



BMF – VI/6 (VI/6)

12. Jänner 2004
06 5004/10-IV/6/01

An

Bundesministerium für Finanzen
Zentrale Services
Finanzamt Österreich
Finanzamt für Großbetriebe
Bundesfinanzgericht**Vereinsrichtlinien 2001**

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

Es ist darauf hinzuweisen, dass voraussichtlich mit 1. Juli 2002 ein neues Vereinsgesetz in Kraft treten wird und sich die Ausführungen der VereinsR 2001 in der gegenwärtigen Form auf die derzeitige Rechtslage beziehen. Nach dem derzeitigen Wissensstand sind allerdings keine wesentlichen Auswirkungen dieses neuen Vereinsgesetzes auf den abgabenrechtlichen Bereich zu erwarten.

Die VereinsR 2001 sind ab der Veranlagung 2001 generell anzuwenden. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle

(insbesondere Veranlagung 2000) sind die VereinsR 2001 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte des Bundesministeriums für Finanzen in Einzelfällen sind - sofern sie den VereinsR 2001 nicht widersprechen - weiterhin zu beachten.

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

Bundesministerium für Finanzen, 12. Jänner 2004

1 Allgemeiner Teil

Vereine

1

Die Ausführungen der Vereinsrichtlinien sind formal auf Körperschaften in der Rechtsform des Vereins 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 Rechts 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.

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 Zwecks. Er darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein und sein Vermögen nur im Sinne des Vereinszwecks 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, RGBl. 253 idF BGBl. Nr. 64/1979, die auf Grund der Aufhebung des Vereinspatents 1852 durch das Erste Bundesrechtsbereinigungsgesetz, BGBl. I Nr. 191/1999, 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 Rechts 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.

3

Zweck des ideellen Vereins ist es, seinen ideellen Zweck ohne Gewinnabsicht zu erfüllen. Die Erfüllung seiner Aufgaben wird primär aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden und Subventionen finanziert. In der Regel wird damit nicht das Auslangen gefunden, weshalb ideale Vereine oft eine wirtschaftliche (Neben-)Tätigkeit entfalten.

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).

4

Vereine können auch als Hauptvereine, 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](#)). Alle vier Vereinsformen besitzen eigenständige Rechtspersönlichkeit (siehe auch Rz 121 f).

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

5

Die Organisation des Vereins wird in den Statuten geregelt. Der Mindestinhalt der Statuten ist in [§ 3 Abs. 2 VerG](#) geregelt. Die Vereinstätigkeit muss auf 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 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 Vereins muss der Vereinsbehörde angezeigt werden, welche 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 ([§ 12 VerG](#)). Wenn dem Verein kein Nichtgestattungsbescheid zugeht oder wenn die Vereinsbehörde vor Ablauf der Frist mit Bescheid erklärt, von einer Nichtgestattung abzusehen (Einladung zur Aufnahme der Vereinstätigkeit, [§ 13 VerG](#)), kann der Verein seine Tätigkeit aufnehmen.

Vereinsbehörde ist die Bezirksverwaltungsbehörde, 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, 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](#)).

5a

Vereinsgesetzlich ist zwischen Errichtung und Entstehung des Vereins 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 Einladung zur Aufnahme der Vereinstätigkeit ergangen ist, oder die vier(sechs)wöchige Frist ab der Anmeldung verstrichen ist.

Abgabenrechtlich ist die Steuerrechtssubjektivität des Vereins mit der Errichtung anzunehmen, sofern es in der Folge zur Entstehung kommt. Steuerlich relevante Sachverhalte, die von den handelnden Personen im Namen des Vereins in der Zeit zwischen Errichtung und Entstehung verwirklicht worden sind, sind dem Verein zuzurechnen (vgl. auch [§ 4 Abs. 1 KStG 1988](#)).

1.1 Voraussetzungen für das Vorliegen abgabenrechtlicher Begünstigungen

1.1.1 Allgemeines (§ 34 BAO)

1.1.1.1 Begünstigungsvoraussetzungen

6

Die in verschiedenen Abgabengesetzen enthaltenen Befreiungen und sonstigen abgabenrechtlichen Begünstigungen bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (im Folgenden als begünstigte Zwecke bezeichnet) stehen der jeweiligen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse 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 104) dient.

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

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.

8

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

1.1.1.2 Kreis der Begünstigten

9

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

(körperschaftsteuerrechtlich) bzw. gegebenenfalls die Körperschaften des öffentlichen Rechts selbst. 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.

1.1.1.3 Verfahren

10

Über Begünstigungen ergeht kein gesonderter Feststellungsbescheid, sondern es wird im jeweiligen Besteuerungsverfahren vom Finanzamt entschieden, ob Begünstigungswürdigkeit vorliegt (VwGH 24.4.1953, [0337/52](#); VwGH 2.6.1953, [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.

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-010106/0031-IV/2/2012). Auskünfte sind allerdings nur in einem solchen Umfang zu erteilen, der die Besorgung der übrigen Aufgaben der Verwaltung nicht wesentlich beeinträchtigt. Es besteht keine Verpflichtung zu umfangreichen Ausarbeitungen oder zur Erstellung von (Rechts-)Gutachten.

12

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

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

1.1.2 Gemeinnützige Zwecke (§§ 35, 36 BAO)

1.1.2.1 Tätigkeit des begünstigten Rechtsträgers

13

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die Tätigkeit des Rechtsträgers muss dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen und von einer selbstlosen (uneigennütigen) 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).

1.1.2.2 Allgemeinheit

14

Eine der notwendigen Begünstigungsvoraussetzungen ist die Förderung der Allgemeinheit.

Der Begriff Allgemeinheit ist nicht stets mit der gesamten Bevölkerung gleichzusetzen, eine Einschränkung in sachlicher oder regionaler Hinsicht ist grundsätzlich zulässig. 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 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 Mitgliedsbeitrags) eng begrenzt oder dauernd nur klein ist, auch wenn der Rechtsträger grundsätzlich Zwecke verfolgt, die als begünstigt anzusehen wären. Eine statutarisch vorgesehene Möglichkeit des Vorstands, die Aufnahme eines Mitglieds ohne Begründung abzulehnen, stellt für sich keine Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen dar. Ob der geförderte Personenkreis zu eng begrenzt ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

15

Bei Beurteilung der Frage, ob die Höhe des Mitgliedsbeitrages prohibitiv ist und daher zu einer engen Begrenzung der Mitgliederzahl führt, ist auch der Gesichtspunkt der Kosten der Ausübung des Vereinszweckes zu berücksichtigen. Als Obergrenze wird aber in der Regel ein Betrag von jährlich 2.160 Euro (monatlich 180 Euro) anzusehen sein. Bei kostenintensiven Vereinszwecken erscheinen daneben Beitrittsgebühren bis zum fünffachen Jahresmitgliedsbeitrag unbedenklich. Bei entsprechenden Voraussetzungen, wie etwa der Rückzahlbarkeit bei vorzeitigem Austritt, scheint auch das Zehnfache des Jahresbeitrages vertretbar.

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.

16

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

17

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

Beispiel:

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

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

18

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

19

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

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 Einkünfteerwerb oder die Finanzierung des Lebensunterhalts der Funktionäre und Mitglieder abzielt (zB bei einer als Tanzsportverein geführten Tanzschule).

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.

Die Berücksichtigung der Einstellung der Bevölkerung findet aber dort ihre Grenze, wo verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte (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.

Das gilt sinngemäß auch für die tatsächliche Geschäftsführung.

1.1.2.3 Wirtschaftliche und eigennützige Zwecke

21

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

Beispiel:

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

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

1.1.2.4 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.

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.

1.1.2.5 Religiöse Zwecke

23

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

24

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

25

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

26

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

27

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

1.1.3 Mildtätige Zwecke (§ 37 BAO)

28

Mildtätige Zwecke sind solche, die darauf gerichtet sind, (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).

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 18.6.1979, [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 2025: Einzelperson 1.273,99 Euro, in Familiengemeinschaft lebende Ehegatten 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 29.4.1991, [90/15/0168](#)), wobei es in diesem Fall auf ihre wirtschaftliche Lage nicht ankommt.

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

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

30

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

1.1.4.1 Begriff der "gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften"

31

Eine religiöse Vereinigung kann unmittelbar durch Gesetz oder durch Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Kultur gemäß Gesetz vom 20.5.1874

betreffend die gesetzliche Anerkennung von Religionsgesellschaften, RGBI. 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 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
- 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)

Zur Qualifikation von Einrichtungen von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften siehe KStR 2013 Rz 45.

1.1.4.2 Abgabenrechtliche Stellung der anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften

32

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

33

Betriebe gewerblicher Art, die von anerkannten Kirchen oder Religionsgesellschaften unterhalten werden, trifft als abgabenrechtlich eigenständige Steuersubjekte die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 2](#) iVm [§ 2 KStG 1988](#) (siehe KStR 2013 Rz 44 und 45). Gemäß [§ 2 UStG 1994](#) ist die anerkannte Kirche oder Religionsgesellschaft selbst im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

1.1.4.3 Kirchliche Zwecke

34

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

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

35

So sind beispielsweise die von katholischen Orden und Kongregationen geführten Schulen mit Öffentlichkeitsrecht als Hoheitsbetriebe anzusehen. Dies gilt auch für die mit solchen Schulen verbundenen Internate und Schülerheime desselben Rechtsträgers, wenn sie wie die Bundeskonvikte nach dem Prinzip der Selbsterhaltung betrieben werden und keine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit ausüben. Desgleichen ist die Herausgabe von Kirchenzeitungen, Broschüren und ähnlichen Publikationen als Hoheitsbetrieb zu beurteilen, wenn die darin enthaltenen Beiträge auf die Erweiterung des religiösen Gewissens, die Stärkung des

Charakters und die moralische und religiöse Standfestigkeit des Lesers gerichtet sind, wenn diese Art der Belehrung auch deutlich als Hauptzweck in Erscheinung tritt und wenn darüber hinaus der für den kommerziellen Pressebetrieb typische Inhalt (zB Annoncen, Todesanzeigen usw.) von untergeordneter Bedeutung (dh. nicht mehr als 10% der Druckseiten) ist. Entgeltlich durchgeführte Führungen in Kirchen, Klöstern und Stiften erfüllen nicht die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art, wenn sich diese wirtschaftliche Betätigung von den übrigen hoheitsrechtlichen Aufgaben des betreffenden kirchlichen Rechtsträgers nicht genügend abgrenzen und abspalten lässt.

