinsR 2001 Rz 108a).

Rz 44 wird geändert (Aktualisierung)

44

Unter gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften können nur die durch österreichische Gesetze anerkannten Gemeinschaften verstanden werden. Dazu gehören ~~etwa~~ **(Stand Oktober 2024)**

- die Altkatholische Kirche Österreichs
- die Armenisch-Apostolische Kirche in Österreich,
- die Evangelische Kirche A.B. und H.B.,
- die Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich,
- die Freikirchen in Österreich (**Bund der Baptistengemeinden, Bund Evangelikaler Gemeinden, ELAIA Christengemeinden, Freie Christengemeinde – Pfingstgemeinde, Mennonitische Freikirche in Österreich**),

- die Griechisch-orientalische Kirche (=orthodoxe) Kirche in Österreich, mit folgenden Kirchengemeinschaften:
 - ~~die Bulgarisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Heiligen Iwan Rilski~~
 - ~~die Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Heiligen Georg~~
 - ~~die Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Heiligen Dreifaltigkeit~~
 - ~~die rumänische Griechisch-orientalische Kirchengemeinde zur Heiligen Auferstehung,~~
 - ~~die Russisch-orthodoxe Kirchengemeinde zum Heiligen Nikolaus~~
 - ~~die Serbische griechisch-orientalische Kirchengemeinde zum Heiligen Sava~~
- die Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich,
- die ~~Islamische~~ Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich,
- die Israelitische Religionsgesellschaft,
- Jehovas Zeugen in Österreich
- die Katholische Kirche (lateinischer, griechischer, armenischer Ritus),
- die Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage (Mormonen) in Österreich,
- Koptisch-~~O~~orthodoxe Kirche in Österreich
- die Neuapostolische Kirche in Österreich,
- die Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft,
- die Syrisch-~~O~~orthodoxe Kirche

Rz 45 wird geändert (Klarstellung)

45

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 insb. die Österreichische Bischofskonferenz, die Österreichische Ordenskonferenz, die Kirchenprovinz, die Diözese, der Bischöfliche Stuhl, das Kapitel, die Pfarrei, 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.

~~Zu den Körperschaften öffentlichen Rechts gehören sämtliche Einrichtungen der katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet worden sind. Danach kommt insbesondere folgenden Einrichtungen Rechtspersönlichkeit zu:~~

~~Der Österreichischen Bischofskonferenz, der Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften, der Vereinigung der Frauenorden, der Kirchenprovinz, der Diözese, dem Bischöflichen Stuhl, dem Kapitel, der Pfarrkirche (Kirchenfabrik), dem Pfründen- oder Benefizialvermögen, den Orden und Kongregationen, der Religiösen Gesellschaft, dem Weltlichen Institut, der Kirchlichen Vereinigung, der Selbständigen Stiftung, der Caritas, den einzelnen Diözesen und den sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Instituten.~~

Körperschaften öffentlichen Rechts sind auch die Gemeinden und Einrichtungen der Evangelischen Kirche gemäß [§§ 3 und 4 Bundesgesetz vom 6. Juli 1961 über äußere Rechtsverhältnisse der Evangelischen Kirche](#), BGBl. Nr. 182/1961 idF BGBl. I Nr. 92/2009, insoweit sie bereits im Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes bestanden haben. Danach errichtete Gemeinden und nach kirchlichem Recht mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Einrichtungen der Evangelischen Kirche erlangen auch für den staatlichen Bereich Rechtspersönlichkeit des öffentlichen Rechts mit dem Tage des Einlangens der von der evangelischen Kirchenleitung ausgefertigten Anzeige beim für das Kulturwesen zuständigen Bundesministerium, welches das Einlangen schriftlich zu bestätigen hat.

Das Gleiche gilt sinngemäß auch für alle anderen von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften nach ihrem Recht mit Wirksamkeit für den staatlichen Bereich errichteten und mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten juristischen Personen.

Rz 59 wird geändert (BGBl. I Nr. 39/2024)

59

- ~~Aufgrund seiner besonderen Stellung im öffentlichen Leben ist das Österreichische Rote Kreuz mit den Landesverbänden und Bezirksstellen als Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen (bis 31.12.2023; ab 1.1.2024 siehe BFG 18.4.2023, RV/7106426/2019).~~ Das **Österreichische Rote Kreuz und seine Zweigvereine gelten gemäß [§ 10 Abs. 1 Rotkreuzgesetz](#) abgabenrechtlich als Körperschaften des öffentlichen Rechts.**

Rz 167 wird geändert (BGBl. I Nr. 135/2013; GemRefG 2023)

167

[§ 5 KStG 1988](#) umfasst nicht ausschließlich vollständige Befreiungen. Es sind auch Teilbefreiungen geregelt, die zu einer Teilsteuerverpflicht führen. Die Teilbefreiung wirkt wie eine sachliche Befreiung, stellt rechtlich aber eine anteilige Befreiung von der persönlichen Steuerpflicht dar. Soweit die Körperschaft befreit ist, kann beschränkte Körperschaftsteuerpflicht vorliegen; soweit eine Teilsteuerverpflicht besteht, handelt es sich immer um einen Fall der unbeschränkten Steuerpflicht (siehe Rz 136 bis 139). Ergibt sich

eine Steuerpflicht sowohl nach [§ 1 Abs. 2](#) als auch nach [§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#), sind in der Veranlagung zur Körperschaftsteuer die Einkünfte im Sinne des [§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#), falls sie überhaupt zu veranlagern sind, getrennt vom Einkommen aus der unbeschränkten Teilsteuerplicht nach [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#) anzusetzen. Ein Verlustausgleich zwischen der Sphäre der unbeschränkten Steuerpflicht und jener der beschränkten Steuerpflicht einer Körperschaft ist nicht möglich (VwGH 18.10.2018, [Ro 2016/15/0040](#)). Ein Freibetrag gemäß [§ 23 KStG 1988](#) kann nur vom unbeschränkt steuerpflichtigen Einkommen in Abzug gebracht werden (siehe Rz 1521).

Eine Teilsteuerplicht besteht in den Fällen des [§ 5 Z 5 bis 7, 10, 11, 13 und 14 KStG 1988](#). Hinsichtlich der Z 8 und 12 sind quantitative Momente für das Bestehen der Befreiung ausschlaggebend. In allen Fällen der Teilsteuerplicht ist eine klare Trennung zwischen dem steuerbefreiten und dem steuerpflichtigen Bereich der Körperschaft erforderlich, um eine Zuordnung der Einkünfte zu diesen Bereichen zu ermöglichen. ~~Im den Fällen der Z 4, 10 und 14~~ ist die Trennungsmethode gesetzlich geregelt (gesonderter Rechnungskreis).

Rz 178 wird geändert (Klarstellung, Verweisanpassung)

178

Nach [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) ~~sind~~ **können** auch Krankenanstalten befreit **sein**. Die Krankenanstalt ist nach [§ 46 BAO](#) als unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) anzusehen, wenn deren Gemeinnützigkeit von der zuständigen Landesbehörde als solche anerkannt ~~sind~~ **ist** (Bindungswirkung). Anders als bei der Bestimmung der [§ 5 Z 10 KStG 1988](#) betreffend gemeinnützige Bauvereinigungen kommt der Abgabenbehörde im Verfahren zur Feststellung der Gemeinnützigkeit nach dem jeweiligen Krankenanstaltengesetz aber keine Parteistellung zu. **Siehe auch VereinsR 2001 Rz 172.**

Rz 179 wird geändert (Klarstellung)

179

Auch Kapitalgesellschaften können grundsätzlich zu den begünstigten Rechtsträgern im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#) gehören. Zu den Voraussetzungen siehe VereinsR 2001 Rz 6 bis 135, zur Besteuerung siehe VereinsR 2001 Rz 319 bis 428. Wesentlich ist vor allem:

- dass der Gesellschaftsvertrag oder die Satzung einen ausschließlich ~~gemeinnützigen~~ **begünstigten** Zweck aufweist,
- dass das Vermögen ausschließlich an diesen Zweck gebunden ist,
- dass die tatsächliche Geschäftsführung dem formal festgelegten Zweck entspricht und

- dass jede Form von Vorteilszuwendungen (offene oder Verdeckte Ausschüttungen, Liquidationsguthaben) an die Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen ausgeschlossen ist.

Rz 212 wird geändert (GemRefG 2023)

212

Geschäfte außerhalb des [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) (im Folgenden: begünstigungsschädliche Geschäfte) lösen grundsätzlich die unbeschränkte Steuerpflicht der gemeinnützigen Bauvereinigung aus (siehe Rz 248). Stellt die gemeinnützige Bauvereinigung allerdings ~~vor Aufnahme dieser Geschäfte~~ einen Ausnahmeantrag gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) (siehe Rz 250 bis ~~Rz~~ 254), ist die unbeschränkte Steuerpflicht auf Grund des Ausnahmebescheides auf ~~die in einem gesonderten Rechnungskreis zu führenden~~ begünstigungsschädlichen Geschäfte eingeschränkt (siehe Rz 265 und Rz 266), **wenn die Einnahmen und Aufwendungen in Zusammenhang mit diesen Geschäften diesen eindeutig zuordenbar erfasst werden.**

Im Hinblick auf die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht der zweiten Art auf Grundstücksveräußerungen ([§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#), siehe Rz 1501) unterliegen Grundstücksveräußerungen durch gemeinnützige Bauvereinigungen dann nicht der Steuerpflicht, wenn diese nach [§ 5 Z 10 KStG 1988](#) iVm [§ 6a KStG 1988](#) von der Steuerbefreiung erfasst sind ([§ 21 Abs. 2 Z 3 sechster Teilstrich KStG 1988](#), siehe Rz 1505). Dabei ist zu unterscheiden, ob die Grundstücksveräußerung im Rahmen der befreiten Geschäfte iSd [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) erfolgt oder nicht (Geschäfte iSd [§ 7 Abs. 4 ff WGG](#)). Siehe dazu Rz 237.

Rz 251 wird geändert (GemRefG 2023)

251

Ein Ausnahmeantrag nach der Aufnahme eines Geschäftes kann nur dann als rechtzeitig eingebracht gelten,

- wenn im Zuge eines auszuführenden begünstigungsunschädlichen Projektes Änderungen vorgenommen werden sollen, die begünstigungsschädlich sind, oder
- wenn die gemeinnützige Bauvereinigung von begünstigungsschädlichen Tatbeständen, die von anderen Personen gesetzt worden sind, trotz Wahrung der Sorgfaltspflicht keine Kenntnis haben konnte.

Ist eine Änderung geplant oder erhält die gemeinnützige Bauvereinigung von begünstigungsschädlichen Tatbeständen Kenntnis, gilt der Antrag als rechtzeitig eingebracht, wenn die gemeinnützige Bauvereinigung ihn vor dem Beginn der Verwirklichung des geänderten Projektes oder binnen Monatsfrist nach Bekanntwerden der

begünstigungsschädlichen Tatbestände bei der zuständigen Abgabenbehörde (seit 1.1.2021: Finanzamt für Großbetriebe) einbringt.

Ein in einem Feststellungsantrag gemäß [§ 6a Abs. 3 KStG 1988](#) enthaltenes Eventualbegehren auf Erteilung eines Ausnahmebescheides gilt als rechtzeitig gestellter Antrag.

Bestehen Zweifel, ob es sich bei dem geplanten Geschäft um ein Geschäft im Sinne des [§ 6a Abs. 1 KStG 1988](#) handelt, ist zur Verwaltungsvereinfachung für die gemeinnützigen Bauvereinigungen und die Abgabenbehörde seit dem 1.1.2024 eine Antragstellung gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) nicht vor Aufnahme des Geschäftes erforderlich, wenn ein Antrag gemäß [§ 6a Abs. 3 KStG 1988](#) oder gemäß [§ 7 Abs. 3a oder Abs. 4 WGG](#) rechtzeitig gestellt wurde. In einem solchen Fall ist auch eine rückwirkende Antragstellung spätestens nach Ergehen eines Bescheides gemäß [§ 6a Abs. 3 KStG 1988](#) oder gemäß [§ 7 Abs. 3a oder Abs. 4 WGG](#) zulässig. Wurde der Antrag gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) nicht bereits vor Ergehen der genannten Bescheide gestellt, ist dieser zeitnah nach der Zustellung des die Zuordnung des Geschäftes zu den Geschäftskreisen gemäß [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) verneinenden Bescheides zu stellen.

Bestehen Zweifel an einem geplanten Geschäft, wurde aber kein Antrag auf einen Bescheid gemäß [§ 6a Abs. 3 KStG 1988](#) oder gemäß [§ 7 Abs. 3a oder Abs. 4 WGG](#) gestellt, kann nach Aufnahme des Geschäftes (insb. im Rahmen einer Außenprüfung) ein Antrag gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) nur gestellt werden, wenn der Steuerpflichtige bereits vor Aufnahme des Geschäftes dokumentiert hat, warum er trotz Bestehen eines Zweifels nachvollziehbar davon ausgehen konnte, dass es sich um ein Geschäft im Sinne des [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) handle. Bestand vor Aufnahme des Geschäftes kein Zweifel, dass es sich bei diesem um ein Geschäft außerhalb [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) handelt, kann nach Aufnahme des Geschäftes kein Antrag gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) gestellt werden.

Die Neuregelung des [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) idF BGBl. Nr. I 188/2023 ist auf Anträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 gestellt werden. Sofern die oben dargestellten Umstände vorliegen, kann der Antrag nach dem 31.12.2023 auch für zu diesem Stichtag schon laufende oder abgeschlossene Geschäfte gestellt werden.

Rz 257 wird geändert (GemRefG 2023)

257

Stellt die gemeinnützige Bauvereinigung ~~vor Beginn eines begünstigungsschädlichen Geschäftes~~ einen Ausnahmeantrag, ist wie folgt vorzugehen:

- Liegen die Voraussetzungen des [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) vor, hat die zuständige Abgabenbehörde einen Ausnahmebescheid zu erlassen.
- Widerspricht das Geschäft den Grundsätzen [des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes](#), hat die Abgabenbehörde einen Antrag gemäß [§ 35 WGG](#) an die Landesregierung zu stellen. Die vorgesehenen Maßnahmen sind ohne unnötige Verzögerungen zu ergreifen. Eine eigenständige Abweisung des Antrages ist im Gesetz grundsätzlich nicht vorgesehen; sie kann daher formell nur nach Entziehung der Gemeinnützigkeit durch die Landesregierung erfolgen.
- ~~Wurde der Antrag nicht rechtzeitig, dh. vor der Aufnahme des Geschäftes gestellt, ist der Antrag zurückzuweisen.~~
- Betrifft der Antrag ein gemäß [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) zulässiges Geschäft, ist er abzuweisen.

Der auf Grund eines Antrages nach [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) ergangene Bescheid ist von der Abgabenbehörde unverzüglich dem Revisionsverband zu übermitteln ([§ 7 Abs. 4c WGG](#)).