1.1.4.4 Förderung nicht anerkannter Religionsgesellschaften

36

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

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in Rz 23 bis 27 verwiesen.

1.1.4.5 Religiöse Bekenntnisgemeinschaften

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 Unterricht, Kunst und Kultur nach Verlauf einer sechsmonatigen Nichtuntersagungsfrist. Über den Erwerb der Rechtspersönlichkeit ist ein Feststellungsbescheid zu erlassen, mit welchem der Bundesminister für 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](#)).

Der Bundesminister für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten führt gemäß [§ 10 BekGG](#) ein öffentliches Register über die religiösen Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit.

38

Derzeit (Stand Jänner 2025) bestehen folgende religiöse Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit:

- BAHÁ'Í – Religionsgemeinschaft 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](#) normiert jedoch zusätzlich zu den im Anerkennungsgesetz umschriebene Voraussetzungen.

39

Aus den genannten Bestimmungen folgt abgabenrechtlich:

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

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

1.1.5 ABC der begünstigten Zwecke

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

1.1.5.1 Gemeinnützige Zwecke

Berufsausbildung

40

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

Beschäftigung

41

Werden schwer vermittelbare und zuvor längere Zeit arbeitslose Personen, insbesondere Suchterkrankte, Langzeitarbeitslose oder Menschen mit Behinderungen arbeitstherapeutisch beschäftigt und berufs- und sozialpädagogisch betreut, 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.

Bürgerinitiativen

42

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

Demokratisches Staatswesen

43

Die Förderung des demokratischen Staatswesens durch staatsbürgerliche Bildung usw. kann als gemeinnütziger Zweck angesehen werden. 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.

Denkmalschutz

44

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

Denksport

45

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

Elementarschäden

46

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

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).

Entwicklungshilfe/Entwicklungszusammenarbeit

47

Begünstigt ist die Förderung von Entwicklungsländern, wenn dadurch die Allgemeinheit in den Empfängerländern bzw. Zielgebieten gefördert wird (vgl. [§ 35 BAO](#)), 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 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. 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.

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 Rz 65).

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.

Ethische Vereinigungen

49

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

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

Freizeitgestaltung und Erholung

50

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

Die Durchführung von Jugendlagern zum Zwecke von "Teambuilding" im Rahmen der Jugendarbeit (zB Jugendlager von Feuerwehrvereinen) kann einen gemeinnützigen Zweck darstellen. Bei Teambuildingmaßnahmen spielen die Vereinsaktivitäten (wie Interaktion der Vereinsmitglieder untereinander) eine wesentliche Rolle. Teambuilding ist zB dann gegeben, wenn ein eigener Trainer - um zB gruppendynamische Prozesse zu thematisieren - für derartige Maßnahmen engagiert wird. Reine Vereinsausflüge, bei denen das Absolvieren einer Reise im Vordergrund steht, fallen nicht darunter und stellen somit keine gemeinnützige Zweckverfolgung dar. Sie sind unter die Zuwendungen an die Vereinsmitglieder (höchstens 100 Euro pro Jahr) zu subsumieren (siehe Rz 55). Zu Vereinen, die im Bereich der Jugendfürsorge tätig sind, siehe aber Rz 575 und 583.

Fremdenverkehr (Tourismus)

51

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

Friedensbewegungen

52

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

Fürsorge und Gesundheitspflege

53

Begünstigt ist die Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, die Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen sowie (ganz allgemein) die Gesundheitsfürsorge. Siehe Rz 582 bis 588.

Gemüse-, Obst- und Gartenbau

54

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

Geselligkeit und Unterhaltung

55

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

Einem langjährigen Mitglied eines Gesangsvereines wird im Rahmen der Weihnachtsfeier ein Jubiläumsgeschenk im Wert von 300 Euro übergeben. Der Wert des Geschenkes kann nicht in einer Durchschnittsbetrachtung auf die an der

Weihnachtsfeier teilnehmenden Vereinsmitglieder aufgeteilt werden, weil das Geschenk einem bestimmten Vereinsmitglied eindeutig zuordenbar ist.

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.

Heimatkunde und Heimatpflege

56

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

Leistungen im Rahmen der Erfüllung hoheitlicher Tätigkeiten

56a

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

Beispiel:

Die Übernahme der Stadtwache einer Gemeinde durch eine GmbH.

Kameradschaft

57

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](#)).

Kleingartenpflege

58

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

Kommunikationspflege

59

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

Konsumentenschutz

60

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

Kunst und Kultur

61

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

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

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).

Modellbau

62

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

Musik

63

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

Natur- und Landschaftsschutz

64

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

Parteilpolitische Zwecke

65

Die Verfolgung parteipolitischer Zwecke (parteilpolitisch 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.

Religiöse Zwecke

66

Siehe Rz 23 bis 27.

Resozialisierung

67

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

Sammeltätigkeit

68

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

Schulbildung und Erziehung

69

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

Selbsthilfe

70

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

Sparvereine

71

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

Sport

72

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

Studentenbetreuung

73

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

Suchtbekämpfung

74

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

Tierschutz

75

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

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 Gnadenbrottes 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.

Tier- und Pflanzenzucht

76

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

Umweltschutz

77

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

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).

Völkerverständigung

78

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

Volkswohnungswesen

79

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

Wirtschaftsförderung

79a

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

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

Einzelheiten siehe Rz 21.

Wissenschaft und Forschung

80

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

Zur wissenschaftlichen Tätigkeit gehören die wissenschaftliche Forschung und Lehre, aber auch die praktische Anwendung von Erkenntnissen, wenn sie das Merkmal der Wissenschaftlichkeit aufweist (VwGH 22.10.1997, [95/13/0275](#)). Die Verbreitung unwissenschaftlicher Theorien und rein spekulativer Konzepte ohne fundierte Grundlage ist nicht gemeinnützig.

Zivilschutz

81

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

1.1.5.2 Mildtätige Zwecke

Arbeitslosigkeit

82

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

Beratungsstellen

83

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

Besondere Notlagen

84

Bei den Opfern von Elementarereignissen (Naturkatastrophen, Bränden usw.; 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, Flüchtlingen, Suchterkrankten 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) ist begünstigt.

Erholung

87

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

Krankenpflege

88

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

Mahlzeitendienste

89

Essen auf Rädern und vergleichbare Verpflegungsdienste sind begünstigt.

Rettungs- und Katastrophenhilfsdienste

90

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

Studenten

91

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

Telefonseelsorge

92

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

Unterbringung

93

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

Unterstützungsleistungen

94

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

1.1.5.3 Kirchliche Zwecke

Ausbildung

95

Die Ausbildung von Menschen für seelsorgliche bzw. geistliche Tätigkeiten für anerkannte Kirchen ist ein kirchlicher Zweck. Eine solche Ausbildung stellt bei einer Körperschaft öffentlichen Rechts in der Regel einen Hoheitsbetrieb dar.

Beerdigung, Totengedenken

96

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

Besichtigungsbetriebe

97

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

Besoldung, Versorgung

98

Die Besoldung der Geistlichen und der kirchlichen Dienstnehmer, die Alters- und Invalidenversorgung dieser Personen, die Versorgung ihrer Witwen und Waisen einschließlich

der Schaffung und Führung besonderer Einrichtungen (Heime) für diesen Personenkreis zählen nach § 38 Abs. 2 BAO zu den kirchlichen Zwecken.

Gottesdienste, Seelsorge

99

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

Gotteshäuser

100

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

Jugendreligionen

101

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

Religionsunterricht

102

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

Verkauf

103

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

Vermögensverwaltung

104

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

1.1.6 Rechtsgrundlage des Rechtsträgers (§ 41 BAO)

1.1.6.1 Formale Voraussetzungen

105

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

1.1.6.1.1 Begünstigter Zweck und Art seiner Verwirklichung

106

Die Rechtsgrundlage der Körperschaft muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für begünstigte Zwecke ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben. Dies bedeutet, dass die Merkmale der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit in der Rechtsgrundlage verankert sind (VwGH 30.4.1999, [98/16/0317](#); 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 29.9.2000, [99/16/0033](#)), sondern darauf an, ob begünstigte Zwecke tatsächlich ausschließlich und unmittelbar gefördert werden. Betätigungen, die in der Rechtsgrundlage nicht verankert sind, vermögen selbst dann keine Gemeinnützigkeit herbeizuführen, wenn sie einem an sich begünstigten Zweck entsprechen.

107

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

Zum Ausschluss des Gewinnstrebens siehe Rz 115.

1.1.6.1.2 Satzungsmäßige Vermögensbindung

108

Der Zweck, für den das Vermögen der Körperschaft bei ihrer Auflösung oder bei Wegfall 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 Vereins. Lediglich bei Stiftungen nach dem Bundes- Stiftungs- und Fondsgesetz entsprechenden Landesgesetzen (siehe KStR 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) 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.

108a

Gemäß [§ 39 Abs. 1 Z 3 und 5 BAO](#) darf Mitgliedern im Falle 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 Vereins 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 Wirtschaftsguts 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 5 BAO](#) bewirkt.

109

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

Soll das Restvermögen auf einen konkret bestimmten Rechtsträger übergehen, muss es sich bei diesem um eine abgabenrechtlich begünstigte Körperschaft oder eine Körperschaft des

öffentlichen Rechts handeln. Dabei darf das Vermögen von den übernehmenden Körperschaften nur für abgabenrechtlich begünstigte Zwecke verwendet werden (VwGH 26.06.2001, [97/14/0170](#)). Siehe Rz 867 (Musterstatuten).

109a

Für die weiter gehende Einstufung des Vereins 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 EStG 1988](#) erhalten bleiben (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 1321).

Für die diesbezügliche Kontrolle der Statuten sowie für die Erteilung eines „Spendenbegünstigungsbescheides“ ist das Finanzamt Österreich zuständig.

Nähere Informationen dazu finden sich auf der [Webseite des BMF](#).

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 Finanzamt Österreich und kann mittels Formular Verf15a beantragt werden.

1.1.6.2 Mängel der Rechtsgrundlage

110

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

Beispiel:

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

111

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 Erfüllungsgehilfen in der Satzung siehe Rz 120.

1.1.6.3 Änderung der Rechtsgrundlage

112

Jede Änderung der Rechtsgrundlage, die die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen betrifft, muss der Abgabenbehörde binnen einer Frist von einem Monat, von der Fassung des entsprechenden Beschlusses bekannt gegeben werden. 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.

1.1.7 Ausschließlichkeit der Förderung (§ 39 BAO)

1.1.7.1 Begriff

113

Eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke liegt nur bei Erfüllung aller im [§ 39 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).

1.1.7.2 Gemischtnützige Zwecke

114

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

Beispiele:

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

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

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

1.1.7.3 Ausschluss des Gewinnstrebens

115

Die Körperschaft darf nach [§ 39 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).

1.1.7.4 Vermögensbindung

116

Die Mitglieder der Körperschaft dürfen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder (nicht etwa als Vertragspartner oder Fördersubjekte) keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Darunter sind nicht nur verdeckte Zuwendungen in Form von Geld oder Sachgütern zu verstehen, sondern auch die Erbringung von Dienstleistungen der Körperschaft ohne angemessene Gegenleistung sowie die unentgeltliche Überlassung von Kapital oder Gegenständen zur Nutzung (VwGH 24.2.2000, [97/15/0213](#)). Diese sind vielmehr als Einkommensverwendung im Sinne des [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#) 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 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](#)).

118

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

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.

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

1.1.8.1 Begriff

119

Eine unmittelbare Förderung begünstigter Zwecke liegt nur vor, wenn der begünstigte Zweck durch den Rechtsträger selbst verwirklicht wird. Die Körperschaft darf sich – von völlig untergeordneten Nebenzwecken abgesehen – nicht darauf beschränken, nur die Voraussetzungen für eine gemeinnützige Betätigung anderer Körperschaften zu schaffen (Ausnahme: Dachverbände/Holdings uä., siehe Rz 121 ff). 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.

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, wenn die handelnden Personen durch klare vertragliche Regelung (zB Werkvertrag) mit dem Verein zur Erfüllung von Teilen des Vereinszwecks (wenn auch auf entgeltlicher Basis) herangezogen werden (siehe dazu auch Rz 264).

Beispiel:

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

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

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

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

1.1.8.1a.1 Allgemeines

120a

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

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

In [§ 40a BAO](#) sind zwei verschiedene Tatbestände zu unterscheiden, 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 desselben Zwecks geregelt.
- In [§ 40a Z 2 BAO](#) wird die teilweise, aber nicht überwiegende Erbringung von entgeltlichen Leistungen gegenüber anderen begünstigten Körperschaften geregelt.

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

120b

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

Über ein solches Ausmaß hinausgehende Mittelzuwendungen sind nur dann unschädlich, wenn die Mittel spendenbegünstigten Körperschaften bzw. unter [§ 4b EStG 1988](#) fallenden

Körperschaften zugewendet werden. Dies gilt analog auch für Mittelzuwendungen an unter [§ 4c EStG 1988](#) fallende Körperschaften.

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

120c

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

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

120d

Eine Zuwendung von Mitteln ist gemäß [§ 40a Z 1 BAO](#) dann unschädlich, wenn es sich um eine spendenbegünstigte Einrichtung im Sinne des [§ 4a Abs. 3 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 bescheidmäßig zuerkannt wurde (ersichtlich durch Eintragung in der Liste begünstigter Spendenempfänger; siehe EStR 2000 Rz 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 Stiftung iSd [§ 4b EStG 1988](#) liegt dann vor, wenn eine gemäß [§ 4a EStG 1988](#) spendenbegünstigte Stiftung zusätzlich die Voraussetzung des [§ 4b Abs. 2 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 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 5 EStG 1988](#)) oder
- die Voraussetzungen für die Anerkennung nach Ablauf mindestens eines zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahres nach deren Errichtung erfüllen ([§ 4b Abs. 1 Z 6 EStG 1988](#)) und in weiterer Folge als spendenbegünstigte Einrichtung anerkannt werden.

Werden daher einer Stiftung innerhalb des ersten vollen Wirtschaftsjahres und des davorliegenden Rumpfwirtschaftsjahres 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 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 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.

120e

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

120f

Zusätzlich zu den genannten Voraussetzungen ist eine Mittelzuwendung gemäß [§ 40a Z 1 BAO](#) nur insoweit unschädlich, als die Mittel der empfangenden Körperschaft für die unmittelbare Verwirklichung jener Zwecke zugewendet werden, die auch von der zuwendenden Körperschaft verfolgt werden. Die Zuwendung der Mittel hat daher unter einer ausdrücklichen Zweckwidmung zu erfolgen. Fehlt eine solche Zweckwidmung, liegt keine Mittelzuwendung gemäß [§ 40a Z 1 BAO](#) vor.

Ein Verstoß gegen die unmittelbare Verwendungspflicht des Mittelempfängers liegt vor, wenn dieser wiederum die empfangenen Mittel einer anderen Körperschaft zuwendet, selbst wenn

diese Zuwendung die Voraussetzungen des [§ 40a Z 1 BAO](#) für sich betrachtet erfüllt; eine Zuwendungskaskade ist daher nicht zulässig.

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

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

120g

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

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

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

120h

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

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

120i

Die Anwendung des [§ 40a Z 2 BAO](#) bewirkt, dass die 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.

120j

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

120k

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

120l

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

1.1.8.1a.4 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 4.3.2015, [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 Mittel für die Vergabe von Stipendien und Preisen für die Verwirklichung zumindest eines der von ihr verfolgten begünstigten Zwecke verwenden. 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 Vergabe von Mitteln bewirkt wird, unter den Anwendungsbereich des [§ 40b BAO](#) (Mittelbeschaffungskörperschaft).

120n

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](#)).

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.

120p

Die Möglichkeit der teilweisen oder ausschließlichen Mittelverwendung muss in der Rechtsgrundlage der Körperschaft ausdrücklich vorgesehen sein.

Randzahlen 120q bis 120r: *derzeit frei*

1.1.8.2 Hauptvereine/Verbände/Dachverbände/Holdings/Kooperationen**121**

Eine Körperschaft, deren Zweck sich ausschließlich auf die Zusammenfassung oder Leitung von Körperschaften beschränkt (Hauptverein, (Dach)Verband, Holding, Körperschaft mit vergleichbarer Funktion), verfolgt nur dann unmittelbar begünstigte Zwecke, wenn alle diese Körperschaften nach deren Rechtsgrundlagen und der tatsächlichen Geschäftsführung begünstigte Zwecke verfolgen ([§ 40 Abs. 2 BAO](#)). 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)Verbands/der Holding nicht beeinträchtigt, wenn er/sie unverzüglich nach der Kenntnisnahme oder nach der rechtskräftigen Ablehnung des Antrags 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 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.

1.1.9 Ausländische Rechtsträger

123

Die abgabenrechtlichen Begünstigungen kommen grundsätzlich auch Körperschaften zu, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung ([§ 27 BAO](#)) noch ihren Sitz haben. Zum Erfordernis der überwiegenden Inlandsförderung in der Körperschaftsteuer siehe Rz 322.

1.1.9.1 Vergleichbare Rechtsgrundlage

124

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

1.1.9.2 Nachweispflicht

125

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

1.1.10 Tatsächliche Geschäftsführung (§ 42 BAO)

1.1.10.1 Deckung der Tätigkeit durch die Rechtsgrundlage

126

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

127

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

128

Abgabenrechtliche Begünstigungen kommen weiters dann nicht in Betracht, wenn zur Erreichung der festgelegten begünstigten Zwecke in der Rechtsgrundlage nicht verankerte Mittel (insbesondere solche zur Finanzierung der Körperschaft) eingesetzt werden oder die eingesetzten Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke objektiv nicht geeignet sind (VwGH 30.1.2001, 95/14/0135).

129

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

130

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

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 Abgabefestsetzung 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.

1.1.10.2 Ausführende Organe

131

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

Beispiel:

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

132

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

1.1.10.3 Nachweispflicht

133

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

134

Die Aufzeichnungen der Körperschaft müssen den Anforderungen des § 131 BAO zumindest soweit entsprechen, dass das Vorliegen der abgabenrechtlichen Begünstigungen bzw. das Ausmaß einer allfälligen Steuerpflicht leicht ersehen und überprüft werden kann. Da es sich

bei der Gemeinnützigkeit um keinen ein für allemal erwirkten Dauerzustand handelt, muss das Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen durch die Führung dazu geeigneter Aufzeichnungen jährlich neu nachgewiesen werden können (VwGH 27.7.1994, 91/13/0222, 92/13/0203). Zur Form der Aufzeichnungen siehe Rz 329 bis 334.

135

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

1.2 Mittel zur Erreichung begünstigter Zwecke

1.2.1 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO)

1.2.1.1 Begriff

136

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 31 BAO ist eine

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

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

1.2.1.2 Die Tatbestandsmerkmale im Einzelnen

1.2.1.2.1 Selbständigkeit

137

Darunter ist ein wirtschaftliches Herausgehobensein der Tätigkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aus der allgemeinen Tätigkeit der Körperschaft sowie eine sachliche

Geschlossenheit der betreffenden Tätigkeit gegenüber anderen sachlich geschlossenen Tätigkeiten zu verstehen.

138

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

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

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

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

139

Liegt auf Grund eines unmittelbaren untrennbaren wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhangs 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 Anstaltsapotheke 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 Anstaltsapotheke insgesamt als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu beurteilen (VwGH 24.10.2019, [Ra 2019/15/0060](#)).

1.2.1.2.2 Nachhaltigkeit

140

Dieses Tatbestandsmerkmal liegt dann vor,

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

141

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

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

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

Beispiele für Tätigkeiten ohne Wiederholungsabsicht:

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

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

Beispiele für Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten:

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

142

Nachhaltigkeit ist daher gegeben, wenn die Betätigung

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

Beispiele für Tätigkeiten mit Wiederholungsabsicht:

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

1.2.1.2.3 Mangelnde Gewinnabsicht

143

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

1.2.1.3 Einkunftsart

144

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

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

1.2.1.4 Betriebsverpachtung

1.2.1.4.1 Allgemeines

145

Die Verpachtung eines Betriebes stellt idR für sich allein keine Betriebsaufgabe, sondern eine Art des Ruhens des Betriebes dar. Die Pachteinnahmen sind der entsprechenden

betrieblichen Einkunftsart zuzuordnen, weil mangels Betriebsbeendigung die betriebliche Tätigkeit - wenn auch in geänderter Form - weiter andauert.