Rz 259 wird geändert (GemRefG 2023)

259

Die zuständige Abgabenbehörde hat den Ausnahmebescheid unter der in [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) vorgesehenen Auflage zu erlassen, dass **die für das mit dem Ausnahmegeschäft in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Aufwendungen diesem eindeutig zuordenbar erfasst werden ein gesonderter Rechnungskreis bestehen muss.**

Rz 261 wird geändert (Klarstellung)

261

Die zuständige Abgabenbehörde ist nach [§ 6a Abs. 3 KStG 1988](#) nur im Zweifelsfall zum Erlassen eines Feststellungsbescheides verpflichtet. Ein solcher Feststellungsbescheid kann nur über Antrag einer gemeinnützigen Bauvereinigung ergehen und darf keinen über den Antrag hinausgehenden Inhalt aufweisen (VwGH 12.9.1989, [89/14/0083](#), 0084).

Das Erlassen eines Feststellungsbescheides von Amts wegen ist daher unzulässig. Liegt ein Zweifelsfall nicht vor, ist der Antrag abzuweisen. Unbeschadet der Antragsbedürftigkeit und der Mitwirkungspflicht des Antragstellers hat die Behörde den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln (VwGH 12.9.1989, [89/14/0083](#), 0084).

Bei einem Zweifelsfall kann die gemeinnützige Bauvereinigung einen Antrag auf Feststellung nach [§ 7 Abs. 3a WGG](#) auch bei der Landesregierung stellen. ~~Liegt kein Bescheid gemäß § 6a~~

~~Abs. 3 KStG 1988 vor, ist die Abgabenbehörde an den Bescheid der Landesregierung gebunden.~~

Liegen Anträge gemäß [§ 6a Abs. 3 KStG 1988](#) an das Finanzamt und gemäß [§ 7 Abs. 3a WGG](#) an die Landesregierung vor, sind diese Feststellungen unabhängig voneinander zu treffen und können daher auch zu widersprüchlichen Ergebnissen führen (VwGH 7.9.2021, [Ro 2020/15/0024](#)).

Rz 264 wird geändert (GemRefG 2023)

264

Die Gewinnermittlung für die steuerpflichtigen Bereiche **setzt voraus, dass** ~~hat in gesondert gekennzeichneten Rechnungskreisen~~ innerhalb der Buchhaltung der gemeinnützigen Bauvereinigung **die Einnahmen und Aufwendungen in Zusammenhang mit diesen Bereichen diesen eindeutig zuordenbar erfasst werden zu erfolgen. Für die eindeutige Zuordnung der Einnahmen und Aufwendungen können zum Beispiel** ~~Gesonderte Rechnungskreise sind~~ einerseits für die steuerpflichtigen Geschäfte und andererseits für die Einkünfte aus der Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des [§ 7 Abs. 6 WGG](#) (siehe Rz 277) ~~einzurichten~~ **werden.**

Wurde ein Antrag gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) erst nach Aufnahme eines Geschäfts außerhalb [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) gestellt, müssen die Einnahmen und Aufwendungen in Zusammenhang mit diesem Geschäft bereits vor seiner Aufnahme diesem gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) eindeutig zuordenbar sein, damit die Gewinnermittlung des steuerpflichtigen Bereichs gewährleistet ist.

Die Überschrift des Abschnittes 2.10.7.1.1.2 wird geändert (GemRefG 2023)

2.10.7.1.1.2 Eindeutige Zuordnung von Einnahmen und Aufwendungen anhand eines Rechnungskreises für die begünstigungsschädlichen Geschäfte

Rz 268, 271 und 272 werden geändert (GemRefG 2023)

268

Die Gemeinnützige Bauvereinigung hat alle ~~Aufwendungen und Erträge~~ **Einnahmen und Aufwendungen**, die durch begünstigungsschädliche Geschäfte veranlasst sind, ~~so im gesonderten Rechnungskreis~~ **zu erfassen, dass diese den begünstigungsschädlichen Geschäften eindeutig zuordenbar sind.** Soweit eine direkte Zurechnung von Aufwendungen und Erträgen nicht möglich ist, hat die Aufteilung auf den steuerfreien und steuerpflichtigen Bereich anhand eines Schlüssels zu erfolgen. Dazu sind die aufzuteilenden Beträge den

entsprechenden Kostenstellen und Ertragspositionen in den einzelnen Geschäftskreisen gemäß [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) zuzuweisen.

271

Ein Verlustabzug ~~aus dem gesonderten Rechnungskreis~~ kann gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988](#) **im Rahmen der "begünstigungsschädlichen Geschäfte"** als Sonderausgabe geltend gemacht werden. Ein Ausgleich mit den steuerlichen Einkünften aus der Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des [§ 7 Abs. 6 WGG](#) (siehe Rz 277) ist aber gemäß [§ 6a Abs. 2 KStG 1988](#) nicht möglich.

272

Die Teilsteuerpflicht hinsichtlich genehmigter Ausnahmegeschäfte entsteht mit Aufnahme des einzelnen Geschäftes (siehe Rz 249). Nach [§ 18 Abs. 3 KStG 1988](#) ist [§ 18 Abs. 2 KStG 1988](#) hinsichtlich jedes einzelnen Geschäftes anzuwenden.

Wird ein genehmigtes Ausnahmegeschäft abgeschlossen, endet mit dem Zeitpunkt der Beendigung die Teilsteuerpflicht hinsichtlich dieses Geschäftes. § 18 Abs. 1 in Verbindung mit [§ 18 Abs. 3 KStG 1988](#) ist anzuwenden; der sich daraus ergebende Unterschiedsbetrag ist im Rahmen der Jahresveranlagung gemeinsam mit dem laufenden Gewinn aus noch weitergeführten Ausnahmegeschäften zu versteuern. ~~Der gesonderte Rechnungskreis~~ **Das Erfordernis der eindeutigen Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben** ist bis zum Abschluss aller Ausnahmegeschäfte **zu erfüllen** ~~weiterzuführen~~.

Zur Teilsteuerpflicht hinsichtlich Verwaltung von Eigenkapital im Sinne des [§ 7 Abs. 6 WGG](#) siehe Rz 277.

Rz 360 wird geändert (Verweisanpassung)

360

[§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) bestimmt das Einkommen eigenständig. Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988.

Folgende Regelungen des EStG 1988 können für Körperschaften Anwendung finden:

- [...]
- [§ 4 Abs. 1 bis 4, 6 bis 12 EStG 1988](#) (Gewinnermittlung), siehe EStR 2000 Rz 401 ff.
- [§§ 4a, 4b und 4c EStG 1988](#) (~~Spenden~~ **freigebige Zuwendungen** aus dem Betriebsvermögen), siehe EStR 2000 Rz ~~1330 ff~~ **1305 bis 1370**.
- [§ 5 EStG 1988](#) (Gewinnermittlung der rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden), siehe EStR 2000 Rz 403 ff.

- [...]

Rz 422 wird geändert (GemRefG 2023)

422

Bei gemeinnützigen Bauvereinigungen, die in Folge "begünstigungsschädlicher" Geschäfte ([§ 7 Abs. 4 WGG](#)) oder wegen der Verwaltung von Eigenkapital ([§ 7 Abs. 6 WGG](#)) steuerpflichtig sind, **sind die Einnahmen und Aufwendungen in Zusammenhang mit diesen Geschäften diesen eindeutig zuordenbar** ~~ist der Gewinn für alle diese Geschäfte in einem gesonderten Rechnungskreis~~ zu erfassen (siehe Rz 263 bis 266). Dabei ist es unerheblich, ob diese Geschäfte für sich getrennt zu beurteilen wären. Die Gewinnermittlung hat zu erfolgen, als ob ein Betrieb vorläge.

Rz 578 wird geändert (Verweisanpassung, redaktionelle Änderungen)

578

Die verdeckte Ausschüttung im Aufwandsbereich erfordert auch generell eine Abgrenzung zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Fallen Aufwendungen der juristischen Person unter das Abzugsverbot des [§ 12 Abs. 1 KStG 1988](#) (siehe Rz 1256 bis 1306), ist damit auf der Ebene der Körperschaft keineswegs der Tatbestand der verdeckten Ausschüttung erfüllt.

- [...]
- Geld- oder Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ~~sind~~ **ist** („Schmiergelder“ im Sinne des [§ 12 Abs. 1 Z 4 lit. a KStG 1988](#)), sind dem Grunde nach betrieblich veranlasste Aufwendungen. Eine verdeckte Ausschüttung ist grundsätzlich nicht anzunehmen.
- Spenden im Sinne des [§ 12 Abs. 1 Z 5 KStG 1988](#) sind an sich Einkommensverwendung der juristischen Person. Eine verdeckte Ausschüttung im Empfängerbereich wäre aber dann denkbar, wenn die Spenden an einen Anteilsinhaber oder eine diesem nahe stehende Person fließen und auf Grund besonderer Umstände nur durch die Eigentümerstellung erklärbar sind. Unentgeltliche Zuwendungen einer Körperschaft an ein Museum ihres Alleingesellschafters (einer Körperschaft öffentlichen Rechts) sind aber nicht verdeckte Ausschüttungen, sondern nach Maßgabe der Spezialbestimmung des [§ 4a EStG 1988](#) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (VwGH 28.4.2004, [2001/14/0166](#)). Die Abzugsfähigkeit iSd [§ 4a EStG 1988](#) setzt jedoch voraus, dass es sich um eine freigebige Zuwendung handelt. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Anteilsinhabers auf die Körperschaft begründet (siehe **Rz 921 und EStR 2000 Rz 1330b 1307c**).
- Aufsichtsratsvergütungen im Sinn des [§ 12 Abs. 1 Z 7 KStG 1988](#) sind unternehmensrechtlich durch den Betrieb der juristischen Person veranlasst,

abgabenrechtlich als Aufwendungen im Interesse der Eigentümer zur Hälfte vom Abzug ausgeschlossen. Ist das überwachende Organ auch Eigentümer, kann sich aus überhöhten Bezügen unter Umständen eine verdeckte Ausschüttung ergeben.

Rz 921 wird geändert (Verweisanpassung)

Spenden

921

Spendet eine sich im Alleineigentum einer Körperschaft öffentlichen Rechts befindliche GmbH an eine Einrichtung dieser Körperschaft öffentlichen Rechts, stellt diese Spende eine verdeckte Ausschüttung dar. Unentgeltliche Zuwendungen einer Körperschaft an ein Museum ihres Alleingeschafters (einer Körperschaft öffentlichen Rechts) sind aber nicht verdeckte Ausschüttungen, sondern nach Maßgabe der Spezialbestimmung des [§ 4a EStG 1988](#) als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (siehe VwGH 28.4.2004, [2001/14/0166](#)). Die Abzugsfähigkeit iSd [§ 4a EStG 1988](#) setzt jedoch voraus, dass es sich um eine freigebige Zuwendung handelt. Von einer solchen ist dann nicht auszugehen, wenn das Gesellschaftsverhältnis einen maßgeblichen Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft begründet (siehe **Rz 578 und** EStR 2000 Rz ~~1330b~~ **1307c**).

Rz 991 wird geändert (GemRefG 2023, Verweisanpassung)

991

Sonderausgaben sind Ausgaben, die außerhalb der Einkunftsarten angesiedelt sind und nur durch ausdrückliche Verankerung im Gesetz abzugsfähig sind. Die in [§ 8 Abs. 4 Z 1 KStG 1988](#) zitierten Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 ~~und 7~~ **bis 9** EStG 1988 sind an sich nur bei Körperschaften denkbar, die nicht unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallen. Bei Körperschaften im Sinne des [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) (buchführungspflichtige Kapitalgesellschaften, Betriebe gewerblicher Art, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften) werden sämtliche Aufwendungen den gewerblichen Einkünften zugerechnet. Soweit diese Ausgaben allerdings in den Bereich der nichtabzugsfähigen Aufwendungen fallen, ist ein Abzug als Sonderausgabe denkbar. Die zitierten Sonderausgaben betreffen:

- [§ 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#): Renten und dauernde Lasten (siehe EStR 2000 Rz 7009 ff).
- [§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#): Steuerberatungskosten (siehe LStR 2002 Rz 561 ff).
- [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#): Freigebige Zuwendungen an bestimmte begünstigte Einrichtungen iSd [§ 4a EStG 1988](#) (siehe EStR 2000 Rz ~~1332~~ 1305 ff).
- [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#): Freigebige Zuwendungen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen (siehe EStR 2000 Rz ~~1349d~~ 1350 ff).

- [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#): Freigebige Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung ([§ 1 ISBG](#)) sowie an deren Substiftungen (siehe EStR 2000 Rz ~~1349~~ 1365 ff).

Geldspenden fallen dann unter die Sonderausgaben, wenn außerbetriebliche Mittel zugewendet werden oder aus Konten erfolgen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (zu Spenden in der Unternehmensgruppe siehe aber Rz 1103). Zuwendungen an **öffentliche Schulen und Kindergärten sowie** Feuerwehren durch Betriebe gewerblicher Art oder Körperschaften einer Gemeinde sind gemäß § 4a Abs. 7 Z ~~3~~ **6** EStG 1988 nicht abzugsfähig (siehe EStR 2000 Rz ~~1338~~ **1343**).

Rz 1023 wird geändert und nach Rz 1024 wird eine neue Rz 1024a eingefügt (Judikatur):

1023

Nach [§ 9 Abs. 3 vierter Teilstrich KStG 1988](#) sind ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gruppenträgerfähig, wenn sie entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988, die den inländischen gruppenträgerfähigen Körperschaften vergleichbar sind, oder den österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum (Norwegen, Island und Liechtenstein) sind. Diese beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR-Körperschaften müssen zudem einen inländischen Anknüpfungspunkt haben, dh. sie müssen mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern müssen funktional (siehe dazu Rz 433) zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören. Ob eine inländische Zweigniederlassung vorliegt, ist nach [§ 12 UGB](#) bzw. [§ 254 AktG](#) zu beurteilen.

Zu Konstellationen, in denen trotz einer fehlenden Zweigniederlassung eine Gruppenbildung möglich ist, siehe Rz 1024a.

1024a

Nach der Rechtsprechung des VwGH geht jedoch das Erfordernis der Zweigniederlassung (samt Zurechnung der Beteiligung an diese) über das hinaus, was erforderlich ist, um das Ziel der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung zu erreichen, und stellt damit eine verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar (VwGH 27.3.2024, [Ro 2023/13/0018](#)). Daher ist auch einer beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR-Körperschaft ohne Zweigniederlassung die Funktion der Gruppenträgerin zuzuerkennen, wobei diesfalls die unmittelbaren inländischen Tochtergesellschaften der Gruppenträgerin für Zwecke der Zusammenrechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder im Rahmen der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des [§ 9 KStG 1988](#) (insbesondere betreffend Vor- und Außergruppenverluste) wie inländische Betriebsstätten der

Gruppenträgerin behandelt werden. Für die so einbezogenen Gruppenmitglieder gilt Rz 1009 sinngemäß.