146

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

- dass die verpachtende Körperschaft nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, 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.

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

147

Ist mit der Verpachtung eines Betriebes eine Betriebsaufgabe verbunden, zählen die Pachteinnahmen zur Vermögensverwaltung (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 14.9.1988, 87/13/0100; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096; in diesen Fällen wurden die Einnahmen der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" zugeordnet).

1.2.1.4.2 Indizien für und gegen eine Betriebsaufgabe durch Betriebsverpachtung

148

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

Indizien für eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sind

- der Abschluss des Pachtvertrages auf lange oder unbestimmte Zeit bei beiderseitigem Ausschluss der Kündigung (VwGH 14.9.1988, 87/13/0100; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142)
- das Zurücklegen der Gewerbeberechtigung bzw. das Löschen der Firma im Firmenbuch (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142)

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

149

Indizien gegen eine Betriebsaufgabe aus Anlass der Betriebsverpachtung sind

- ein kurzfristiger (bestimmte Zeit) oder kurz aufkündbarer Pachtvertrag (VwGH 26.11.1975, 1307/75; VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- eine Vereinbarung über die Rückübertragung des Betriebes (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065)
- eine vertraglich vereinbarte Modernisierung des Betriebes durch den Verpächter (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065)
- die Nichtübernahme der Verbindlichkeiten aus der Zeit vor Beginn des Pachtverhältnisses durch den Pächter (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- eine Vereinbarung über vorzeitige Auflösungsgründe (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- die Verkürzung der Pachtdauer bei Tod des Pächters (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- das Zurückhalten von Lagerbeständen durch den Verpächter (VwGH 22.10.1980, 2003/79)

- ein relativ hoher Pachtzins (12% Umsatzbeteiligung) und umfangreiche Kontrollrechte bzw. die Möglichkeit der Einflussnahme des Verpächters (VwGH 5.6.1974, 1964/73; VwGH 4.5.1982, 82/14/0041)
- die Beratertätigkeit des Verpächters gegenüber dem Pächter (VwGH 2.2.1968, 0732/67)
- die Tätigkeit des Verpächters als Geschäftsführer des Pächters (VwGH 19.2.1997, 94/13/0206; VwGH 19.2.1997, 94/13/0206)
- das Beibehalten der Konzession oder der Protokollierung im Firmenbuch (VwGH 22.5.1996, 92/14/0142)
- das Aufrechterhalten der Verbindung zu den bisherigen Auftraggebern durch den Verpächter (VwGH 22.10.1980, 2003/79, 2639/79; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- die Betriebspflicht durch den Pächter (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- das Weiterführen des Betriebes auf Grund des dem Verpächter zustehenden Gewerberechtes in dessen Geschäftsräumen und mit dessen Einrichtung (VwGH 18.1.1963, 2233/61)
- das - wenn auch in eingeschränktem Maße - Weiterführen des Betriebes mit zurückbehaltenen Maschinen durch den Verpächter (VwGH 15.4.1970, 1526/68)
- die Vermietung eines Geschäftslokales an einen branchengleichen Unternehmer, der die noch vorhandenen Waren des Vermieters für dessen Rechnung laufend veräußert (VwGH 22.12.1993, 92/13/0185)
- das Fortführen des Betriebs durch den Verpächter in vergleichbarem, wenn auch eingeschränktem Umfang trotz Verpachtung des Betriebsgebäudes (VwGH 15.4.1970, 1526/68)
- die Möglichkeit des Rückkaufes des Inventars bzw. der vorhandenen Waren (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- die Verpflichtung des Pächters zum Ersatz verloren gegangener oder beschädigter Einrichtungsgegenstände bzw. Übergabe einer gleichwertigen Geschäftseinrichtung bei Ablauf des Pachtvertrages (VwGH 4.5.1982, 82/14/0041; VwGH 26.4.1989, 88/14/0096)
- ein an den Pächter gerichtetes Verbot, Einrichtungsgegenstände zu entfernen (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065)
- die Überschuldung des Betriebes, unmoderne Ausstattung sowie eine andere unternehmerische Tätigkeit des Verpächters während der Pachtdauer stehen einer

Weiterführung des Betriebes nach Ablauf der Pachtdauer nicht entgegen (VwGH 23.3.1988, 87/13/0065; VwGH 22.5.1996, 92/14/0142).

150

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

1.2.2 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO)

1.2.2.1 Begriff

1.2.2.1.1 Die Tatbestandsmerkmale im Überblick

151

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist jener von einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft geführte wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (vgl. Rz 137 bis 144), der in seiner Gesamtrichtung auf die Erfüllung der definierten begünstigten Zwecke eingestellt ist (§ 45 Abs. 2 lit. a BAO), ohne den die begünstigten Zwecke nicht erreichbar sind (§ 45 Abs. 2 lit. b BAO) und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als dies bei Erfüllung des Zweckes unvermeidbar ist (§ 45 Abs. 2 lit. c BAO).

152

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

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung unentbehrlicher Hilfsbetriebe siehe Rz 463.

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

- *Sportbetrieb von Sportvereinen,*
- *Konzertveranstaltungen eines Musik- und Gesangsvereins,*
- *Theaterveranstaltungen eines Kulturvereins,*
- *Vortragsveranstaltungen wissenschaftlicher Vereine,*
- *stationäre Wohneinrichtung für Menschen mit Behinderung einer gemeinnützigen Trägerorganisation für Menschen mit Behinderungen,*

- *Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Integrativen Betrieben gemäß [§ 11 Behinderteneinstellungsgesetz \(BEinstG\)](#).*

1.2.2.1.2 Unmittelbare Ausrichtung auf Erfüllung begünstigter Zwecke

153

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

1.2.2.1.3 Unerreichbarkeit des begünstigten Zweckes ohne Führung des Betriebes

154

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

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

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

1.2.2.1.4 Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs

155

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

In diesem Zusammenhang ist bspw. von Relevanz

- lokale Bedarfsdeckung durch bereits vorhandene steuerpflichtige Betriebe;

- Vergleichbarkeit mit diesen Betrieben hinsichtlich
- Ausstattung
- Lage
- Warenangebot bzw. Leistungsangebot und Service
- Preisgestaltung

156

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

Beispiel:

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

1.2.2.2 Sponsoreinnahmen

1.2.2.2.1 Steuerliche Behandlung bei der begünstigten Körperschaft

157

Sponsoreinnahmen eines Vereins, die als Gegenleistung für eine nachhaltige und ins Gewicht fallende Werbewirkung 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 Namen des Sponsors in der Vereinsbezeichnung oder bringt dessen Firmenlogo auf Spielerdressen und Vereinskorrespondenz an.

Beispiel 2:

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

158

Zuwendungen unter dem Titel Sponsorzahlungen, die keine oder keine entsprechende Werbewirkung für den 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.

1.2.2.2.2 Steuerliche Behandlung beim Sponsor

1.2.2.2.2.1 Allgemeines

159

Ob und wieweit die Zuwendungen beim Sponsor als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, richtet sich nach den Vorschriften des [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) in Verbindung mit [§ 12 Abs. 1 KStG 1988](#).

160

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

1.2.2.2.2.2 Einzelfälle von Sponsorzahlungen

161

Die begünstigten Körperschaften müssen Werbeleistungen zusagen, die erforderlichenfalls auch durch den Sponsor rechtlich erzwungen werden können. Sie müssen sich als Werbeträger eignen und Werbeaufwand und Eignung müssen in einem angemessenen Verhältnis stehen. Die vereinbarte Reklame muss ersichtlich sein (etwa durch Aufschrift am Sportgerät oder auf der Sportkleidung, Führung des Sponsornamens in der Vereinsbezeichnung oder der Bezeichnung einer bestimmten Veranstaltung eines Vereines). Die Werbefunktion wird auch durch eine Wiedergabe in den Massenmedien erkenntlich.

162

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

163

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

So ist beispielsweise - anders als bei einem Sportverein - die Aufnahme des Sponsornamens in die Bezeichnung der Kulturveranstaltung im Allgemeinen ebenso wenig möglich wie das Anbringen des Sponsornamens auf der Bühne, der Kulisse oder den Kostümen. Deshalb wird es für die Frage der Werbewirkung einer Kulturveranstaltung in besonderem Maße auch auf

die (regionale) Bedeutung der Veranstaltung und deren Verbreitung in der (regionalen) Öffentlichkeit ankommen. Aus dieser Sicht bestehen keine Bedenken, Sponsorleistungen für kulturelle Veranstaltungen gemeinnütziger Körperschaften (insbesondere Konzert-, Opern- und Theateraufführungen) mit entsprechender (regionaler) Breitenwirkung dann als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn die Tatsache der Sponsortätigkeit angemessen in der Öffentlichkeit bekannt gemacht wird. Von einer solchen Bekanntmachung wird insbesondere in folgenden Fällen ausgegangen werden können:

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

Diese Regelungen sind sinngemäß auch für begünstigte Spendenempfänger anzuwenden.

164

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

Beispiel 1:

Die Zurverfügungstellung von Spielerdressen eines Gewerbetreibenden an einen Hobbyfußballverein, der keine Meisterschaftsspiele bestreitet, löst dadurch, dass die Dressen bei gelegentlichen Fußballspielen, denen nahezu keine Zuschauer beiwohnen, getragen werden, keine entsprechende Werbewirkung aus.

Die Zuwendung stellt somit einerseits beim Verein eine bloße Spende dar; andererseits kann sie beim Zuwendenden auch nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Beispiel 2:

Die Konzertaufführung eines gemeinnützigen Kulturvereins wird von einem Unternehmer in der Weise "gesponsert", dass sich einerseits auf den Plakaten, auf denen das Konzert beworben wird, ein Inserat mit dessen Firmenbezeichnung befindet und andererseits in einer Tageszeitung auf die Unterstützungstätigkeit hingewiesen wird. In einem derartigen Fall ist - Beweiserbringung oder Glaubhaftmachung vorausgesetzt - in der Regel vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes auszugehen; die Aufwendungen sind als Betriebsausgabe abzugsfähig.

1.2.2.3 Mischbetriebe

165

Liegt ein einheitlicher (unteilbarer) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor, der in einem Teilbereich ausschließlich ein ideelles und in einem anderen Teilbereich ausschließlich ein

materielles Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke darstellt, geht der Charakter als unentbehrlicher Hilfsbetrieb solange nicht verloren, als der materielle Teilbereich des konkreten Einzelbetriebes nicht wesentlich ist.

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

166

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

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

167

Wesentlich ist der materielle Teilbereich eines unteilbaren wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dann, wenn entweder die auf ihn entfallenden Umsätze mehr als 25% 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 Unternehmern hergestellt, liegt kein unentbehrlicher Hilfsbetrieb mehr vor.

Beispiel 2:

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

1.2.2.4 Sozialdienste**1.2.2.4.1 Allgemeines****168**

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

- 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.

169

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

Beispiel:

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

1.2.2.4.2 Betriebsausgaben**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 ihren direkt im Sozialdienst tätigen freiwilligen Mitarbeitern tatsächlich erbrachte

Arbeitsleistung das große Freiwilligenpauschale nach [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. b EStG 1988](#) (vgl. Rz 775 ff) als Betriebsausgabe ansetzen.

Randzahl 171: *derzeit frei*

1.2.2.4.3 Krankenanstalten

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 Abgabungsverfahren, obwohl im Feststellungsverfahren keine Parteistellung von Abgabenbehörden vorgesehen ist. Vgl. auch Rz 179.

1.2.3 Entbehrlicher Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 1 BAO)

1.2.3.1 Begriff

173

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

Beispiele:

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

174

Es reicht aus, wenn der Vereinszweck durch den entbehrlichen Hilfsbetrieb indirekt gefördert wird. Trotzdem muss ein klar erkennbarer und einleuchtender Zusammenhang mit dem begünstigten Vereinszweck bestehen. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die

Erfüllung des begünstigten Zweckes dient, kann nicht als entbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden.

175

Dient der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zwar unmittelbar dem begünstigten Vereinszweck, steht er aber mit anderen abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang oder vermeidbar in Konkurrenz (siehe 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.

176

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

177

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

177a

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

177b

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

1.2.3.2 Wesentlichkeitsprinzip

178

Liegt ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Mischbetrieb) im Sinn der Rz 165 vor, ist ein entbehrlicher Hilfsbetrieb gegeben, wenn der materielle Teil der Betriebstätigkeit zwar mehr als 25%, aber weniger als 50% am Gesamtumfang beträgt. Beträgt der materielle Teil der Betriebstätigkeit mindestens 50% am Gesamtumfang, liegt ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb vor (siehe Rz 180).

1.2.3.3 Krankenanstalten

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).

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

1.2.4.1 Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe

180

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

Dies trifft zu, wenn

- dem Geschäftsbetrieb nur mehr materielle Bedeutung zukommt (dh. er dient nur mehr zur Beschaffung finanzieller Mittel) oder
- ein verschiedene Betätigungen umfassender einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb überwiegend materielle Zwecke erfüllt.

Wenn der Verein einen schädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, tritt der Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen auch dann ein, wenn die Verfolgung begünstigter Zwecke in der Rechtsgrundlage verankert ist und in der tatsächlichen Geschäftsführung erfolgt.

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

1.2.4.2 Gewinnbetrieb

1.2.4.2.1 Allgemeines

181

Der Verlust aller abgabenrechtlichen Begünstigungen tritt gemäß § 44 Abs. 1 BAO ein, wenn der Rechtsträger Betriebe in Gewinnabsicht unterhält. Ob der Gewerbebetrieb oder der land- und forstwirtschaftliche Betrieb bzw. in analoger Anwendung auch eine Betätigung iSd § 22 EStG 1988 (Erzielen von Einkünften aus selbständiger Arbeit) ein Mittel zur Erreichung der in der Rechtsgrundlage verankerten ideellen Zwecke darstellt oder nicht, ist bedeutungslos. Es kann daher auch ein dem Grunde nach unentbehrlicher Hilfsbetrieb auf Grund erkennbaren Gewinnstrebens oder nachhaltiger Gewinne seine Eigenschaft verlieren und zum Verlust aller abgabenrechtlichen Begünstigungen führen.

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

1.2.4.2.2 Nichteintritt abgabenrechtlicher Begünstigungen

182

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

183

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

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

1.2.5.1 Allgemeines

1.2.5.1.1 Eintritt des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen

184

Das Unterhalten eines

- Gewerbebetriebes oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (vgl. § 44 Abs. 1 BAO),
- eines begünstigungsschädlichen Betriebes (vgl. [§ 45 Abs. 3 BAO](#); siehe hiezu Rz 180) bzw.

- in sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen auch das Ausüben einer selbstständigen Tätigkeit iSd § 22 EStG 1988
 - sowie eine entsprechende mitunternehmerische Beteiligung an derartigen Betrieben
- führt dazu, dass einer Körperschaft, die begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgt, die entsprechenden Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet im Jahr der Eröffnung und in der Folge bis zum Jahr, das der Einstellung dieses Betriebes folgt, nicht (mehr) zukommen.

1.2.5.1.2 Kein Eintritt des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen

185

Die Betätigung einer Körperschaft im Rahmen

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

steht hingegen den abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht entgegen.

1.2.5.1.3 Instrumente zur Vermeidung des Verlustes abgabenrechtlicher Begünstigungen

186

Um bei Ausübung der in Rz 184 angeführten Betätigungen den Verlust sämtlicher 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 Zwecks (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.

187

Bei Umsätzen bis 100.000 Euro (bis 2023: bis 40.000 Euro) 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.

1.2.5.2 Voraussetzungen für die Erteilung bzw. Nichterteilung einer Ausnahmegenehmigung

1.2.5.2.1 Gründe für eine Erteilung

188

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

1.2.5.2.2 Gründe für die Nichterteilung

1.2.5.2.2.1 Nichtvorliegen der Verfolgung begünstigter Zwecke

189

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

Beispiel:

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

1.2.5.2.2.2 Nichtunterhalten eines begünstigungsschädlichen Betriebes

190

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

Beispiel:

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

1.2.5.2.2.3 Keine Vereitelung oder wesentliche Gefährdung des begünstigten Zweckes

191

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

Beispiel:

Eine begünstigte Zwecke verfolgende Körperschaft unterhält einen Gewerbebetrieb, der laufend hohe Gewinne abwirft; zudem ist durch letztwillige Zuwendungen, Schenkungen, usw. ein hohes Vereinsvermögen vorhanden. Da ausreichend liquide Mittel zur Erreichung des begünstigten Zwecks 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.

1.2.5.3 Umfang der Ausnahmegenehmigung

1.2.5.3.1 Wirkung der Ausnahmegenehmigung

192

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

1.2.5.3.2 Zeitlicher Geltungsbereich

193

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

- ab einem bestimmten Zeitpunkt (zB ab Antragstellung oder Bescheidzustellung)
- für alle offenen, 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.

194

Anträge auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung können auch mit dem Einreichen der Abgabenerklärungen, in einem offenen Beschwerdeverfahren 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.

1.2.5.3.3 Teilweises Absehen von der Abgabepflicht

195

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

196

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

1.2.5.3.4 Vollständiges Absehen von der Abgabepflicht

197

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

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

1.2.5.4 Automatische Ausnahmegenehmigung (§ 45a BAO)

1.2.5.4.1 Allgemeines

198

Gemäß [§ 45a BAO](#) ist eine schriftliche Ausnahmegenehmigung und damit auch eine entsprechende Antragstellung nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) dann nicht erforderlich, wenn die Umsätze aus sämtlichen begünstigungsschädlichen Betrieben im Veranlagungszeitraum den Betrag von 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.

199

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

1.2.5.4.2 Gemeinsames Unterhalten von begünstigungsschädlichen Betrieben durch mehrere Rechtsträger

200

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.

Randzahl 200a: *entfallen*

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 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.

202

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

1.2.5.5 Entziehung der Ausnahmegenehmigung

203

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

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

1.2.5.6 Zuständigkeit für Erteilung und Entziehung

204

Sachlich 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.

1.2.5.7 Verfahren zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung

205

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

Der Antrag ist an das Finanzamt zu stellen.

206

Der Antrag hat folgende Punkte zu enthalten:

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

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

207

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

208

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

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

1.2.5.8.1 Rechtsnatur des Ausnahmebescheides

209

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

210

Die Ausnahmegenehmigung ist mit Beschwerde und Revision an den VwGH oder Beschwerde an den VfGH bekämpfbar.

211

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

1.2.5.8.2 Notwendige Spruchbestandteile

212

Eine Ausnahmegenehmigung hat als Spruchbestandteil jedenfalls zu enthalten:

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

Darüber hinaus ist das Setzen von Bedingungen und Auflagen möglich.

1.2.5.8.3 Bedingungen und Auflagen

213

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

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

214

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

1.2.6 Vermögensverwaltung

1.2.6.1 Begriff

1.2.6.1.1 Allgemeines

215

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

216

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

217

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

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

1.2.6.1.2 Arten der möglichen Betätigung im Rahmen der Vermögensverwaltung

218

Nach [§ 32 BAO](#) liegt Vermögensverwaltung insbesondere dann vor, wenn bewegliches oder unbewegliches Vermögen genutzt (zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt, Grundstücke

vermietet) oder veräußert (zB Wertpapiere, sonstige unverbriefte Derivate, Grundstücke) wird. Daraus ergibt sich, dass Vermögensverwaltung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen ([§ 27 EStG 1988](#)), der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ([§ 28 EStG 1988](#)) und der sonstigen Einkünfte ([§ 29 EStG 1988](#)) vorliegt. Dabei sind auch Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ([§ 30 EStG 1988](#)) und Spekulationsgeschäften ([§ 31 EStG 1988](#)) mitumfasst.

1.2.6.1.3 Einkünfte aus Kapitalvermögen

219

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

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

1.2.6.1.4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

220

Hier kommen insbesondere Einkünfte aus der Überlassung von unbeweglichen 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.

1.2.6.1.5 Sonstige Einkünfte

221

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

1.2.6.2 Abgrenzung zum Betriebsvermögen

1.2.6.2.1 Allgemeines

222

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

Danach liegt Vermögensverwaltung nicht mehr vor, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, welches üblicherweise

mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 17.12.1998, 97/15/0060). Vermögensverwaltung im Sinne der steuerlichen Vorschriften ist eine auf Fruchtziehung aus dem zu erhaltendem Substanzwert gerichtete Tätigkeit. Im Gegensatz dazu ist eine im Vermögen begründete betriebliche Tätigkeit durch Ausnutzung substantieller Vermögenswerte mittels Umschichtung oder durch zusätzliche über die Aufgaben einer Verwaltung hinausgehende Tätigkeit und Leistungen (VwGH 22.6.1983, 81/13/0157) gekennzeichnet.