Die Besteuerung des Gruppenergebnisses erfolgt sodann beim Gruppenträger, wobei das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse der österreichischen Tochtergesellschaften schon deswegen Österreich zusteht, weil sie – für Zwecke der Gruppenbesteuerung – als inländische Betriebsstätten der Gruppenträgerin anzusehen sind (VwGH 27.3.2024, [Ro 2023/13/0018](#)). Im zusammengefassten Ergebnis sind auch etwaige inländische betriebliche Einkünfte des Gruppenträgers zu berücksichtigen (siehe dazu Rz 1078). Verbleibende Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis stellen einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar (VwGH 27.3.2024, [Ro 2023/13/0018](#)).

Nach Rz 1071 wird ein neuer Abschnitt 15.6.3.2 „Verrechnungsverbot für vortragsfähige Verluste aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten an Gruppenmitgliedern bzw. am Gruppenträger“ sowie die neuen Rz 1071a bis 1071c eingefügt und der bestehende Abschnitt 15.6.3.2 wird in 15.6.3.3 unnummeriert.

15.6.3.2 Verrechnungsverbot für vortragsfähige Verluste aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten an Gruppenmitgliedern bzw. am Gruppenträger

1071a

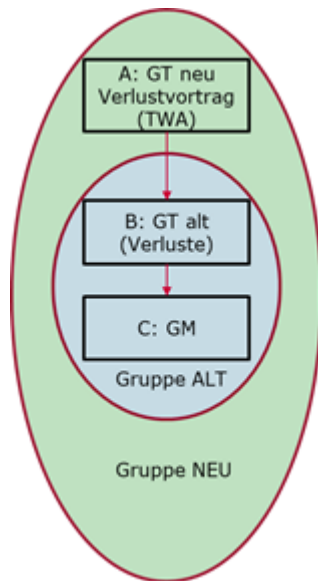
Gemäß [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) sind Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste innerhalb der Unternehmensgruppe bei der Gewinnermittlung steuerlich nicht abzugsfähig, um eine unsystematische doppelte Verwertung ein und desselben Verlustes zu vermeiden (siehe Rz 1106). Zur Vermeidung von unerwünschten Gestaltungen sieht [§ 9 Abs. 6 Z 4a KStG 1988](#) eine Regelung für Konstellationen vor, in denen eine vormalig gruppenfremde Körperschaft eine Beteiligung an einer Körperschaft auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben oder mit Verlust veräußert hat, die im Zeitpunkt der Abschreibung oder Veräußerung bereits einer anderen Unternehmensgruppe angehört hat.

Wird anschließend die Unternehmensgruppe um diese vormalig gruppenfremde Körperschaft (nunmehr) als Gruppenträger „erweitert“, können ihre vortragsfähigen Verluste aus Zeiten vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) aufgrund von [§ 9 Abs. 6 Z 4a KStG 1988](#) nicht verrechnet werden, soweit in diesen die – vormalig abzugsfähigen – Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert oder Veräußerungsverluste enthalten sind. Das Verrechnungsverbot gilt auch für noch nicht abgereifte Siebentelbeträge gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) (siehe Rz 1299 ff).

Beispiel:

Die Unternehmensgruppe ALT besteht aus dem Gruppenträger B und dem Gruppenmitglied C. Die Körperschaft A, die nicht Teil der Unternehmensgruppe ALT ist, hat eine dem Grunde nach abzugsfähige Teilwertabschreibung gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) an der Beteiligung an dem Gruppenträger B vorgenommen, die bei ihr zu vortragsfähigen Verlusten geführt hat.

Wird nun eine Unternehmensgruppe NEU mit der Körperschaft A als Gruppenträger gebildet, sind die Verlustvorträge des (nunmehrigen) Gruppenträgers A (einschließlich noch offener Siebentel) von der Verrechnung insoweit ausgeschlossen, als diese aus der Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Körperschaft B (vormals Gruppenträger der Unternehmensgruppe ALT) resultieren.



1071b

Eine spätere aufgrund der spiegelbildlichen Betrachtung steuerwirksame Zuschreibung des (nunmehrigen) Gruppenträgers auf eine Beteiligung (siehe Rz 1108), auf die vormals eine von [§ 9 Abs. 6 Z 4a KStG 1988](#) erfasste Teilwertabschreibung vorgenommen wurde, kann jedoch mit den grundsätzlich dem Verrechnungsverbot unterliegenden Verlusten verrechnet werden; dies gilt sinngemäß für steuerwirksame Veräußerungen. Die Verrechnungsmöglichkeit mit späteren steuerwirksamen Zuschreibungen und Veräußerungsgewinnen besteht auch im Hinblick auf die zwingende Verrechnung noch offener Siebentel gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#), die ihrerseits dem Grunde nach auch vom Verrechnungsverbot des [§ 9 Abs. 6 Z 4a KStG 1988](#) umfasst sind (siehe Rz 1071a).

Scheidet der (nunmehrige) Gruppenträger zu einem späteren Zeitpunkt aus der Unternehmensgruppe aus, können die grundsätzlich nicht abzugsfähigen Verluste (einschließlich noch offener Siebentel) wieder verrechnet werden (solange [§ 9 Abs. 6 Z 4a KStG 1988](#) nicht erneut anwendbar ist).

1071c

[§ 9 Abs. 6 Z 4a KStG 1988](#) ist erstmalig auf Unternehmensgruppen anzuwenden, für die ein Gruppenantrag gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) nach dem 3.5.2024 gestellt wird.

15.6.3.32 Umgründungsbedingter Verlustvortragsübergang in der Unternehmensgruppe

Nach Rz 1078 werden die neuen Rz 1078a und 1078b eingefügt:

1078a

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2024 kann gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 zweiter Satz KStG 1988](#) auf die Zurechnung des Verlustes eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds verzichtet werden. Die Anwendung von [§ 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988](#) ist von der Inanspruchnahme des Wahlrechtes unberührt.

1078b

Das Wahlrecht kann für einen Verlust jedes einzelnen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gesondert ausgeübt werden, betrifft aber im Falle der Ausübung den gesamten Verlust des jeweiligen Gruppenmitglieds im jeweiligen Wirtschaftsjahr, dh. ein teilweiser Verzicht (der Höhe nach) ist nicht möglich. Das Wahlrecht kann bei jeder Veranlagung neu ausgeübt werden und ist im Formular K1g an der dafür vorgesehenen Stelle kenntlich zu machen (siehe dazu Rz 1085).

Rz 1085 wird geändert (Aktualisierung)

1085

Die unter Berücksichtigung des Verlustdeckels (siehe Rz 1079) ermittelten zuzurechnenden Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds finden beim ausreichend finanziell beteiligten inländischen Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) ihren Niederschlag. Das inländische ausreichend finanziell beteiligte Gruppenmitglied oder der inländische ausreichend finanziell beteiligte Gruppenträger hat daher das Vorliegen eines zuzurechnenden Verlustes zu erklären (Formular K1g). Es ist Sache des inländischen ausreichend finanziell beteiligten Gruppenmitgliedes oder Gruppenträgers, die Glaubwürdigkeit der ausländischen Abschlüsse zu dokumentieren und im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen den Umfang der verrechenbaren Auslandsverluste nachzuweisen.

Sollte die ausländische Abgabenbehörde den Verlust auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens ändern, dh. vermindern, streichen oder erhöhen, kann sich dies auf die Umrechnung nach österreichischem Recht auswirken, In jedem Fall ist aber eine Auswirkung auf die Nachversteuerung gegeben. Konsequenz ist einerseits eine Änderung des Feststellungsbescheides des Einkommens des Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers im

Veranlagungsjahr, in das die ausländische Verlustberichtigung fällt, sofern sie zu einer Änderung des umgerechneten inländischen Verlustes führt, und folglich eine Änderung des entsprechenden Gruppenkörperschaftsteuerbescheides, andererseits eine geänderte Bemessungsgrundlage für die Nachversteuerung des ausländischen Verlustes.

Sollte die inländische Abgabenbehörde den umgerechneten steuerlichen Verlust ändern, weil die ausländische unternehmensrechtliche Grundlage fehlerhaft oder die Umrechnung unrichtig ist, wirkt sich dies wie jede Korrektur im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Besteuerung des Gruppenträgers aus.

Wird das Wahlrecht gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 zweiter Satz KStG 1988](#) ausgeübt und damit auf die Zurechnung des Verlustes eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds verzichtet (siehe dazu Rz 1078a), ist dies im Formular K1g an der dafür vorgesehenen Stelle kenntlich zu machen, indem beim jeweiligen ausländischen Gruppenmitglied „Null“ eingetragen wird. Diesfalls kann im Formular K1g für das jeweilige Wirtschaftsjahr der Wahlrechtsausübung beim jeweiligen Gruppenmitglied auch die Spalte zur Erfassung vom „Ergebnis nach Umrechnung auf inländisches Steuerrecht“ freigelassen werden.

Rz 1094 wird geändert (Judikatur und Beseitigung Redaktionsversehen)

1094

Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen. Ein gezieltes Liquidieren ausländischer Gruppenmitglieder (ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust) zur Vermeidung einer Nachversteuerung ist daher nicht möglich. Die Kürzung der Nachversteuerung bei Untergang lehnt sich an die Systematik von [§ 10 Abs. 3 KStG 1988](#) an. Bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust erfolgt eine Kürzung des zuzurechnenden (nachzuversteuernden) Betrages um die in der Gruppenzeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen. Die Kürzung hängt nicht davon ab, ob nach [§ 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) in die Steuerwirksamkeit optiert worden ist oder nicht. Der bei Ausscheiden zuzurechnende Betrag kann bis auf höchstens Null gekürzt werden. **Eine darüberhinausgehende Berücksichtigung von tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten aufgrund von [§ 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988](#) ist nicht möglich, weil [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) als lex specialis innerhalb der Gruppenbesteuerung der Regelung des [§ 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988](#) vorgeht (VwGH 16.4.2024, [Ro 2023/13/0003](#)).**

Da das Liquidationsergebnis bei inländischen Gruppenmitgliedern nicht mehr innerhalb der Gruppe verrechenbar ist (VwGH ~~27.11.2017, Ro 2017/15/0010~~ **4.9.2019, Ro 2017/13/0009**),

und dies für ausländische Gruppenmitglieder gleichermaßen gilt, ist auch das ausländische Liquidationsergebnis nicht bei der Kürzung des Nachversteuerungsbetrages zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung finaler Verluste kommt daher ebenso wenig in Betracht.

Das ex lege Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder mit 1.1.2015 aufgrund einer fehlenden umfassenden Amtshilfe (siehe dazu Rz 1013c) ist dem Ausscheiden aufgrund Untergangs nicht gleichzusetzen. Daher führt das ex lege Ausscheiden zu derselben Nachversteuerungspflicht wie das Ausscheiden zB aufgrund des Wegfalls der ausreichenden finanziellen Verbindung; eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksam vorgenommenen Teilwertabschreibungen kommt daher in diesen Fällen nicht in Betracht.

Rz 1103 wird geändert (GemRefG 2023, Verweisanpassung)

1103

Nach [§ 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988](#) gilt als Ergebnis des Gruppenträgers das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben erst vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind. Auch der Gruppenträger hat daher zunächst individuell nach [§ 7 KStG 1988](#) (daher sind zB [§ 2 Abs. 2a erster Teilstrich](#) oder [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) anzuwenden) sein „eigenes“ Einkommen zu ermitteln. Das eigene Einkommen des Gruppenträgers entspricht somit dem Gesamtbetrag der Einkünfte unter Berücksichtigung von betriebsbezogenen Schwebeverlusten und gemäß [§ 2 Abs. 8 EStG 1988](#) nachzuversteuernden Auslandsverlusten. Die Sonderausgaben – wie insbesondere vortragsfähige Verluste oder Spenden – sind nicht vom „eigenen Einkommen“ des Gruppenträgers, sondern erst vom zusammengefassten Ergebnis der Unternehmensgruppe zu berechnen und abzuziehen.

Soweit Spenden aus dem Betriebsvermögen des Gruppenträgers 10% seines eigenen Gewinnes übersteigen, können diese gemäß § 4a Abs. 1 ~~viertes~~ **zweiter** Satz EStG 1988 nach Maßgabe des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) iVm [§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988](#) als Sonderausgabe abgezogen werden. Der Abzug als Sonderausgabe ist gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) allerdings mit 10% des zusammengefassten Ergebnisses der Unternehmensgruppe – unter Einbeziehung der bereits als Betriebsausgaben auf Ebene des Gruppenträgers sowie der Gruppenmitglieder berücksichtigten Spenden – begrenzt. **Dies gilt entsprechend für Zuwendungen nach den [§§ 4b](#) und [4c EStG 1988](#).**

Beispiel:

Der Gewinn des Gruppenträgers A GmbH vor Abzug der Spenden aus dem Betriebsvermögen beträgt 100.000 Euro. Der Gewinn des Gruppenmitgliedes B GmbH vor Abzug der Spenden aus dem Betriebsvermögen beträgt ebenfalls 100.000 Euro. Der Gruppenträger spendet 20.000 Euro; das Gruppenmitglied 5.000 Euro. Gemäß [§ 4a Abs. 1](#)

EStG 1988 können sowohl auf Ebene des Gruppenträgers als auch des Gruppenmitglieds jeweils max. 10.000 Euro als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Unter Berücksichtigung dieser Höchstgrenze beträgt das eigene Einkommen des Gruppenträgers 90.000 Euro, jenes des Gruppenmitglieds 95.000 Euro; das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe vor Abzug der Sonderausgaben beträgt somit 185.000 Euro. Neben den als Betriebsausgabe abzugsfähigen Spenden des Gruppenträgers iHv 10.000 Euro und jenen des Gruppenmitglieds iHv 5.000 Euro können zusätzlich Spenden in Höhe von 3.500 Euro als Sonderausgaben des Gruppenträgers gemäß § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 iVm § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 berücksichtigt werden (insgesamt 18.500 Euro).

Der Verlustabzug vom zusammengefassten Ergebnis auf Ebene des Gruppenträgers ist der Anwendung der 75%-Verwertungsgrenze für zuzurechnende Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (siehe dazu Rz 1084) nachgelagert, weil für diese das „eigene Einkommen“ des Gruppenträgers maßgeblich ist. Das „eigene Einkommen“ des Gruppenträgers wird für Zwecke der 75%-Verwertungsgrenze auch nicht durch Nachversteuerungsbeträge aufgrund zugerechneter Verluste ausländischer Gruppenmitglieder erhöht; diese gehen gesondert in das zusammengefasste Gruppenergebnis ein.

Rz 1107 wird geändert (Judikatur)

1107

Die gesetzliche Bezeichnung "nicht abzugsfähig" in § 9 Abs. 7 KStG 1988 entspricht § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ("ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung") und bedeutet wie dort eine Minderung des Buchwertes. Die Teilwertabschreibung mindert den Buchwert der Beteiligung (**VwGH 16.4.2024, Ro 2023/13/0003**), ist aber dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, wodurch es zur Neutralisierung des Aufwands kommt. Dasselbe gilt auch für Veräußerungsverluste aus dem Verkauf von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, weil ein solcher Veräußerungsverlust in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht.