Siehe auch EStR 2000 Rz 5418 ff.

1.2.6.2.2 Einkünfte aus Kapitalvermögen

223

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

224

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

225

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

226

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

227

Aufgrund des strengen Trennungsprinzips im Körperschaftsteuerrecht ist eine wesentliche Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder die Alleingeschafterstellung bei einer Kapitalgesellschaft, die einen (ausgelagerten) Gewerbebetrieb führt, selbst bei entscheidender Einflussnahme auf die Gestion der Gesellschaft kein Grund, darin eine

gewerbliche Tätigkeit des Rechtsträgers zu erblicken, es sind daher die daraus erzielten Einkünfte unverändert der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

1.2.6.2.3 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

228

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

229

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

230

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

231

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

1.2.6.2.4 Sonstige Einkünfte

232

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

233

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

1.2.7 Spendenbegünstigung (§ 4a EStG 1988)

234

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

Randzahlen 235 bis 252: *derzeit frei*

1.2.8 ABC der Vereinstätigkeiten

Ablösezahlung für Spielerabtretung

253

Siehe Rz 297 "Sportlerablöse"

Altmaterialiensammlung und Altmaterialienverwertung

254

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

Beispiel:

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

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

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

Ansichtskartenverkauf

255

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

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

Beispiele:

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

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

Ballveranstaltung

256

Siehe Rz 306 bis 308 "Vereinsfest".

Basare

257

Siehe Rz 285 "Marktverkaufsaktion".

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

Bausteinaktion

258

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

Beispiel:

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

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

Behindertenwohnheim

259

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

Benefizveranstaltung

260

Siehe Rz 389 und 390.

Beratung

260a

Beratungsleistungen, die mit einem gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck in unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB von Missbrauchsoffern, 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.

Siehe auch Rz 274 "Gastgewerbebetrieb".

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

262

Beteiligungserträge stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, daher ist die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Dies gilt auch dann, wenn die Körperschaft als beherrschender Gesellschafter anzusehen ist. Die Veräußerung der Beteiligung unterliegt der Steuerpflicht nach [§ 21 Abs. 3 Z 3 KStG 1988](#).

Beteiligung an einer Personengesellschaft

263

Die Beteiligung an einer Personengesellschaft führt dann zu einem schädlichen Geschäftsbetrieb, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt. Dies gilt auch dann, wenn an der Gesellschaft ausschließlich gemeinnützige Rechtsträger beteiligt sind. Siehe aber zu Kooperationen Rz 121 ff.

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 Werkvertrages für die Körperschaft tätig wird (siehe dazu auch Rz 120). In Einzelfällen kann es auch genügen, wenn zwischen der Körperschaft und dem Dritten kein direktes Leistungsverhältnis besteht, aber die begünstigte Körperschaft mit dem Dritten die Erbringung von Leistungen gegenüber den Geförderten vertraglich regelt.

Beispiel:

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

Bildungsreise

265

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

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

Bootsanlegeplatz

266

- Die Zurverfügungstellung durch einen Sportverein ohne weitere Zusatzleistungen (zB entgeltliche Pflege und Wartung) stellt eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar (siehe hierzu Rz 215 bis 221).
- Werden die oben dargestellten Zusatzleistungen angeboten, können diese dann dem Sportbetrieb zugeordnet werden, wenn dadurch keine Wettbewerbssituation zu steuerpflichtigen Betrieben eintritt.

Buffet

267

Siehe Rz 274 "Gastgewerbebetrieb".

Dritte-Welt-Läden

268

Siehe Rz 313a „Weltladen“.

Eintrittsgeld, Einhebung von

269

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

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

Entgeltliche Festveranstaltungen

270

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

Erholungsheim

271

Siehe Rz 278 "Heimbetrieb".

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

272

Siehe Rz 285 "Marktverkaufsaktion".

Forschungsinstitut

273

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

Gastgewerbebetrieb

274

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

Gästestunden (bei Sportvereinen)

275

Die entgeltliche Überlassung der Benutzung von Sportanlagen (zB von Tennisplätzen, Squash-Boxen, Eis- und Asphaltstockbahnen) durch Sportvereine an Nichtmitglieder ("Gäste") zählt zum Sportbetrieb des Vereins 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".

Gesellige und gesellschaftliche Veranstaltung

276

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

Grundstücksveräußerung

276a

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

Handelsbetrieb

277

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

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

- die verkauften Gegenstände mit dem begünstigten Zweck des Rechtsträgers in unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB Sportgeräte, Trainingsartikel, Erste-Hilfe-Koffer),
- die Gegenstände nur zu den Selbstkosten abgegeben werden,
- der Umfang der Betätigung nicht über das zur Versorgung der Mitglieder erforderliche Ausmaß hinausgeht,
- die Einnahmen aus dieser Betätigung im Verhältnis zu den übrigen Vereinseinnahmen nur eine untergeordnete Rolle spielen und
- die Betätigung nicht Teil eines begünstigungsschädlichen Handelsbetriebes ist.

Beispiele:

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

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

Heimbetrieb

278

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

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

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.

Jahrbuch, Herausgabe eines

279

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

Zu Werbeeinschaltungen siehe Rz 370 und 371.

Jugendreise

280

Ist mit einer Jugendreise auch eine erzieherische Betreuung verbunden, liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor, wenn die Jugendfürsorge zum satzungsmäßigen Vereinszweck gehört. Sind die erzieherischen Aspekte bei einer solchen Reise dagegen völlig untergeordnet (zB freie Zeitgestaltung, die Betreuung beschränkt sich auf die Zurverfügungstellung eines Quartiers), liegt ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor.

Kantine

281

Siehe Rz 274 "Gastgewerbelokal".

Kommunikationslokal

282

Siehe Rz 309 "Vereinslokal".

Konzertveranstaltung eines Musikvereins

283

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

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

Lotterie

284

Siehe Rz 389 und 390.

Marktverkaufsaktion

285

Siehe Rz 386 bis 388.

Beispiel:

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

Mitgliedsbeiträge

286

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

Museums-Shop

287

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

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

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

Musik-, Tanz- und Gesangsveranstaltungen

288

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

Pferdebetreuung, Pensionstierhaltung

289

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

Punschstände

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 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.

Schutzhütte, Betrieb einer

290

Siehe Rz 374 bis 377.

Second-Hand-Shop

291

Siehe Rz 254.

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.

Spekulationsgeschäfte

292

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

Spenden

293

Siehe Rz 158.

Spielerverkauf

294

Siehe Rz 297 "Sportlerablöse".

Sponsoreinnahmen

295

Siehe Rz 157 bis 164.

Sportbetrieb

296

Siehe Rz 366 bis 368.

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

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

Sportlerablöse

297

Erlöse aus der Abtretung eines Sportlers stehen mit dem Sportbetrieb eines Sportvereines in einem unmittelbaren Zusammenhang und sind daher dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb

zuzurechnen. Es sind daher auch die damit zusammenhängenden Ausgaben keine abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Sportplatzvermietung

298

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

Startgeld, Einhebung von

299

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

Studienreise

300

Siehe Rz 265 "Bildungsreise".

Tennisplatzvermietung

301

Siehe Rz 275 "Gästestunden".

Tonträger und Bildträger, Produktion und Verwertung

302

Erlöse aus der Veräußerung von Ton- und Bildträgern, auf denen ausschließlich eigene Produktionen enthalten sind, sind bei Musik- und Gesangsvereinen, die der Kultur- und Brauchtumpflege dienen, idR noch zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb zu zählen.

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

Unterhaltungsdarbietungen von Musik-, Brauchtums- und Gesangsvereinen

303

Zu Musik-, Tanz- und Gesangsveranstaltungen siehe Rz 369. Zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb gehören auch Auftritte im Rahmen von Hochzeiten und Begräbnissen, die der Kultur- und Brauchtumpflege zuzurechnen sind (zB die musikalische Begleitung eines Hochzeitszuges, das Spielen von Trauermusik bei einem Begräbnis, Auftritte bei Gemeindefeiern und kirchlichen Festen, wie Fronleichnam usw.). Auftritte, die nicht diesen Zwecken, sondern Zwecken der Unterhaltung dienen (zB im Rahmen von eigenen oder

fremden geselligen und gesellschaftlichen Veranstaltungen), stellen für den regelmäßig vorliegenden Fall eines einheitlichen Betriebes (siehe Rz 138 und 139) ein materielles Mittel im Sinne der Rz 165 bis 167 bzw. Rz 178 dar, sodass der Betrieb gegebenenfalls als entbehrlicher Hilfsbetrieb oder als begünstigungsschädlicher Betrieb zu behandeln ist (zB abendliche Tanzmusik bei einer Hochzeit). Dies gilt auch für Auftritte bei Fremdenverkehrsveranstaltungen (zB "Heimatabenden" oder "Tirolerabenden") sowie bei Fernseh- und Rundfunkübertragungen, bei denen die Unterhaltung und nicht die Kultur- und Brauchtumpflege im Vordergrund steht.

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

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

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

Unterrichtserteilung

304

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

Veräußerung ererbter 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 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.

Vereinsfeste

306

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

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

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

Werden Tätigkeiten, deren Durchführung durch einen Professionisten behördlich angeordnet ist bzw. deren Durchführung durch Nichtprofessionisten verboten ist, nicht von Vereinsmitgliedern ausgeübt, ist dies unschädlich (zB behördlich beauftragte Beschäftigung eines Securitydienstes während des Festes, Durchführung eines Feuerwerkes). Dies gilt auch für die Durchführung von Tätigkeiten, deren Vornahme durch die Vereinsmitglieder unzumutbar ist (zB Aufstellen eines Festzeltes).

- Da die Durchführung eines Vereinsfestes im Wesentlichen von den Mitgliedern zu tragen ist, ist auch die Verpflegung grundsätzlich von den Vereinsmitgliedern bereitzustellen. Wird die Verpflegung teilweise oder zur Gänze an einen Unternehmer (zB Gastwirt)

ausgelagert, gilt dessen Tätigkeit nicht als Bestandteil des Vereinsfestes und ist gesondert zu betrachten.