Innerhalb der Gruppenbesteuerung finden die Bestimmungen des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988, die den Ansatz von tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten zulassen, keine Anwendung, weil § 9 Abs. 7 KStG 1988 als lex specialis innerhalb der Gruppenbesteuerung der Regelung des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 vorgeht (VwGH 16.4.2024, Ro 2023/13/0003).

Rz 1110a wird geändert (Judikatur)

1110a

Noch offene Fünfzehntel (siehe Rz 1116) aus der Firmenwertabschreibung für Beteiligungen, die bereits vor dem 1. März 2014 angeschafft wurden, können aus Gründen des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes weiter abgesetzt werden, wenn

- sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim ursprünglichen Erwerb der Beteiligung auf die Kaufpreisbemessung auswirken konnte (siehe insbesondere VfGH 3.3.2000, [G 172/99](#)) und
- die Einbeziehung der Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet (siehe [§ 26c Z 47 KStG 1988](#)).

Eine tatbestandsmäßig erforderliche Beeinflussung des Kaufpreises setzt voraus, dass ein Erwerber der Beteiligung von der Berechtigung zur Firmenwertabschreibung ausgehen konnte, zumal er nur in einem solchen Fall den steuerlichen Vorteil in seine Kaufpreiskalkulation einbezogen haben wird. Diesfalls kann im Sinne der VfGH-Rechtsprechung zum Vertrauensschutz die Firmenwertabschreibung fortgeführt werden. Der Vertrauensschutztatbestand soll folglich immer dann zur Anwendung kommen, wenn ein wirtschaftlich denkender Erwerber in der Aussicht auf den steuerlichen Vorteil aus der Firmenwertabschreibung so disponiert hat, dass er den daraus erwachsenden steuerlichen Vorteil in seinen Überlegungen zur Kalkulation der Gegenleistung mitberücksichtigt. Ein konkreter kalkulatorischer Nachweis der genauen rechnerischen Auswirkung auf die Gegenleistung ist nicht erforderlich. Allerdings hat der Beteiligungserwerber, der eine Firmenwertabschreibung fortführen möchte, im Zweifelsfall sehr wohl darzulegen, dass bzw. inwiefern die Firmenwertabschreibung bei seiner Kaufpreiskalkulation überhaupt eine wertbeeinflussende Rolle gespielt hat (VwGH 17.11.2022, [Ro 2022/15/0023](#) zur mangelnden Kaufpreisbeeinflussung im Falle einer Einbringung gemäß Art. III UmgrStG unter Aufwertung; siehe näher UmgrStR 2002 Rz 949).

Der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung ~~konnte~~ **wird** sich insbesondere dann auf den Kaufpreis **ausgewirkt haben können** auswirken, wenn die Beteiligung **zeitnah** innerhalb ~~weniger Jahre von 3 Jahren~~ ab Erwerb in eine Unternehmensgruppe einbezogen wurde. **Allerdings ist im Zweifelsfall auch in diesen Fällen ein Nachweis über die wertbeeinflussende Rolle der Firmenwertabschreibung bei der Kaufpreiskalkulation geboten (VwGH 17.11.2022, [Ro 2022/15/0023](#) sowie VwGH 19.12.2024, [Ra 2023/15/0054](#)).** ~~Ein konkreter Nachweis, inwieweit der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in den Kaufpreis eingepreist wurde, ist in diesen Fällen nicht erforderlich.~~

~~Erfolgt eine Einbeziehung hingegen nicht innerhalb dieser Zeitspanne, ist der Einfluss des steuerlichen Vorteils in die Kaufpreisüberlegungen nachzuweisen.~~

Rz 1110c wird geändert (Judikatur)

1110c

Bei der Anschaffung von Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern war ursprünglich keine Firmenwertabschreibung vorgesehen. Dennoch können sich Steuerpflichtige auch beim Erwerb von Beteiligungen an im EU/EWR-Ausland ansässigen Körperschaften auf den in der Übergangsregelung des [§ 26c Z 47 KStG 1988](#) normierten Vertrauensschutztatbestand berufen (VwGH 19.12.2024, [Ra 2023/15/0054](#)). Wie beim Erwerb von Inlandsbeteiligungen ist jedoch im Zweifelsfall die Erbringung eines Nachweises durch den Steuerpflichtigen darüber geboten, dass der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung in die Überlegungen bei der Kaufpreisbemessung tatsächlich einbezogen wurde und somit eine wertbeeinflussende Rolle bei der Kaufpreiskalkulation gespielt hat (VwGH 19.12.2024, [Ra 2023/15/0054](#) sowie VwGH 17.11.2022, [Ro 2022/15/0023](#); vgl. auch Rz 1110b). Bei jenen Steuerpflichtigen, die eine im EU/EWR-Ausland ansässige Körperschaft zeitnah innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in die Unternehmensgruppe einbezogen haben und (aufgrund von unionsrechtlichen Überlegungen) bei erstmaliger Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe die Firmenwertabschreibung erkennbar geltend gemacht haben, wird in der Regel davon ausgegangen werden können, dass die Firmenwertabschreibung Einfluss auf die Kaufpreisbemessung haben konnte. Allerdings kann auch ein alternativer Nachweis über die Kaufpreisbeeinflussung erbracht werden. Die Firmenwertabschreibung steht daher im Lichte des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes in derartigen Fällen auch für Veranlagungszeiträume ab 2014 bei Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen zu.

~~Bei der Anschaffung von Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern kann grundsätzlich nicht davon ausgegangen werden, dass die Firmenwertabschreibung im Kaufpreis der ausländischen Beteiligung Niederschlag fand, da für eine solche Beteiligung gesetzlich keine Firmenwertabschreibung vorgesehen war. Dadurch war eine Beeinflussung des Kaufpreises nicht möglich und folglich liegt kein Fall des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes vor. Dies gilt jedenfalls für all jene Fälle, in denen der Steuerpflichtige die Firmenwertabschreibung für ausländische Gruppenmitglieder bei erstmaliger Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe nicht beantragt hat, da nicht davon ausgegangen werden kann, dass in diesen Fällen der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung in die Kaufpreiskalkulation Eingang gefunden hat. Bei jenen Steuerpflichtigen aber, die bei erstmaliger Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der~~

~~Einbeziehung einer im EU-/EWR-Ausland ansässigen Körperschaft in die Unternehmensgruppe die Firmenwertabschreibung erkennbar geltend gemacht haben, wird davon auszugehen sein, dass eine Kaufpreisbeeinflussung möglich war. Dies gilt allerdings, wie bei Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern, nur dann, wenn die Beteiligung innerhalb von 3 Jahren ab Erwerb in eine Unternehmensgruppe einbezogen wurde. Die Firmenwertabschreibung steht in diesen Fällen daher auch für Veranlagungszeiträume ab 2014 unter Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen zu.~~

Rz 1127 wird geändert (Judikatur)

1127

Ein Erwerb von einer konzernzugehörigen Körperschaft liegt dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligung an der inländischen Zielgesellschaft bereits ein Konzernverhältnis zwischen veräußernder und erwerbender Gesellschaft bestand oder Käufer und Verkäufer zu diesem Zeitpunkt unmittelbar oder mittelbar von demselben Gesellschafter beherrscht wurden (VwGH 6.7.2020, [Ro 2019/13/0018](#)). **Handelt es sich bei dem Käufer und Verkäufer um unter einheitlicher Leitung stehende Körperschaften, stellt ein treuhändiger Erwerb von Beteiligungen keine fremdbezogene Anschaffung dar (VwGH 26.6.2024, [Ro 2021/15/0012](#)).**

Rz 1224 wird geändert (Judikatur)

1224

In den Fällen der Nichtoption bleiben Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen grundsätzlich außer Ansatz ([§ 10 Abs. 3 Satz 1 KStG 1988](#)). Erfolgt aber ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust durch Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der internationalen Schachtelbeteiligung, soll dieser zur Vermeidung von unbilligen Härten ausnahmsweise steuerwirksam sein. Die Bestimmung schließt es einerseits aus, ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust Wertänderungen der internationalen Schachtelbeteiligung steuerlich zu berücksichtigen, ermöglicht es andererseits aber auch, bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust diesen bei Untergang der internationalen Schachtelbeteiligung in vollem Umfang steuerlich zu berücksichtigen. **Innerhalb der Gruppenbesteuerung finden jedoch die Bestimmungen des [§ 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988](#) keine Anwendung, weil [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) als lex specialis innerhalb der Gruppenbesteuerung der Regelung des [§ 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988](#) vorgeht (VwGH 16.4.2024, [Ro 2023/13/0003](#)).**

Im Falle einer Liquidation steht der Vermögensverlust, den die Gesellschaft durch ihre Beteiligung an der liquidierten Gesellschaft erlitten hat, erst nach Beendigung des

Insolvenzverfahrens bzw. nach Abschluss der Liquidation ~~steht der Vermögensverlust, den die Gesellschaft durch ihre Beteiligung an der liquidierten Gesellschaft erlitten hat~~, der Höhe nach "endgültig" fest (VwGH 31.3.2017, [Ro 2014/13/0042](#)). Von einem "Untergang" der ausländischen Körperschaft, der zu einem Ausscheiden der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft iSd [§ 12 Abs. 3 KStG 1988](#) führt, kann erst dann gesprochen werden, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist (VwGH 31.3.2017, [Ro 2014/13/0042](#)). Damit können alle die untergegangene Beteiligung betreffenden Anschaffungskosten im Jahr der Beendigung der freiwilligen oder insolvenzbedingten Liquidation steuerlich abgesetzt werden. Der eingetretene Verlust ist allerdings um steuerfreie Gewinnanteile aller Art zu kürzen, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung bzw. des Eintrittes der Insolvenz angefallen sind. Der so ermittelte Verlust ist gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) zu siebenteln.

Rz 1263 wird geändert (GemRefG 2023, Verweisanpassung)

1263

Zu den abzugsfähigen ~~Spenden~~ **Zuwendungen** (§§ 4a bis 4c EStG 1988 idF ~~AbgÄG 2012~~ **GemRefG 2023**) siehe EStR 2000 Rz ~~1330 bis 1349~~ **1305 bis 1370**.

Rz 1326 wird geändert (Klarstellung)

1326

Die nach [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Vereine (siehe VereinsR 2001 Rz ~~1 bis 5 und~~ 319 bis 321) sind beschränkt steuerpflichtig mit den (weitgehend dem Steuerabzug unterliegenden) Einkünften nach Maßgabe des [§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#) und gegebenenfalls unbeschränkt steuerpflichtig mit betrieblichen Einkünften (entbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 1 und ~~Abs. 1a~~ BAO, begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 3 BAO](#), gewinnorientierte Land- und Forstwirtschaften und Gewerbebetriebe, soweit keine Ausnahmegenehmigung für sie gemäß [§ 44 Abs. 2](#) oder [§ 45a BAO](#) vorliegt). Gewinne aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb ([§ 45 Abs. 2 BAO](#)) sind als Zufallseinkünfte steuerfrei. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (vgl. etwa VwGH 26.5.2021, [Ra 2019/15/0046](#) zum Verkauf von Grundstücken zur bloßen Finanzierung der Vereinszwecke; VwGH 22.9.2005, [2001/14/0037](#)). Unterliegt ein Verein mangels Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen ([§§ 34 ff BAO](#)) von vornherein nicht oder ab einem bestimmten Jahr nicht mehr der Steuerbefreiung des [§ 5 Z 6 KStG 1988](#), ist er oder wird er unbeschränkt steuerpflichtig (**siehe auch [§ 18 Abs. 2 KStG 1988](#)**).

*Rz 1509 wird geändert (Verweisanpassung)***1509**

Durch [§ 94 Z 6 lit. e EStG 1988](#) wird erreicht, dass folgende Zuwendungen von Privatstiftungen in unbegrenzter Höhe von der Verpflichtung zum Kapitalertragsteuerabzug ausgenommen sind, wenn die jeweils vorgesehene Zweckverwendung gegeben ist:

- Bei der empfangenden Körperschaft liegen Einkünfte vor, die gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. b oder c EStG 1988](#) steuerbefreit sind, oder
- die empfangende Körperschaft ist eine begünstigte Einrichtung gemäß [§ 4a EStG 1988](#) oder
- es liegt eine freigebige Zuwendung zu Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen gemäß [§ 4b EStG 1988](#) vor oder
- es liegt eine freigebige Zuwendung an die Innovationsstiftung für Bildung ([§ 1 ISBG](#)) sowie an deren Substiftungen gemäß [§ 4c EStG 1988](#) vor.

EStR 2000 Rz ~~1330 bis Rz 1345~~ **1305 ff, Rz 1350 ff** sowie Rz ~~1349d bis Rz 1349t~~ **1365 ff** sind sinngemäß anzuwenden.

[§ 21 Abs. 2 Z 6 KStG 1988](#) soll gewährleisten, dass die oben angeführten Zuwendungen in unbegrenzter Höhe von der beschränkten Steuerpflicht befreit sind.

*Rz 1572a wird geändert (GemRefG 2023, Verweisanpassung)***1572a**

- Freigebige Zuwendungen an bestimmte begünstigte Einrichtungen gemäß [§ 4a](#) oder [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#),
- freigebige Zuwendungen zur Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen gemäß [§ 4b](#) oder [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) und
- freigebige Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung ([§ 1 ISBG](#)) sowie an deren Substiftungen gemäß [§ 4c EStG 1988](#) oder [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#)

können als Sonderausgabe von den zwischensteuerpflichtigen Einkünften gemäß [§ 13 Abs. 3 und Abs. 4 KStG 1988](#) abgesetzt werden, soweit diese Spenden nicht bereits im Rahmen der Ermittlung des Einkommens berücksichtigt wurden. Der Abzug ist allerdings nur bis zu einem Betrag von 10% der gesamten zwischensteuerpflichtigen Einkünfte zulässig.

~~Bei Zuwendungen zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung von spendenbegünstigten Stiftungen oder vergleichbaren Vermögensmassen ist zudem der Höchstbetrag von 500.000 Euro gemäß § 4b EStG 1988 beachtlich.~~

Bei Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung gilt [§ 4c Abs. 2 EStG 1988](#) entsprechend (siehe dazu EStR 2000 Rz ~~1349~~ 1368 ff). Außerdem sind freigebige Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung bis zu einem Höchstbetrag von 500.000 Euro jedenfalls als Sonderausgabe abzuziehen, wobei durch den Abzug die zwischensteuerpflichtigen Einkünfte höchstens auf null reduziert werden können. Der Höchstbetrag von 500.000 Euro reduziert sich um den Betrag der Zuwendungen, der im Rahmen der Ermittlung des Einkommens im selben Kalenderjahr gemäß [§ 4c](#) und [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) berücksichtigt wurde ([§ 13 Abs. 1 Z 4 KStG 1988](#)).