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

der geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltung zu berücksichtigen. Es kommt zu keiner Aufteilung der Gesamtdauer auf die Beteiligten. Eine entsprechende Umsatzaufteilungsregelung ist anhand der tatsächlichen Verhältnisse glaubhaft zu machen. Andernfalls wird ein Umsatzverhältnis zu gleichen Teilen angenommen.

307

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

308

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

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

Vereinslokal

309

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

einer einfachen Kochgelegenheit (zB mobile Herdplatte) stellt keine gastronomische Infrastruktur dar.

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

Verlag

310

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

Vermietung und Verpachtung

311

Siehe Rz 215 und 220.

Volkshochschule

312

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

Weihnachtskartenaktion

313

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

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.

Werbeeinnahmen

314

Siehe Rz 157 bis 164.

Wissenschaftsveranstaltung

315

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

Wohltätigkeitsveranstaltung

316

Siehe Rz 260.

Zeltfest

317

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

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

2.1 Persönliche Steuerpflicht

2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

319

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

320

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

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

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

2.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

2.1.2.1 Inländische Körperschaften

321

Körperschaften im Sinne des [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#), die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben und der Förderung begünstigter Zwecke dienen, sind gemäß [§ 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988](#) mit ihren Kapitalerträgen und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (siehe Rz 417 bis 428).

2.1.2.2 Ausländische Körperschaften

322

Körperschaften, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben und der Förderung begünstigter Zwecke dienen (siehe Rz 123 bis 130), unterliegen der beschränkten Steuerpflicht mit ihren Einkünften im Sinne des [§ 98 EStG 1988](#) insoweit, als sie nach

Maßgabe der [§§ 34 bis 47 BAO](#) steuerpflichtige (inländische) Betriebe unterhalten. Es sind daher unentbehrliche Hilfsbetriebe ebenso wie bei inländischen begünstigten Rechtsträgern befreit, 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.

2.2 Steuerbefreiungen

2.2.1 Vereinsbereich – Vermögensverwaltung

323

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

2.2.2 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb (Zweckverwirklichungsbetriebe 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).

2.2.3 Sachliche Steuerbefreiungen

325

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

326

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

2.3 Sachliche Steuerpflicht

2.3.1 Umfang der Steuerpflicht

327

Begünstigte Körperschaften sind in sachlicher Hinsicht insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, als sie entbehrliche Hilfsbetriebe (siehe Rz 173 bis 179), 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](#)).

2.3.2 Gewinnermittlung

2.3.2.1 Einkunftsarten

328

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

2.3.2.2 Form der Gewinnermittlung

329

Für die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte sind gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 die allgemeinen Vorschriften des EStG 1988 über die Gewinnermittlung sowie die Vorschriften des KStG 1988 maßgebend. Die in den §§ 21 ff Vereinsgesetz 2002 festgelegten Rechnungslegungsvorschriften sind abgabenrechtlich nur insoweit relevant, als danach zu führende Aufzeichnungen gegebenenfalls auch für steuerliche Zwecke heranzuziehen sind. Der von § 21 Vereinsgesetz verwendete Begriff der Rechnungslegung kann weder mit dem Begriff der steuerlichen Buchführung noch mit dem unternehmensrechtlichen Begriff der Rechnungslegung gleichgesetzt werden. Entsprechend dem § 21 Vereinsgesetz geführte Aufzeichnungen haben daher aus steuerrechtlicher Sicht lediglich die Qualität einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht, die einer Bilanz nicht gleichgestellt werden kann. Allerdings kann ein Verein auch freiwillig Bücher führen, was zu einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 führt. Lediglich die von § 22 Vereinsgesetz geregelte qualifizierte Rechnungslegung für Vereine entspricht auch dem unternehmensrechtlichen Rechnungslegungsbegriff und ist daher Grundlage einer Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988.

330

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

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

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

331

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

Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG 1988

332

Werden die Buchführungsgrenzen des [§ 125 BAO](#) nicht überschritten und 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.

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988

333

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

Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG 1988

334

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

2.3.2.3 Zusammenfassung von steuerpflichtigen Betrieben

335

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

2.3.2.4 Abgrenzung Betriebsvermögen – Vereinsvermögen

336

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

337

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

Beispiel:

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

2.3.2.5 Betriebseinnahmen

2.3.2.5.1 Abgrenzung von den Vereinseinnahmen

338

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch einen Betrieb veranlasst sind (siehe EStR 2000 Rz 1001). Dazu gehören in erster Linie die Entgelte für Leistungen, die im Rahmen eines solchen Betriebs ausgeführt werden, aber auch die Erlöse aus Hilfsgeschäften, zB aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Einnahmen, die in keinem Zusammenhang mit betrieblichen Vorgängen stehen, bleiben bei

der Gewinnermittlung des steuerpflichtigen Betriebes außer Ansatz. Steuerfrei sind daher insbesondere echte Mitgliedsbeiträge (siehe Rz 339), echte Spenden, öffentliche Zuschüsse, Schenkungen, letztwillige Zuwendungen (in Geld- oder Sachwerten) sowie die Einnahmen der Körperschaft im Rahmen von Bausteinaktionen oder Sammelaktionen. Besteht aber im Einzelfall ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem Betrieb, sind auch diese Einnahmen als Betriebseinnahmen zu erfassen. Sie teilen das Schicksal des entsprechenden Betriebes und sind daher, je nach der Eigenschaft des Betriebes, steuerpflichtig oder steuerfrei.

Beispiele:

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

2.3.2.5.2 Mitgliedsbeiträge

339

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

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

2.3.2.5.3 Subventionen

340

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

2.3.2.5.4 Einlagen und Entnahmen

341

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

Beispiel:

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

342

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

343

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

2.3.2.6 Betriebsausgaben

2.3.2.6.1 Abzugsverbot

344

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

Beispiele:

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

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

345

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

2.3.2.6.2 Pauschale Betriebsausgaben

346

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

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

347

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

348

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

2.3.2.6.3 ABC der Betriebsausgaben

Abgaben

349

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

Absetzung für Abnutzung (AfA)

350

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, die der längerfristigen Erzielung von Einkünften dienen, sind – von so genannten geringwertigen Wirtschaftsgütern (siehe 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 1.500 Euro. Es ist eine jährliche Absetzung für Abnutzung von 300 Euro vorzunehmen.

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

Aufführungsentgelte

351

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

Aufwandsentschädigungen

352

Siehe Rz 356 Löhne und Gehälter.

Druckkosten

353

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

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

354

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern können, sofern sie nicht mehr als 1.000 Euro betragen, sofort als Betriebsausgaben abgesetzt werden ([§ 13 EStG 1988](#)).

Klubgaben

355

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

Löhne und Gehälter

356

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

Mitgliederleistungen

357

Siehe Rz 346 bis 348.

Preise

358

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

Sacheinlagen

359

Siehe Rz 341 bis 343.

Spenden

360

Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen bilden – mit Ausnahme von Spenden, die nach einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen abzugsfähig sind ([§§ 4a bis 4c EStG 1988](#); siehe EStR 2000 Rz 1305 bis 1370) – keine Betriebsausgaben (oder Sonderausgaben).

Sportbetrieb

361

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

Unangemessene Ausgaben

362

Ausgaben im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988](#) (beispielsweise 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.

Wareneinkauf

363

Ausgaben für Waren, die im Zuge eines steuerpflichtigen Betriebes (beispielsweise in einer Kantine oder in einem Warenhandel) veräußert werden, bilden bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sofort abzugsfähige Betriebsausgaben (bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich Betriebsausgaben nach Maßgabe des

Wareneinsatzes). Werden Waren in den steuerneutralen Vereinsbereich überführt, liegt insoweit eine Entnahme vor, die mit dem Einkaufspreis zu bewerten ist.

Beispiel:

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

Werbeausgaben

364

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

Zahlungsvorgänge

365

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

2.3.3 Steuerpflicht der Betriebe

2.3.3.1 Steuerfreie Betriebe

2.3.3.1.1 Sportbetrieb

366

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

367

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

368

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

2.3.3.1.2 Musik-, Tanz- und Gesangsveranstaltungen

369

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

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

2.3.3.1.3 Herausgabe von Zeitschriften und Druckwerken

370

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

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

Beispiel 3:

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

371

Wird ein unentgeltlich abgegebenes Druckwerk (zB eine Vereinszeitung) durch Anzeigen mitfinanziert, sind die Ausführungen der Rz 370 sinngemäß anzuwenden. Allerdings ist als

Beurteilungsmaßstab das Verhältnis der Seitenzahl des Anzeigenteiles zu der Gesamtseitenzahl heranzuziehen.

2.3.3.1.4 Heime

372

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

Beispiele:

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

373

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

Beispiele:

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

2.3.3.1.5 Schutzhütten

374

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

375

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

376

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

Bei Vorliegen eines einheitlichen Hüttenbetriebes sind die Abschnitte Rz 165 bis 167 und 178 zu beachten.

377

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

Beispiel:

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

Hinsichtlich verpachteter wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe siehe auch Rz 145 bis 150.

2.3.3.1.6 Beschäftigungsbetriebe

378

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

2.3.3.1.7 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.

2.3.3.1.8 Krankenanstalten

379

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

2.3.3.2 Steuerpflichtige Betriebe

2.3.3.2.1 Gastronomiebetriebe

380

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

2.3.3.2.2 Gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen

381

Entgeltliche gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen des Rechtsträgers (wie Feste aller Art, Bälle, Kränzchen, Feiern, Juxveranstaltungen, Heurigenausschank, Vergnügungssportveranstaltungen) sind je nach ihrem Umfang als entbehrlicher Hilfsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 1 BAO](#) (siehe Rz 173 bis 177b), als begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 3 BAO](#) (siehe Rz 180) oder als Gewinnbetrieb (siehe Rz 181 bis 183) anzusehen. Zur Abgrenzung siehe Rz 306 bis 308.