~~Der Abzug von Sonderausgaben von den zwischensteuerpflichtigen Einkünften ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2016 anzuwenden.~~

Rz 1583 wird geändert (AbgÄG 2024)

1583

Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag.

Im Gruppenantrag sind sowohl der Gruppenträger als auch alle (auch die ausländischen) Gruppenmitglieder zu nennen. Bei fehlender Nennung ist eine Einbeziehung der betreffenden Körperschaft in die Unternehmensgruppe nicht möglich.

Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen (firmenmäßige Zeichnung). Wer gesetzlicher Vertreter ist und wie die firmenmäßige Zeichnung zu erfolgen hat, richtet sich nach dem Firmenbuch. Eine Unterfertigung durch einen gewillkürten Vertreter (zB Steuerberater) ist nur dann zulässig, wenn er von den gesetzlichen Vertretern speziell dazu bevollmächtigt wurde (Spezialvollmacht).

Da sich für ausländische Gruppenmitglieder aus der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe hinsichtlich der Besteuerung im Ausland keine Auswirkungen oder Änderungen ergeben, müssen ausländische Gruppenmitglieder den Gruppenantrag auch nicht unterfertigen. Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied den Gruppenantrag dennoch unterfertigen, ist dies rein informativ und schadet dem Gruppenantrag nicht; eine solche Unterfertigung hat keine Auswirkungen auf die Gruppenbildung.

Als Gruppenantrag sind die standardisierten Formulare G 1 bis G 4a zu verwenden. Die Formulare für den Gruppenantrag sind in Form eines "Baukastensystems" zusammengestellt. Die Antragsbestandteile sind hierbei auf die Formulare G1 bis G 4a aufgeteilt.

Für Gruppenanträge bis zum 31.12.2024 gilt Folgendes:

Neben der Übermittlung der eigenhändig unterfertigten amtlichen Vordrucke auf dem Postweg liegt eine zulässige Form der Einbringung des Gruppenantrags auch dann vor, wenn die amtlichen Vordrucke von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften jeweils mittels qualifizierter elektronischer Signatur unterfertigt und vom Gruppenträger in der Funktion „sonstige Anbringen“ in FinanzOnline hochgeladen werden.

Für Gruppenanträge nach dem 31.12.2024 gilt Folgendes:

Eine zulässige Form der Einbringung des Gruppenantrags liegt künftig gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) idF AbgÄG 2024 auch dann vor, wenn die amtlichen Vordrucke von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften jeweils mittels qualifizierter elektronischer Signatur unterfertigt sind und vom Gruppenträger unter Verwendung der dafür vorgesehenen Funktion in FinanzOnline hochgeladen werden. Da zum Inkrafttretenszeitpunkt die diesbezüglichen technischen Voraussetzungen in FinanzOnline noch nicht vorliegen, ist eine Einbringung des Gruppenantrages über die Funktion „sonstige Anbringen“ bis 30.6.2025 weiterhin zulässig.

Wartung der Lohnsteuerrichtlinien 2002

I. Übersicht

Durch diesen Erlass erfolgt die Anpassung der Lohnsteuerrichtlinien 2002 insbesondere auf Grund der Änderungen durch das/die

- Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023 (GemRefG 2023), [BGBl. I Nr. 188/2023](#)
- Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024), [BGBl. I Nr. 113/2024](#)
- Änderung der [Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung](#), BGBl. II Nr. 82/2024

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

Einarbeitung der **geänderten Rechtslage** (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 565 bis 568 566a, 566b, 569, 570, 573 und 585	Rz 565 bis 571 und 585 werden auf Grund des Gemeinnützigkeitsreformgesetzes 2023 aktualisiert, Rz 566a und 566b, der bisherige Text der Rz 569 bis 570 und Rz 573 werden gestrichen; die bisherige Rz 571 wird auf Rz 569 bis 571 aufgeteilt.
Rz 586, 587 und 588	Rz 586 wird auf Grund des Gemeinnützigkeitsreformgesetzes 2023 aktualisiert und in Rz 586, 587 und 588 aufgeteilt.
Rz 12007, 12009, 12010, 12012, 12037, 12040, 12061a	Aktualisierung und Ergänzung auf Grund der Änderung der Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung .

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
Rz 92k und 92l	Ausführungen hinsichtlich pauschaler Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler werden durch einen Verweis auf die Vereinsrichtlinien 2001 ersetzt.

II. Änderung von Randzahlen

Rz 32 wird geändert (GemRefG 2023)

32

(...) Die Förderungsmittel müssen aus den im Gesetz genannten Quellen stammen, nämlich aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung (vgl. Rz 28 und 29). Für den Bereich der Wissenschaft und Forschung sind gleichartige Mittel aus den im [§ 4a Abs. 3 EStG 1988 in der Fassung vor BGBl. I Nr. 188/2023](#) genannten Institutionen und Fonds begünstigt. Pauschale Aufwandsabgeltungen sind steuerpflichtig, allerdings sind die vom Empfänger getätigten Aufwendungen für seine Forschungstätigkeit als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben abzugsfähig. Für Kunststipendien und Kunstpreise ist eine Befreiung von der Einkommensteuer im [Kunstförderungsgesetz](#), BGBl. Nr. 146/1988 in der geltenden Fassung, vorgesehen.

Rz 35 wird geändert (GemRefG 2023)

35

(...)

Werden an ausländische Studierende (inkl. postgraduate Studierende) in Österreich aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. ~~3~~ **6 Z 2 3** EStG 1988 Stipendien vergeben und sieht die Vergabe die Zuerkennung von pauschalen Kostenersätzen für Reisen (Travel Allowance) sowie für andere im Zusammenhang mit der Ortsveränderung verbundene Aufwendungen (Mobility Allowance) vor, sind diese ebenfalls als Kostenersätze im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#) ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten anzuerkennen, soweit sie die Sätze des jeweiligen EU-Mobilitätsprogrammes nicht übersteigen. Die sogenannte „Family Allowance“ ist jedoch kein Kostenersatz im Sinne des [§ 26 EStG 1988](#).

(...)

Rz 37 wird geändert (GemRefG 2023)

37

Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988](#) sind Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. ~~3~~ **6 Z 2 3** EStG 1988 für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung dient, von der Einkommensteuer befreit. (...)

Rz 92k und 92l hinsichtlich pauschaler Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler werden durch einen Verweis auf die diesbezüglichen Ausführungen in den Vereinsrichtlinien 2001 ersetzt

92k

Siehe zu den pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen Vereinsrichtlinien 2001 Rz 774a ff.

~~Von der Einkommensteuer sind befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von 120 Euro (bis 2022: 60 Euro) pro Einsatztag, höchstens aber 720 Euro (bis 2022: 540 Euro) pro Kalendermonat der Tätigkeit. Zu den Sportlern zählen sowohl Mannschaften als auch Einzelsportler. Zu den Sportbetreuern zählen Trainer, Lehrwarte und Übungsleiter, die die Sportler sportfachlich unterstützen sowie weitere Sportbetreuer, die die Sportler medizinisch oder organisatorisch unterstützen, wie zB Masseure, Sportärzte und der Zeugwart, nicht jedoch der Platzwart. Zum begünstigten Personenkreis zählen auch Personen, die für eine gemäß den jeweils anzuwendenden nationalen und internationalen Wettkampfordnungen regelkonforme Durchführung einer sportlichen Veranstaltung notwendig und verantwortlich sind (zB Schiedsrichter, Kampfrichter, Zeitnehmer, Rennleiter, Punkterichter), nicht jedoch Streckenposten, Fahrtendienste und technische Hilfsdienste. Funktionäre zählen nicht zum begünstigten Personenkreis. Für diese sind weiterhin die VereinsR 2001 anwendbar.~~

~~Ist eine Person Funktionär und werden dieser Person im gleichen Monat steuerfreie, pauschale Reiseaufwandsentschädigungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 (als Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer) ausbezahlt, so geht die Begünstigung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 den Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff vor.~~

Beispiel:

Herr X ist als Vereinsobmann beim Fußballverein A tätig. Gleichzeitig ist er als Spieler bei diesem Fußballverein im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig. Da Herrn X bereits als Fußballer die Begünstigungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 in Anspruch nimmt, sind für seine Tätigkeit als Vereinsobmann im selben Monat die Begünstigungen der VereinsR 2001 Rz 772 ff nicht anwendbar.

~~Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können unabhängig vom tatsächlichen Vorliegen einer Reise iSd § 26 Z 4 EStG 1988 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 gewährt werden.~~

~~Um nachzuweisen, dass lediglich für Einsatztage pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden, müssen die Einsatztage vom Arbeitgeber (Verein) pro Arbeitnehmer aufgezeichnet werden. Als Einsatztage gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf~~

stattfindet. Wird ein Training in der Regel gemeinsam absolviert (bei Mannschaftssportarten), ist das Aufsuchen eines Fitness-Centers eines einzelnen Sportlers nicht als Einsatztag zu qualifizieren. Grundsätzlich ist bei der Beurteilung darauf zu achten, um welche Sportart es sich handelt. Bei einem Gewichtheber, der in der Regel alleine trainiert, ist der Besuch des Fitness-Centers als Einsatztag zu werten.

Weiters muss mittels (gesonderter) Abrechnung (mit dem Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer) dokumentiert werden, dass pauschale Aufwandsentschädigungen ausbezahlt wurden.

Übersteigen die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen 120 Euro (bis 2022: 60 Euro) pro Einsatztag bzw. 720 Euro (bis 2022: 540 Euro) pro Monat, sind nur die übersteigenden Beträge zu versteuern.

Beispiel:

Ein Sportmasseur (Dienstverhältnis) hat im Jahr 2023 20 Einsatztage pro Monat. Er erhält dafür neben seinem laufenden Gehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 60 Euro pro Einsatztag ausgezahlt.

Insgesamt können im Rahmen der Lohnverrechnung pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 720 Euro (12 Einsatztage mal 60 Euro) steuerfrei ausbezahlt werden. 480 Euro werden zum laufenden Tarif versteuert.

Werden die Entschädigungen nur in einzelnen Monaten ausgezahlt, gilt dennoch die Obergrenze in Höhe von 120 Euro (bis 2022: 60 Euro) pro Einsatztag bzw. 720 Euro (bis 2022: 540 Euro) pro Monat (nicht verbrauchte Beträge können nicht in einen anderen Zeitraum verlagert werden).

Es ist nicht erforderlich, dass die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen seitens des Vereines immer gewährt werden, wenn Aufwendungen für den Sportler vorliegen. Die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen können auch nur anlassbezogen oder zeitweise ausgezahlt werden (zB wenn die Mannschaft einen Sieg errungen hat).

Bei mehreren Dienstverhältnissen können die pauschalen Aufwandsentschädigungen von jedem Arbeitgeber im Rahmen des Lohnsteuerabzuges bis zur Obergrenze steuerfrei belassen werden. Im Wege der (Arbeitnehmer-)Veranlagung erfolgt die Zurückführung auf das einfache (maximale) Ausmaß.

Beispiel:

Herr X ist im Jahr 2023 Trainer (Dienstverhältnis) beim Sportverein A sowie beim Sportverein B.

Beide Vereine zahlen Herrn X steuerfrei pauschale Aufwandsentschädigungen im Monat August in folgender Höhe aus:

SV A: 350 Euro

SV B: 600 Euro

Insgesamt wird daher ein Betrag von 950 Euro ausbezahlt, der steuerfrei belassen wurde. Da aber nur maximal 720 Euro pro Monat steuerfrei belassen werden können, müssen im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung 230 Euro versteuert werden.

Rechtslage bis 31.12.2022:

~~Erklärt der Arbeitnehmer schriftlich gegenüber seinem Arbeitgeber (Verein), dass er nur bei diesem Arbeitgeber pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezieht und zahlt der Arbeitgeber keine anderen Entgelte an den Arbeitnehmer aus, hat der Arbeitgeber für diese Arbeitnehmer kein Lohnkonto zu führen und es kann auch die Übermittlung eines Lohnzettels an das Finanzamt unterbleiben. Ebenso ist vorzugehen, wenn der Arbeitgeber nur Kostenersatz gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 auszahlt.~~

~~Die Auszahlung der Reiseaufwandsentschädigungen bzw. Kostenersatz hat jedoch aus anderen Aufzeichnungen hervorzugehen.~~

Rechtslage ab 1.1.2023:

~~Für jeden Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer, der eine pauschale Reiseaufwandsentschädigung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erhält, hat der Verein ein Lohnkonto bzw. Lohnaufzeichnungen zu führen (siehe auch Rz 1004, 1005, 1011). Werden an den einzelnen Zahlungsempfänger, der dem Grunde nach Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat, nur steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen geleistet, hat der begünstigte Rechtsträger (zB Verein) sämtliche in einem Kalenderjahr ausbezahlte Reiseaufwandsentschädigungen für jeden Einzelnen in das dafür vorgesehene amtliche Formular (L 19) einzutragen und dem Finanzamt bis spätestens Ende Februar des Folgejahres zu übermitteln. Wird ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 durch den begünstigten Rechtsträger übermittelt, sind die Reiseaufwandsentschädigungen auf diesem zu berücksichtigen und es muss kein gesondertes amtliches Formular verwendet werden.~~

~~Sind tatsächliche Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 oder Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte (zB Trainingsort) – Wohnung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 angefallen, die die steuerfreien pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung die tatsächlichen Reisekosten und/oder die Pendlerpauschale geltend gemacht werden. Dies gilt aber nur insoweit, als steuerpflichtige Einnahmen vorliegen (und nicht nur steuerfreie pauschale Aufwandsentschädigungen).~~

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2023 für 5 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 1.000 Euro. Davon sind steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen in der Höhe von 600 Euro enthalten (steuerpflichtig daher 400 Euro). Insgesamt sind Reisekosten in der Höhe von 700 Euro angefallen.

Da die tatsächlichen Reisekosten die pauschalen Aufwandsentschädigungen übersteigen, können im Zuge der Veranlagung 700 Euro an Werbungskosten geltend gemacht werden

~~(davon wirken sich 100 Euro steuermindernd aus, da bereits 600 Euro durch steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen umfasst sind).~~

~~Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn, können die pauschalen Aufwandsentschädigungen grundsätzlich nur dann 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 ausgezahlt werden. Die Beurteilung durch den Arbeitgeber kann monatlich erfolgen.~~

~~Erfolgt keine direkte Auszahlung an den Arbeitnehmer, sondern wird vom Arbeitgeber nur ein Bustransfer, Bahntickets, Flugtickets oder eine Nächtigungsmöglichkeit bereitgestellt, ist die Auszahlung von pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 möglich. Die Auszahlung von steuerfreien Kilometergeldern neben pauschalen Aufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 ist hingegen nicht möglich.~~

Beispiel:

Ein Fußballer erhält 2023 für 6 Einsatztage für Auswärtsspiele insgesamt 720 Euro. Zu den Auswärtsspielen wird seitens des Vereines ein Bustransfer organisiert. Der Bustransfer wird den Sportlern kostenlos seitens des Vereines zur Verfügung gestellt.

Da die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen den täglichen Höchstbetrag von 120 Euro (ab 2023) pro Einsatztage und den monatlichen Höchstbetrag von 720 Euro nicht übersteigen, können die pauschalen Aufwandsersatzsteuerefrei ausgezahlt werden. Daneben kann der Verein einen Bustransfer zur Verfügung stellen, der für den pauschalen Aufwandsersatz nicht schädlich ist.

~~Es ist nicht zulässig, Beträge aus einem vereinbarten Fixum steuerfrei herauszurechnen und auszubezahlen.~~

Beispiel:

Herr N spielt bei einem gemeinnützigen Eishockeyverein. Er erhält von diesem ein Bruttogehalt von monatlich 500 Euro.

Ein Herausrechnen von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen aus den 500 Euro ist nicht zulässig. Es können lediglich neben dem vereinbarten Bruttogehalt pauschale Reiseaufwandsentschädigungen bezahlt werden.

~~Werden unabhängig von den Einsatztagen (monatliche) Entgelte in gleicher Höhe ausbezahlt, ist dies ein Indiz, dass keine pauschalen Aufwandsentschädigungen (sondern ein vereinbartes Fixum) vorliegen.~~

~~Sind mit den Sportlern Punkteprämien vereinbart, ist die Steuerbefreiung darauf nicht anwendbar (vgl. BFG 19.4.2022, RV/4100636/2011).~~

~~Siehe auch VereinsR 2001 Rz 774a.~~

~~Siehe auch Beispiel Rz 10092k.~~

92I

~~Für Einsatztage, die aufgrund der COVID-19-Krise nicht stattfinden konnten (zB Sportstätten gesperrt, kein gemeinsames Training oder kein gemeinsamer Wettkampf), können im Kalenderjahr 2020, von Jänner bis Juni 2021 sowie im November 2021 und Dezember 2021 pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 erfüllen, weiterhin steuerfrei an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) ausgezahlt werden (§ 124b Z 352 und Z 381 EStG 1988).~~

Randzahl 92I: derzeit frei

In Rz 383b wird ein Verweis angepasst (GemRefG 2023)

383b

[...]

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen, die ein politischer Funktionär freiwillig für soziale, gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder ähnliche Zwecke leistet. Diese gehören zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung, auch wenn sie im Zusammenhang mit der politischen Funktion geleistet werden. Freiwilligkeit ist insbesondere bei Zuwendungen an eine überörtlich tätige Organisation anzunehmen, weil hier der Werbecharakter der Zuwendung zu verneinen ist. Eine Ausnahme stellen Spenden an Vereine im Sinne des [§ 4a Z 3 EStG 1988](#) dar (siehe EStR 2000 Rz 130530 ff). Diese können im Rahmen der Sonderausgaben berücksichtigt werden.

[...]

Rz 565 bis 571 werden aktualisiert, Rz 566a und 566b, der bisherige Text der Rz 569 bis 570 und Rz 573 werden gestrichen; die bisherige Rz 571 wird auf Rz 569 bis 571 aufgeteilt (GemRefG 2023)

565

Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen an Einrichtungen im Sinne des [§ 4a EStG 1988](#) sind insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig, als sie nicht aus dem Betriebsvermögen erfolgen (zur automatischen Datenübermittlung siehe Rz 571 und Abschnitt 42.6).

Die Eignung eines Spendenempfängers als Einrichtung nach [§ 4a EStG 1988](#) ergibt sich bei Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3, Abs. 4 lit. a bis c, lit. e bis g und Abs. 6 EStG 1988 aus dem Gesetz; bei Einrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6, Abs. 4 lit. d, Abs. 4a und Abs. 5 EStG 1988 erfolgt die Feststellung der Voraussetzungen gemäß [§ 4a Abs. 4 EStG 1988](#) durch einen Bescheid des für das gesamte Bundesgebiet zuständigen Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020 Finanzamt Wien 1/23). Sämtliche Einrichtungen, deren

Zugehörigkeit zum begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid festgestellt wurde, sowie gesetzlich genannte inländische Einrichtungen, die eine Datenübermittlung vornehmen (siehe Rz 571), sind in der „Liste spendenbegünstigter Einrichtungen“ auf der ~~Homepage~~ **Webseite** des BMF eingetragen.

566

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. ~~63 Z 1 bis 3~~ EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):

- Universitäten **gemäß dem UG einschließlich deren Fakultäten, Institute und besonderen Einrichtungen, Fachhochschulen gemäß dem [Fachhochschulgesetz](#) (FHG), Privathochschulen gemäß dem [Privathochschulgesetz](#) (PrivHG), Pädagogische Hochschulen gemäß dem [Hochschulgesetz 2005](#) (HG), Kunsthochschulen und die Akademie der bildenden Künste das Institute of Science and Technology Austria gemäß dem [IST-Austria-Gesetz](#) (ISTAG), das Institute of Digital Sciences Austria gemäß dem [Bundesgesetz über die Gründung des Institute of Digital Sciences Austria](#) (nunmehr: [Bundesgesetz über das Institute of Digital Sciences Austria \(Interdisciplinary Transformation University\)](#)), deren jeweilige Organisationseinheiten und die Österreichische Akademie der Wissenschaften und deren rechtlich selbständige Institute, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen.** ~~Gemäß § 6 Abs. 2 Privathochschulgesetz (BGBl. I Nr. 77/2020) gelten Privathochschulen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988; ab 1.1.2021 gelten gemäß § 2 Abs. 7 Fachhochschulgesetz (BGBl. Nr. 340/1993 idF BGBl. I Nr. 77/2020) auch Fachhochschulen hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen an sie als Universitäten im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988; sowie diesen entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht;~~
- Öffentliche Kindergärten (Kinderbetreuungseinrichtungen bis zum Eintritt der Schulpflicht) und Schulen (im Sinne des [Art. 14 Abs. 6 B-VG](#)) im Rahmen ihrer Teilrechtsfähigkeit bzw. zweckgebundenen Gebarung gemäß [§ 128b des Schulorganisationsgesetzes](#) sowie Österreichische Auslandsschulen und Kindergärten und Schulen mit Öffentlichkeitsrecht anderer Körperschaften öffentlichen Rechts;
- durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Fonds, die mit Aufgaben der Forschungsförderung betraut sind. Dazu zählen insbesondere der durch das wiederverlautbarte [Forschungs- und Technologieförderungsgesetz](#), BGBl. Nr. 434/1982 idGF, errichtete Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung und der durch dasselbe Gesetz errichtete Forschungsförderungsfonds für die gewerbliche Wirtschaft;
- Gemeinnützige und gewinnlose Forschungsstiftungen ~~(siehe EStR 2000 Rz 1332b);~~

- die Österreichische Nationalbibliothek, die GeoSphere Austria, die OeAD GmbH und das Österreichische Filminstitut;
- Österreichische Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts und von anderen Rechtsträgern, wenn sie in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind;
- das Bundesdenkmalamt und der Denkmalfonds;
- die Internationale Anti-Korruptions-Akademie;
- die Diplomatische Akademie;
- das Hochkommissariat der Vereinten Nationen für Flüchtlinge (UNHCR);
- Freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände;
- der Anerkennungsfonds für freiwilliges Engagement ~~die Österreichische Akademie der Wissenschaften.~~

566a 567

Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 2 und 3 ~~Z 4 bis 6~~ EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt) sind solche, die begünstigte Zwecke gemäß [§ 4a Abs. 2 EStG 1988](#) verfolgen und gemäß [§ 4a Abs. 3 EStG 1988](#) durch ihre Rechtsform als begünstigte Einrichtung in Betracht kommen.

Begünstigte Zwecke sind:

- Gemeinnützige Zwecke gemäß [§ 35 BAO](#)
- Mildtätige Zwecke gemäß [§ 37 BAO](#)
- Wissenschaftliche Forschung, Entwicklung und Erschließung der Künste und Erwachsenenbildung, die wissenschaftliche oder künstlerische Lehre betrifft und dem [Universitätsgesetz 2002](#) entspricht.

In Betracht kommen als begünstigte Einrichtungen Körperschaften gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 1 und 2 KStG 1988](#), solche öffentlichen Rechts gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#), mit Forschungs- oder Lehraufgaben befasste Einrichtungen von Gebietskörperschaften oder solche, an denen Gebietskörperschaften mehrheitlich beteiligt sind (siehe EStR 2000 Rz 1313a).

- ~~juristisch unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, die im Wesentlichen mit Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind. Dabei muss es sich grundsätzlich um Publikationen oder Dokumentationen von Forschungs- oder Lehraufgaben handeln, die vom Spendenempfänger selbst durchgeführt wurden bzw. werden; ausgenommen davon ist der Ankauf wissenschaftlicher Publikationen bzw.~~

~~Dokumentationen oder die Dokumentation, die der Spendenempfänger selbst vornimmt oder vornehmen lässt, wenn dies Voraussetzung für eine konkrete Forschungs- oder Lehraufgabe des Spendenempfängers ist;~~

- ~~juristische Personen, an denen entweder eine oder mehrere Gebietskörperschaften oder eine oder mehrere Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 zumindest mehrheitlich beteiligt sind, und die im Wesentlichen mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst sind;~~
- ~~juristische Personen, die ausschließlich mit Forschungs- oder Lehraufgaben der genannten Art für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft und damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen oder Dokumentationen befasst und gemeinnützig im Sinne der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung sind.~~

~~Bei Zuwendungen zur Durchführung von Forschungs- und Lehraufgaben im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 4 bis 6 EStG 1988 ist das Vorliegen eines entsprechenden Grundlagenbescheides des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020 Finanzamt Wien 1/23) Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug; dieser Bescheid muss vor Hingabe der Zuwendung erteilt worden sein (Bescheidwiderruf siehe EStR 2000 Rz 1344).~~

566b 568

Im Sinne des Urteils des EuGH vom 16.06.2011, Rs [C-10/10](#), *Kommission/Österreich*, muss § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 unionsrechtskonform ausgelegt werden. Dementsprechend kommen als begünstigte Spendenempfänger ~~neben den in § 4a Abs. 3 Z 1 bis 4 EStG 1988 genannten Einrichtungen jeweils auch diesen den angeführten österreichischen Einrichtungen~~ entsprechende ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Staat der europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, in Betracht.

~~Voraussetzung ist aber, dass die Einrichtung dem im Allgemeininteresse liegenden Ziel der Förderung der österreichischen Wissenschaft und Erwachsenenbildung dient (siehe EStR 2000 Rz 1332a).~~

567

~~Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 4 lit. a bis c, e und f EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):~~

~~a) die Österreichische Nationalbibliothek, das Österreichische Archäologische Institut, das Institut für Österreichische Geschichtsforschung und das Österreichische Filminstitut gemäß § 1 des Filmförderungsgesetzes;~~

- ~~b) Österreichische Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts und von anderen Rechtsträgern als Körperschaften öffentlichen Rechts, wenn diese Museen einen den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts vergleichbaren öffentlichen Zugang haben und Sammlungsgegenstände zur Schau stellen, die in geschichtlicher, künstlerischer oder sonstiger kultureller Hinsicht von überregionaler Bedeutung sind (vgl. VO des Bundesministers für Finanzen betreffend Sammlungsgegenstände von überregionaler Bedeutung im Sinne des § 4a EStG 1988, BGBl. II Nr. 34/2017 idgF; siehe EStR 2000 Rz 1338);~~
- ~~c) das Bundesdenkmalamt und der Denkmalfonds gemäß § 33 Abs. 1 des Denkmalschutzgesetzes;~~

~~Begünstigt sind auch Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, wenn sie den in lit. a bis c genannten Einrichtungen vergleichbar sind und der Förderung, Erhaltung, Vermittlung und Dokumentation von Kunst und Kultur in Österreich dienen.~~

- ~~e) die Internationale Anti-Korruptions Akademie (IACA);~~
- ~~f) die Diplomatische Akademie und vergleichbare Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.~~

567a

~~Einrichtungen nach § 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):~~

~~Zuwendungen an Dachverbände von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensportes ist, sind nur begünstigt, wenn diese Einrichtungen in der „Liste der begünstigten Einrichtungen (zB Spenden, Kirchen, Versicherungen)“ auf der Homepage des BMF eingetragen sind.~~

567b

~~Begünstigte Einrichtungen nach § 4a Abs. 4a EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):~~

~~Geförderte Kunst- und Kultureinrichtungen, die in der „Liste der begünstigten Einrichtungen (zB Spenden, Kirchen, Versicherungen)“ auf der Homepage des BMF eingetragen sind; siehe EStR 2000 Rz 1338a ff.~~

568

~~Einrichtungen nach § 4a Abs. 5 EStG 1988 (mit Bescheid festgestellt):~~

~~Im Rahmen der Sonderausgaben werden ausschließlich Geldzuwendungen (und keine Sachzuwendungen) an begünstigte Körperschaften im Sinne des § 4a Abs. 5 EStG 1988 für mildtätige Zwecke, für die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern und zur~~

~~Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen steuerlich anerkannt. Geldzuwendungen, die ab dem 1.1.2012 an die in § 4a Abs. 5 EStG 1988 genannten Empfänger erfolgen, sind auch für folgende Zwecke begünstigt:~~

- ~~• Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt-, Natur- und Artenschutz). Nicht begünstigt ist dagegen grundsätzlich der Tierschutz im Allgemeinen, bei dem das individuelle Tier (Haustier) um seiner selbst willen geschützt werden soll (Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338b).~~
- ~~• Betreuung von Tieren in behördlich genehmigten Tierheimen im Sinne des Tierschutzgesetzes (inklusive der veterinärmedizinischen Betreuung) sowie bei vergleichbaren Einrichtungen im EU/EWR-Raum. (Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338b)~~

~~Auch Zuwendungen an Spendensammelorganisationen für die oben genannten Zwecke sind als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 4a Abs. 5 Z 4 EStG 1988).~~

569

Spenden sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege der automatischen Datenübermittlung gemeldet hat (siehe Rz 630a). Das gilt nicht für Spenden an einen Spendenempfänger ohne feste örtliche Einrichtung im Inland.

Der Steuerpflichtige muss Spenden im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#), die an ausländische Organisationen geleistet werden, in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Grundsätzlich ist jeder Beleg, der die inhaltlichen Mindestvoraussetzungen des [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) erfüllt, anzuerkennen (zB Zahlscheine). Ein solcher Beleg hat daher jedenfalls zu enthalten:

- Name der empfangenden Körperschaft
- Name des Zuwendenden
- Betrag und Datum der Zuwendung

Sollten Zweifel über den tatsächlichen Geldfluss bestehen, kann vom Finanzamt eine Spendenbestätigung oder der Kontoauszug abverlangt werden. Die Spendenorganisation hat auf Verlangen des Spenders eine Spendenbestätigung auszustellen. Die Spendenbestätigung hat neben den verpflichtenden Beleginhalten die Anschrift des Spenders und (falls vorhanden) auch die Registrierungsnummer der empfangenden Körperschaft anzuführen. Eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge ist zulässig. ~~Einrichtungen nach § 4a Abs. 6 EStG 1988 (explizit im Gesetz aufgezählt):~~

~~Ab dem 1.1.2012 erfolgende Geldzuwendungen an freiwillige Feuerwehren und die Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 EStG 1988) sind als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Spenden müssen zur Erfüllung der in den Landesgesetzen zugewiesenen Aufgaben der Feuerpolizei, der örtlichen Gefahrenpolizei und des Katastrophenschutzes bestimmt sein. Eine Verwendung für andere Zwecke (zB Kameradschaftskasse, Ausbau von Anlagen eines Betriebs gewerblicher Art) ist nicht zulässig. Näheres siehe EStR 2000 Rz 1338c.~~

570

Zahlungen, die zu einer Gegenleistung eines Spendenempfängers an den Spender führen, Mitgliedsbeiträge, sowie "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" (siehe Rz 560) sind nicht als begünstigte Spenden absetzbar. Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.

Beispiel:

Voraussetzung für den Abzug von Spenden an das Bundesdenkmalamt ist, dass die Zuwendung nicht im Hinblick auf zugesagte Subventionen zur Sanierung des eigenen denkmalgeschützten Objektes hingegeben wird.

Zuwendungen, denen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang eine Gegenleistung gegenübersteht, sind nach [§ 4a Abs. 7 Z 4 EStG 1988](#) nur dann abzugsfähig, wenn der gemeine Wert der Zuwendung mindestens das Doppelte des Wertes der Gegenleistung beträgt. Umgekehrt darf also der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. Der dem gemeinen Wert der Gegenleistung entsprechende Teil der Zuwendung ist nicht abzugsfähig.

Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen. Ob der Wert der Gegenleistung völlig unerheblich ist, ist nicht von der Wertrelation zur getätigten Spende, sondern vom Wert der Gegenleistung für sich abhängig. Von völlig unerheblichem Wert ist die Gegenleistung nur dann, wenn dieser zu vernachlässigen ist (zB einem Spendenerlagschein beiliegende Weihnachts- oder Glückwunschkarten). Näheres siehe EStR 2000 Rz 1308.

~~Spenden aus dem Privatvermögen können an Organisationen im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 1, 2 und 3 und Abs. 4 EStG 1988 in Form von Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Spenden an Organisationen gemäß § 4a Abs. 3 Z 2a, Z 4 bis 6, Abs. 4a, Abs. 5 und 6 EStG 1988 sind nur dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie in Form von Geldzuwendungen erfolgen. Hinsichtlich des Höchstbetrages der Zuwendungen nach § 4a EStG 1988 siehe Rz 586.~~

571

~~Spenden, die ab dem 1.1.2017 getätigt werden, sind nur mehr dann als Sonderausgaben abzugsfähig, wenn sie die empfangende Organisation der Finanzverwaltung im Wege der automatischen Datenübermittlung gemeldet hat (siehe Rz 630a). Das gilt nicht für Spenden an einen Spendenempfänger ohne feste örtliche Einrichtung im Inland.~~

~~Der Steuerpflichtige muss Spenden im Sinne des § 4a EStG 1988, die vor dem 1.1.2017 oder an ausländische Organisationen geleistet werden, in die Steuererklärung aufnehmen und auf Verlangen der Abgabenbehörde belegmäßig nachweisen. Grundsätzlich ist jeder Beleg, der die inhaltlichen Mindestvoraussetzungen des § 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 erfüllt, anzuerkennen (zB Zahlscheine). Ein solcher Beleg hat daher jedenfalls zu enthalten:~~

- ~~• Name der empfangenden Körperschaft~~
- ~~• Name des Zuwendenden~~
- ~~• Betrag und Datum der Zuwendung~~

~~Sollten Zweifel über den tatsächlichen Geldfluss bestehen, kann vom Finanzamt eine Spendenbestätigung oder der Kontoauszug abverlangt werden. Die Spendenorganisation hat auf Verlangen des Spenders eine Spendenbestätigung auszustellen. Die Spendenbestätigung hat neben den verpflichtenden Beleginhalten die Anschrift des Spenders und (falls vorhanden) auch die Registrierungsnummer der empfangenden Körperschaft anzuführen. Eine Sammelbestätigung der Spendenorganisation über die im Kalenderjahr geleisteten Beträge ist zulässig.~~

~~Zahlungen, die zu einer Gegenleistung eines Spendenempfängers an den Spender führen, Mitgliedsbeiträge, sowie "zweckgewidmete Kirchenbeiträge" (siehe Rz 560) sind nicht als begünstigte Spenden absetzbar. Als Spenden sind daher nur freiwillige Zuwendungen zu verstehen, die keinen Entgeltcharakter haben, sodass Leistungsvergütungen (zB an Feuerwehren) keinesfalls abzugsfähig sind.~~

Beispiel:

Voraussetzung für den Abzug von Spenden an das Bundesdenkmalamt ist, dass die Zuwendung nicht im Hinblick auf zugesagte Subventionen zur Sanierung des eigenen denkmalgeschützten Objektes hingegeben wird.

~~Steht der Zuwendung eine Gegenleistung gegenüber, darf der gemeine Wert der Gegenleistung höchstens 50% der Zuwendung betragen. In diesem Fall ist nur der Teil der Zuwendung, der den gemeinen Wert der Gegenleistung überschreitet, abzugsfähig. Steht der Zuwendung jedoch eine Gegenleistung von völlig unerheblichem Wert gegenüber, ist zur Gänze von einer Spende auszugehen (zB einem Spendenerlagschein angeschlossene Weihnachtskarten).~~

~~Näheres siehe EStR 2000 Rz 1330a.~~

Nicht als Zuwendungen abzugsfähig sind die Mitgliedsbeiträge jener Mitglieder, die am Vereinsleben als vollberechtigte Mitglieder teilnehmen können und die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft geleistet werden (echte Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes). Auch Beiträge, die zur Erlangung einer von der Organisation konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden (unechte Mitgliedsbeiträge), sind nicht abzugsfähig. Echte Mitgliedsbeiträge dienen vor allem der laufenden Abdeckung des Aufwandes der Körperschaft. Anzeichen für das Vorliegen von Mitgliedsbeiträgen eines ordentlichen Mitgliedes ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft (vgl. VereinsR 2001 Rz 339 und KStR 2013 Rz 514).

Beträge, die über diesen Mitgliedsbeitrag eines ordentlichen Mitgliedes hinaus vom Mitglied freiwillig oder auf Grund einer gegenüber der Körperschaft eingegangenen Einzelverpflichtung zur Förderung des Vereinszweckes geleistet werden, sind nicht als Mitgliedsbeiträge eines ordentlichen Mitgliedes anzusehen und daher als Spenden abzugsfähig. Dies gilt auch für Zahlungen auf Grund einer Fördermitgliedschaft ohne Mitgliedschaftsrechte (**siehe EStR 2000 Rz 1308b**).

573

~~Kommt die Zuwendung dem Spendenempfänger im Wege eines Treuhänders des Spendenempfängers zu, so ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder als Sonderausgabe absetzbar. Es muss sichergestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zu 100% an den begünstigten Verein weitergeleitet werden. Der begünstigte Verein ist zur Datenübermittlung verpflichtet.~~

Randzahl 573: derzeit frei

Rz 586 wird aktualisiert und in Rz 586, 587 und 588 aufgeteilt (GemRefG 2023)

586

~~Ab der Veranlagung 2013 sind als Sonderausgaben~~ **Freigebige Zuwendungen (Spenden)** an nach [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Empfänger **sind** gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 EStG 1988](#) **als Sonderausgaben** abzugsfähig, wobei der Gesamtbetrag aller als Betriebsausgaben und Sonderausgaben abzugsfähiger Zuwendungen mit 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte (des jeweiligen Veranlagungsjahres) **vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 und Z 9 EStG 1988** begrenzt ist. **Lohnsteuerlich begünstigt behandelte nichtselbständige Einkünfte, die entsprechend § 41**

Abs. 4 erster Satz EStG 1988 im Rahmen der Veranlagung nicht dem Einkommensteuertarif unterworfen werden, bleiben bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte außer Ansatz. Der Gesamtbetrag der Einkünfte umfasst auch solche, für die Österreich nach einem DBA kein Besteuerungsrecht zusteht (VwGH 24.5.2007, [2004/15/0051](#); BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013).

Beispiel 1:

Ein Arbeitnehmer erzielt im Jahr 202413 steuerpflichtige Bezüge (KZ 245 des Jahreslohnzettels) in Höhe von 23.500 Euro. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 202413 beantragt er das Pendlerpauschale in Höhe von 1.476 Euro, Fortbildungskosten in Höhe von 2.024 Euro und absetzbare Spenden im Ausmaß von 1.900 Euro.

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 20.000 Euro (23.500 - 1.476 - 2.024). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (ds. 2.000 Euro) begrenzt. Die Spenden können daher in der beantragten Höhe von 1.900 Euro berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

*Ein Steuerpflichtiger erzielt Einkünfte im Jahr 202413 aus nichtselbständiger Arbeit (**KZ 245 des Jahreslohnzettels**) in Höhe von 30.000 Euro und einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 15.000 Euro. In seiner Einkommensteuererklärung 202413 beantragt er absetzbare Spenden in Höhe von 2.500 Euro.*

Bemessungsgrundlage für den Maximalbetrag iZm der Absetzbarkeit der Spenden ist der Gesamtbetrag der Einkünfte. Dieser beträgt 15.000 Euro (30.000 - 15.000). Die Absetzbarkeit der Spenden ist mit 10% dieses Betrages (ds. 1.500 Euro) begrenzt. Die beantragten Spenden können daher nur im Ausmaß von 1.500 Euro berücksichtigt werden.

~~Randzahlen 587 und 588: derzeit frei~~

587

~~Ab der Veranlagung 2016 sind als Sonderausgaben~~ Zuwendungen an nach [§ 4b EStG 1988](#) spendenbegünstigte Empfänger **sind** gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) **als Sonderausgaben** abzugsfähig, wenn diese zum Zweck der Vermögensausstattung an eine privatrechtliche Stiftung oder an eine damit vergleichbare Vermögensmasse erbracht werden. ~~Diese Zuwendungen dürfen zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von 500.000 EUR nicht übersteigen. Zusätzlich sind Zuwendungen nur bis zu 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des jeweiligen Kalenderjahres als Sonderausgaben zu berücksichtigen.~~ **Zuwendungen sind insoweit abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte vor Berücksichtigung von Zuwendungen gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 7 und Z 9 EStG 1988](#) nicht übersteigen. Lohnsteuerlich begünstigt behandelte nichtselbständige Einkünfte, die entsprechend [§ 41 Abs. 4 erster](#)**

Satz EStG 1988 im Rahmen der Veranlagung nicht dem Einkommensteuertarif unterworfen werden, bleiben bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte außer Ansatz.

Zuwendungen, die vor dem 1. Jänner 2024 erfolgen, dürfen zudem zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der erstmaligen Zuwendung und den folgenden vier Kalenderjahren insgesamt den Betrag von 500.000 Euro nicht übersteigen.

Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen und deren Berücksichtigung wegen Überschreitung des Höchstbetrages nicht möglich ist, können insoweit auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen Jahres als Sonderausgabe abgezogen werden (Zuwendungsvortrag).

Im jeweiligen Jahr geleistete Zuwendungen sind stets vorrangig abzuziehen. Nicht abzugsfähige Zuwendungen aus Vorjahren, die im Rahmen eines Zuwendungsvortrages zu berücksichtigen sind, sind in größtmöglichem Ausmaß zu verrechnen. Die zeitlich am längsten zurückliegenden Beträge sind dabei zuerst zu berücksichtigen.

588

~~Ab der Veranlagung 2017 sind als Sonderausgaben~~ Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung ([§ 1 Innovationsstiftung-Bildung-Gesetz](#), ISBG) sowie an deren Substiftungen ([§ 4 Abs. 5 ISBG](#)) zur Förderung ihrer Tätigkeiten gemäß [§ 3 Abs. 1 und 2 ISBG](#) oder zum Zweck der ertragsbringenden Vermögensausstattung im Sinne des [§ 4c EStG 1988](#) sind gemäß [§ 18 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) als **Sonderausgaben** abzugsfähig. Derartige Zuwendungen sind zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen im Kalenderjahr der Zuwendung grundsätzlich in Höhe von 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig. Insoweit derartige Zuwendungen jedoch gemeinsam mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen weder den Betrag von 500.000 Euro noch den Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigen, sind sie jedenfalls als Sonderausgaben abzugsfähig. **Lohnsteuerlich begünstigt behandelte nichtselbständige Einkünfte, die entsprechend [§ 41 Abs. 4 erster Satz EStG 1988](#) im Rahmen der Veranlagung nicht dem Einkommensteuertarif unterworfen werden, bleiben bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte außer Ansatz.** Die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe ist daher wie folgt begrenzt:

- Abzugsfähig sind Zuwendungen - unter allfälliger Berücksichtigung von Zuwendungen, die als Betriebsausgaben nach [§ 4c EStG 1988](#) berücksichtigt wurden - in Höhe von höchstens 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte.
- Übersteigen die Zuwendungen, die Grenze von 10% des Gesamtbetrages der Einkünfte, sind sie bis zur Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte abzugsfähig, wobei die

insgesamt berücksichtigten Zuwendungen den Betrag von 500.000 Euro nicht übersteigen dürfen.

Beispiel 13:

- Gewinn (vor Gewinnfreibetrag): 100.000 Euro
- Zuwendung aus dem Betriebsvermögen: 160.000 Euro
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 30.000 Euro

Als Betriebsausgabe sind gemäß [§ 4c EStG 1988](#) 100.000 Euro abziehbar; der Gewinn beträgt demnach 0, der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 30.000, die 10%-Grenze beträgt 3.000 Euro. Von der noch nicht als Betriebsausgabe berücksichtigten Zuwendung (60.000 Euro) ist der Betrag von 30.000 Euro als Sonderausgabe abziehbar.

Beispiel 24:

- Gewinn (vor Gewinnfreibetrag): 100.000 Euro
- Zuwendung aus dem Betriebsvermögen: 120.000 Euro
- Zuwendungen aus dem Privatvermögen: 500.000 Euro
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: 800.000 Euro

Als Betriebsausgabe sind gemäß [§ 4c EStG 1988](#) 100.000 Euro abziehbar; der Gewinn beträgt demnach 0, der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 800.000, die 10%-Grenze beträgt 80.000 Euro. Von dem für die Berücksichtigung als Sonderausgabe in Betracht kommenden Betrag der Zuwendung (20.000 Euro + 500.000 Euro = 520.000 Euro) ist der Betrag von 380.000 Euro als Sonderausgabe abziehbar, sodass insgesamt 500.000 Euro berücksichtigt werden.

Für Zuwendungen, die nach dem 31. Dezember 2023 erfolgen, gilt:

Soweit die Berücksichtigung einer Zuwendung wegen Überschreitung des Höchstbetrages nicht möglich ist, kann eine Zuwendung zur ertragsbringenden Vermögensausstattung auf Antrag in den folgenden neun Veranlagungszeiträumen zusammen mit Zuwendungen des jeweiligen Jahres als Sonderausgabe abgezogen werden (Zuwendungsvortrag).

Im jeweiligen Jahr geleistete Zuwendungen sind stets vorrangig abziehen. Nicht abzugsfähige Zuwendungen aus Vorjahren, die im Rahmen eines Zuwendungsvortrages zu berücksichtigen sind, sind in größtmöglichem Ausmaß zu verrechnen. Die zeitlich am längsten zurückliegenden Beträge sind dabei zuerst zu berücksichtigen.

Rz 12007, 12009 bis 12012, 12037 und 12040 werden aktualisiert und nach Rz 12061 die neue Rz 12061a eingefügt (GemRefG 2023, Änderung der [Sonderausgaben-Datenübermittlungsverordnung](#))

12007

Hat der Zuwendende seine Identifikationsdaten bekannt gegeben, sind folgende Zuwendungsempfänger zur Datenübermittlung verpflichtet, wenn sie eine feste örtliche Einrichtung im Inland haben:

- Organisationen, die ~~durch Bescheid des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020 des Finanzamtes Wien 1/23)~~ begünstigte Spendenempfänger sind und auf der BMF-Homepage in der „Liste spendenbegünstigter Einrichtungen“ ausgewiesen sind; die für die Erfüllung der Übermittlungspflicht anfallenden Kosten sind auf die 10%-Grenze für die eigenen Verwaltungskosten der Organisation nicht anzurechnen (§ 4a ~~Abs. 8 Z 1~~ **Abs. 4 Z 3** EStG 1988). ~~Zur Erteilung und Verlängerung der Spendenbegünstigung siehe Rz 12010).~~
- Pensionsversicherungsanstalten und Versorgungseinrichtungen (betreffend Nachkauf von Versicherungszeiten und freiwillige Weiterversicherung, siehe dazu Rz 12006)
 - Gesetzliche Pensionsversicherungsanstalten:
 - Pensionsversicherungsanstalt (PVA)
 - Sozialversicherung der Selbständigen (SVS)
 - Versorgungsanstalt des österreichischen Notariates
 - Versicherungsanstalt öffentlich Bediensteter, Eisenbahnen und Bergbau (BVAEB)
 - Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen (zB Rechtsanwaltskammer, Ärztekammer(n), pharmazeutische Gehaltskasse, Tierärztekammer)
- Kirchen und Religionsgesellschaften, an die verpflichtende Beiträge zu leisten sind (siehe dazu Rz 12027)
- Österreichische Akademie der Wissenschaften
- GeoSphere Austria gemäß dem [GeoSphere Austria-Gesetz](#) (GSAG), BGBl. I Nr. 60/2022
- OeAD GmbH gemäß dem [OeAD-Gesetz](#) (OeADG), BGBl. I Nr. 99/2008
- Österreichische Nationalbibliothek
- Österreichisches Filminstitut gemäß [§ 1 des Filmförderungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 557/1980
- Bundesdenkmalamt
- Bundesdenkmalfonds gemäß [§ 33 des Denkmalschutzgesetzes](#), BGBl. Nr. 533/1923
- Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA)
- Diplomatische Akademie
- Landesfeuerwehrverbände und freiwillige Feuerwehren
- Hochkommissariat der Vereinten Nationen für Flüchtlinge (UNHCR)
- Anerkennungsfonds für freiwilliges Engagement gemäß [§§ 36 ff des Freiwilligengesetzes](#)
- ~~Forschungseinrichtungen~~

- ~~Universitäten, Kunsthochschulen, Privathochschulen, Fachhochschulen, Akademie der bildenden Künste (inklusive Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen, § 4a Abs. 3 Z 1 EStG 1988)~~
- ~~Forschungsförderungsfonds (§ 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988) sowie Forschungseinrichtungen (§ 4a Abs. 3 Z 4 bis Z 5 EStG 1988)~~
- ~~Gemeinnützige und gewinnlose Forschungsstiftungen (§ 4a Abs. 3 Z 2a EStG 1988)~~
- ~~Österreichische Akademie der Wissenschaften (§ 4a Abs. 3 Z 3 EStG 1988)~~
- ~~Österreichisches Archäologisches Institut (§ 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988)~~
- ~~Institut für Österreichische Geschichtsforschung (§ 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988)~~
- ~~Kunst und Kultur~~
 - ~~Österreichische Nationalbibliothek (§ 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988)~~
 - ~~Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988)~~
 - ~~Privatmuseen mit überregionaler Bedeutung (§ 4a Abs. 4 lit. b EStG 1988)~~
 - ~~Bundesdenkmalamt und Bundesdenkmalfonds (§ 4a Abs. 4 lit. c EStG 1988)~~
 - ~~Österreichisches Filminstitut (§ 4a Abs. 4 lit. a EStG 1988)~~
 - ~~Geförderte Kultureinrichtungen (§ 4a Abs. 4a EStG 1988)~~
- ~~Feuerwehren~~
 - ~~Freiwillige Feuerwehren (§ 4a Abs. 6 EStG 1988)~~
 - ~~Landesfeuerwehrverbände (§ 4a Abs. 6 EStG 1988)~~
- ~~Sonstige~~
 - ~~Behindertensportdachverbände (§ 4a Abs. 4 lit. d EStG 1988)~~
 - ~~Internationale Anti-Korruptions Akademie (§ 4a Abs. 4 lit. e EStG 1988)~~
 - ~~Diplomatische Akademie (§ 4a Abs. 4 lit. f EStG 1988)~~
 - ~~Gemeinnützige Stiftungen (§ 4b EStG 1988)~~
 - ~~Innovationsstiftung für Bildung (§ 4c EStG 1988)~~

Alle Einrichtungen, die Teilnehmer an der Sonderausgabendatenübermittlung sind, werden auf der BMF-Homepage in der „Liste begünstigter Einrichtungen“ veröffentlicht.

12009

(...)

Für Spenden, die als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind, besteht (weiterhin) die Verpflichtung des Spenders zum Belegnachweis und die Verpflichtung der Spendenorganisation zur Ausstellung einer Spendenbestätigung auf Verlangen (§ 4a Abs. 7 Z 5 7 EStG 1988).

12010

Die Verpflichtung zur Datenübermittlung hat für Organisationen, die durch Bescheid des Finanzamtes Österreich (bis 31.12.2020 des Finanzamtes Wien 1/23) begünstigte Spendenempfänger sind, in Bezug auf die Erteilung bzw. Verlängerung der Spendenbegünstigung folgende Bedeutung:

1. Erteilung der Spendenbegünstigung:

Die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger setzt gemäß § 4a Abs. ~~84~~ **Z 3 lit. a** EStG 1988 neben der Erfüllung der weiteren Voraussetzungen voraus, dass die Körperschaft glaubhaft macht, dass sie Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung gemäß [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) getroffen hat. Zur Glaubhaftmachung dienen:

- a) Beantragung eines noch nicht vorhandenen FinanzOnline-Zuganges,
- b) Planungsüberlegungen betreffend technischer Umsetzungsschritte bzw. Organisationsmaßnahmen für die Übermittlungsverpflichtung,
- c) Vorbereitung/Durchführung derartiger Maßnahmen.

Im Antrag auf Erteilung eines Spendenbegünstigungsbescheides ist bekannt zu geben, welche Maßnahmen zur Erfüllung der Datenübermittlungsverpflichtung im Sinne des [§ 18 Abs. 8 EStG 1988](#) getroffen wurden. Außerdem ist im Antrag der gesetzliche Vertreter mit Adresse und Telefonnummer bekannt zu geben.

2. Verlängerung der Spendenbegünstigung:

Diesbezüglich müssen **ebenfalls** die Voraussetzungen des § 4a Abs. ~~84 Z 1 bis 4~~ **Z 3 lit. a** EStG 1988 erfüllt sein, ~~auf die Datenübermittlungsverpflichtung wird jedoch nicht abgestellt. Für die Verlängerung der Spendenbegünstigung ist somit nicht relevant, ob Einrichtungen für die Spendendatenübermittlung vorhanden sind.~~

3. Wird ~~aber~~ einer tatsächlich eingetretenen Übermittlungsverpflichtung zur Gänze nicht nachgekommen, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen (siehe Rz 12012). Das kann auch auf einen entsprechenden Antrag der Organisation erfolgen. Auf Grund des Widerrufsbescheides erfolgt dann auf der Liste die zeitliche Begrenzung des Status als begünstigte Einrichtung.

12011

Im Fall einer Treuhandschaft zwischen einem Zuwendungsempfänger (zB einem Museum) und einem Treuhänder (zB Förderverein, der als treuhändig Empfangsberechtigter des Museums auftritt und Spenden vereinnahmt), ist die Zuwendung ab dem Zeitpunkt der Übergabe an den Treuhänder dem Spendenempfänger zuzurechnen (EStR 2000 Rz 13140). Dabei muss sichergestellt und dokumentiert sein, dass die gesammelten Spenden zur Gänze

an die begünstigte Organisation weitergeleitet werden. Die Treuhandenschaft bewirkt die Zurechnung der Zuwendung an den Treugeber, der ist zur Datenübermittlung verpflichtet ist.

12012

[§ 18 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#) sieht Regelungen für den Fall vor, dass eine betroffene Organisation ihrer Verpflichtung zur Gänze nicht nachkommt, dh. keine Maßnahmen zur Umsetzung der Datenübermittlungsverpflichtung vorgenommen hat.

Werden von einer in der Liste gemäß § 4a Abs. ~~7~~ **5 Z 3** EStG 1988 aufscheinenden Organisation Vorkehrungen zur Erfüllung ihrer Übermittlungspflicht gänzlich, somit in Bezug auf alle Personen, die Beiträge oder Zuwendungen geleistet haben, unterlassen, ist die Organisation zunächst aufzufordern, dies nachzuholen. Unterbleibt dies, ist für eine in der Liste eingetragene Organisation der Begünstigungsbescheid zu widerrufen und die in der Liste die Geltungsdauer der Spendenbegünstigung der Körperschaft zu begrenzen, wodurch sie ab diesem Zeitpunkt ihren Status als begünstigte Organisation verliert ([§ 18 Abs. 8 Z 4 EStG 1988](#)).

(...)

12037

Folgenden Organisationen wird gemäß § 10 Z 1 der Verordnung der Zugang für die FinanzOnline-Teilnahme von der Finanzverwaltung ohne Antrag ermöglicht:

1. Eine Organisation, die auf der ~~Homepage~~ **Webseite** des Bundesministeriums für Finanzen als spendenbegünstigt ausgewiesen ist (§ 4a Abs. ~~8~~ **5 Z 3** EStG 1988).
2. Die Österreichische Akademie der Wissenschaften.
3. ~~Das Österreichische Archäologische Institut~~ **Die GeoSphere Austria gemäß dem [GeoSphere Austria-Gesetz](#) (GSAG), BGBl. I Nr. 60/2022.**
4. ~~Das Institut für Österreichische Geschichtsforschung~~ **Die OeAD GmbH gemäß dem [OeAD-Gesetz](#) (OeADG), BGBl. I Nr. 99/2008.**
5. Die Österreichische Nationalbibliothek.
6. Das Österreichische Filminstitut gemäß [§ 1 des Filmförderungsgesetzes](#), BGBl. Nr. 557/1980.
7. Das Bundesdenkmalamt.
8. Der Bundesdenkmalfonds gemäß [§ 33 des Denkmalschutzgesetzes](#), BGBl. Nr. 533/1923.
9. Die Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA).
10. Die Diplomatische Akademie.

11. Ein Landesfeuerwehrverband und eine freiwillige Feuerwehr. Der Österreichische Bundesfeuerwehrverband hat dem Bundesministerium für Finanzen die Landesfeuerwehrverbände und die Bezeichnungen der freiwilligen Feuerwehren im Bundesgebiet für die Teilnahme an der Datenübermittlung bekannt zu geben und allfällige nachträgliche Änderungen zu melden.

12. Das Hochkommissariat der Vereinten Nationen für Flüchtlinge (UNHCR).

13. Der Anerkennungsfonds für freiwilliges Engagement gemäß [§§ 36 ff des Freiwilligengesetzes](#).

12040

Die Zulassung zur Datenübermittlung mit Bescheid bestätigt zugleich, dass der Teilnehmer eine sonderausgabenbegünstigte Organisation ist.

Insbesondere folgende Institutionen haben im Rahmen der Antragstellung offen zu legen, dass die jeweiligen materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen für die Spendenbegünstigung und die Registrierung vorliegen:

- Forschungsförderungsfonds gemäß § 4a Abs. ~~3~~ **6 Z 2 3** EStG 1988 sowie Forschungseinrichtungen gemäß § 4a Abs. ~~3 Z 4 bis Z 5~~ **3** EStG 1988
- Gemeinnützige und gewinnlose Forschungstiftungen (§ 4a Abs. ~~3~~ **6 Z 2 a** EStG 1988)
- Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts (§ 4a Abs. ~~4~~ **6** lit. ~~b~~ **a** EStG 1988; zum Begriff „Körperschaft öffentlichen Rechts“ siehe KStR 2013 Rz 36; zum Begriff „Museum“ siehe Rz 12041, Rz 12042 und Rz 12043)
- Privatmuseen mit überregionaler Bedeutung (§ 4a Abs. ~~4~~ **6** lit. **b** EStG 1988, siehe dazu Rz 12044)

12061a

Spenden sind nur dann abzugsfähig, wenn die Datenübermittlung rechtskonform erfolgt. Wurde eine Datenübermittlung von der begünstigten Einrichtung unrichtigerweise vorgenommen, führt dies nicht zur Abzugsfähigkeit der Spende. [§ 18 Abs. 8 Z 5 lit. a EStG 1988](#) sieht eine Haftung der Körperschaft oder Einrichtung für unrichtige Datenübermittlungen vor. Diese Haftung greift dann, wenn die unrichtige Datenübermittlung der Körperschaft bzw. der Einrichtung zugerechnet werden kann. Davon ist auszugehen, wenn die Datenübermittlung vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtig vorgenommen und nicht korrigiert wird (zB Mitgliedsbeiträge werden als Spenden in die Datenübermittlung einbezogen). Diese Haftung greift jedoch nur dann ein, wenn die dadurch entgangene Steuer beim Spender nicht einbringlich ist. Dies gilt zusätzlich zu den Regelungen über die Abgabenhinterziehung bzw. grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß [§§ 33 f FinStrG](#), wo die Organisation als Beitragstätlerin

anzusehen sein kann. Auch eine Finanzordnungswidrigkeit nach [§ 51 FinStrG](#) kann in diesem Zusammenhang in Betracht kommen.