382

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

383

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

Randzahl 384: *derzeit frei*

2.3.3.2.3 Handel mit Waren

385

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

2.3.3.2.4 Verkaufsaktionen

386

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

387

Sollten keine für eine Gewinnermittlung ausreichenden Unterlagen vorhanden sein, kann der Gewinn aus diesen Aktionen (Flohmärkte, Basare) mit 10% der erzielten Betriebseinnahmen ohne Umsatzsteuer angesetzt werden (in diesem Fall ist ein weiterer Abzug von Betriebsausgaben, vor allem das Betriebsausgaben-Pauschale für unentgeltlich mitwirkende Mitglieder im Sinne der Rz 346 bis 348 ausgeschlossen). Zur Gewinnermittlung im Zusammenhang mit dem Betreiben von Punschbuden siehe Rz 289a.

387a

Der bei der Versteigerung/Veräußerung der zugewendeten Wirtschaftsgüter erzielte Erlös ist ertragsteuerlich hinsichtlich des den gemeinen Wert erheblich übersteigenden Teiles als Spende anzusehen (siehe EStR 2000 Rz 1309a; zum Betreiben von Punschständen siehe Rz 289a).

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

Ein Verlust aus einer solchen Veranstaltung ist steuerlich nicht anzuerkennen.

387b

Werden im Rahmen von Fundraising Dinners von Körperschaften des privaten Rechts für die Teilnahme Beträge vereinnahmt, die erheblich über den Wert der erbrachten Leistung (zB angebotene Konsumation) hinausgehen (siehe dazu EStR 2000 Rz 1308), stellt der übersteigende Betrag ertragsteuerlich eine Spende dar (zum Betreiben von Punschständen siehe Rz 289a). Die dem Wert der erbrachten Leistungen entsprechenden Beträge stellen jedoch Einnahmen im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dar (siehe dazu Rz 386).

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

388

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

2.3.3.2.5 Benefizveranstaltungen, Lotterien

389

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

Ein unentgeltlicher Auftritt im Rahmen einer Benefizveranstaltung ist auch dann gegeben, wenn dem Künstler lediglich der durch den Auftritt verursachte Aufwand ersetzt wird. Bei einer darüber hinaus gehenden Entschädigung ist kein unentgeltlicher Auftritt mehr gegeben. Im Falle der Zurverfügungstellung eines Kunstwerkes zur nachfolgenden

Versteigerung kann von einer bloßen Aufwandsentschädigung ausgegangen werden, wenn die Zahlungen an den Künstler 20% des Versteigerungserlöses nicht übersteigen.

390

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

2.3.4 Einkommensermittlung

391

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht des Rechtsträgers ist das Einkommen nach der Grundregel des [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) zu ermitteln. Bei der Einkommensermittlung sind daher die positiven und negativen Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Gewerbebetrieben und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zusammenzufassen. An Sonderausgaben kommen neben dem Verlustabzug auch Renten und dauernde Lasten, Steuerberatkungskosten sowie Zuwendungen im Sinne des [§ 18 Abs. 1 Z 7 bis 9 EStG 1988](#) in Betracht. Hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht siehe Rz 417 bis 428.

2.4 Tarif

392

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht eines begünstigten Rechtsträgers ist das Einkommen grundsätzlich nach [§ 22 Abs. 1 KStG 1988](#) zu versteuern. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des begünstigten Rechtsträgers (siehe Rz 417 bis 428) ist die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug (23%) abgegolten, wenn die Einkünfte nicht in einem steuerpflichtigen Betrieb angefallen sind und keine Befreiungserklärung abgegeben wurde.

2.4.1 Allgemeiner Steuersatz

393

Der allgemeine Steuersatz des [§ 22 Abs. 1 KStG 1988](#) beträgt 23%. Er ist auf das Einkommen iSd [§ 7 Abs. 2 KStG 1988](#) bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte von ausländischen beschränkt Steuerpflichtigen iSd [§ 21 Abs. 1 KStG 1988](#) anzuwenden.

2.4.2 Freibetrag für begünstigte Zwecke

394

In [§ 23 KStG 1988](#) ist eine eigene Tarifbegünstigung für begünstigte Rechtsträger 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.

394a

Werden von einem gemeinnützigen Rechtsträger, der üblicherweise keine ertragsteuerlich relevanten Aktivitäten entwickelt, im steuerpflichtigen Bereich (entbehrlicher Hilfsbetrieb oder begünstigungsschädlicher Betrieb mit Ausnahmegenehmigung iSd [§ 44 Abs. 2 BAO](#) oder [§ 45a BAO](#)) in einem Jahr Einkünfte erzielt (zB einmaliges großes Vereinsfest, siehe Rz 307), können jene Freibeträge, die im Zeitraum der letzten zehn Jahre nicht verrechnet werden konnten, im Jahr der außergewöhnlichen Aktivität kumuliert werden. Es kann nur ein Freibetrag vorgetragen (angesammelt) werden, der zur Gänze nicht wirksam geworden ist, sodass ein nur teilweiser "Verbrauch" eines Jahresfreibetrages das Vortragen des unverbrauchten Restes grundsätzlich nicht ermöglicht, es sei denn, es liegen die Ausnahmen des [§ 23 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988](#) vor (siehe Rz 394b). Hinsichtlich der Freibetragsverrechnung besteht kein Wahlrecht. Übersteigt in einem Jahr das Einkommen den Jahresfreibetrag, ist primär der im Jahr der steuerrelevanten Aktivität zustehende Jahresfreibetrag und sind in der Folge die "angesparten" Freibeträge in der Reihenfolge ihres Entstehens zu verrechnen.

394b

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

- Es ist zunächst zu prüfen, ob im jeweiligen Kalenderjahr das steuerpflichtige Einkommen vor Anwendung des Freibetrages 1.000 Euro (10% des Freibetrages) nicht übersteigt. Nur in diesem Fall kann der nicht verbrauchte Freibetrag vorgetragen werden, wenn die nachfolgende Voraussetzung erfüllt ist.

- Zusätzlich ist noch zu prüfen, ob das innerhalb des Ansammlungszeitraumes in Summe erzielte Einkommen 5% der kumulierten Freibeträge nicht übersteigt.

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

Beispiel 1:

Der gemeinnützige Verein wird im Jahr 2014 neu gegründet. In den Jahren 2014 bis 2016 hat er keine steuerpflichtigen Einkünfte. Im Jahr 2017 hat er ein steuerpflichtiges Einkommen von 600 Euro.

Die Freibeträge der Jahre 2014 bis inklusive 2016 sind zur Gänze vortragsfähig. Da im Jahr 2017 die oben genannte 10%-Grenze nicht überschritten ist, ist der im Jahr 2017 nicht verbrauchte Freibetragsteil in Höhe von 9.400 Euro vortragsfähig.

Beispiel 2:

Der gemeinnützige Verein hat in den Jahren 2014 bis 2016 keine Einkünfte, im Jahr 2017 ein steuerpflichtiges Einkommen vor Abzug des Freibetrages in Höhe von 6.000 Euro. Vortragsfähig ist der Freibetrag 2014 iHv 10.000 Euro bis zum Jahre 2024, jener aus 2015 bis zum Jahre 2025 und jener aus 2016 iHv 10.000 Euro bis zum Jahre 2026. Im Jahr 2017 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 2018 bis 2024 ergeben sich jeweils nach Verrechnung der jährlichen Freibeträge keine steuerpflichtigen Einkommen. Im Jahre 2025 findet die 50-Jahr-Feier des Vereins statt, es ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von 25.000 Euro. Zunächst ist der Freibetrag 2025 zu verrechnen, das restliche Einkommen von 15.000 Euro ist mit den offenen Freibeträgen aus 2015 und 2016 von 20.000 Euro (je 10.000 Euro) zu verrechnen (der Freibetrag aus 2014 ist nicht mehr verrechenbar). Der Freibetragsrest von 5.000 Euro (aus dem Jahre 2016) kann letztmalig im Jahr 2026 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)

2.5 Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer

395

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

2.5.1 Veranlagung

2.5.1.1 Allgemeines

396

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

397

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

- Kapitalertragsteuer für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988 (gilt für alle Steuerpflichtigen)
- Immobilienertragsteuer für Grundstücksveräußerungen gemäß [§ 30b EStG 1988](#) (gilt für alle Steuerpflichtigen)
- Abzugsteuer 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 EStG 1988](#)).

398

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 27).

2.5.1.2 Beginn bzw. Ende der Steuerpflicht während des Veranlagungszeitraumes

399

Beginnt oder endet die Steuerpflicht während des Kalenderjahres (Gründung oder Auflösung während des Kalenderjahres), weicht der Veranlagungszeitraum vom Kalenderjahr ab. In

diesen Fällen wird der Veranlagung ein entsprechend verkürzter Veranlagungszeitraum zugrundegelegt.

400

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

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

401

Die Steuererklärungspflicht richtet sich grundsätzlich nach [§ 42 EStG 1988](#) (EStR 2000 Rz 7534 bis 7555). Steuererklärungspflicht besteht mangels einer Besteuerungsuntergrenze für Körperschaften in allen Fällen einer Einkünfteerzielung, wenn die Einkünfte zur Festsetzung einer Körperschaftsteuer führen. Werden keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt, besteht die Erklärungspflicht nur bei Aufforderung durch die Abgabenbehörde.

2.5.2 Vorauszahlungen (§ 45 EStG 1988)

402

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

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

403

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

404

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

405

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

406

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

407

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

2.5.3 Abschlusszahlungen/Guthaben

408

Ist die Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) größer als die einbehaltenen und anzurechnenden sowie vorausbezahlten Beträge, ergibt der Unterschiedsbetrag die Abschlusszahlung. Waren die Vorauszahlungen höher als die Jahressteuer, ergibt sich ein Guthaben.

2.5.4 Kapitalertragsteuer

409

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

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

410

Bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht sind grundsätzlich zwei Erhebungsformen der Körperschaftsteuer vorgesehen:

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

411

Der Steuerabzug erfolgt gemäß [§ 30b EStG 1988](#) (Immobilienverertragsteuerabzug), [§ 93 EStG 1988](#) (Kapitalertragsteuerabzug), 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).

412

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

2.5.5.2 Veranlagung (§ 102 EStG 1988)

413

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

414

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

- Einkünfte, die zu den Betriebseinnahmen eines inländischen entbehrlichen Hilfsbetriebes oder begünstigungsschädlichen Betriebes (Betriebsstätte) gehören;
- Gewinnanteile von Gesellschaftern (Mitunternehmern) einer ausländischen Gesellschaft, die an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt ist.

415

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

416

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

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

2.6.1 Umfang der Steuerpflicht

417

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

418

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

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

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

419

Keine beschränkte Steuerpflicht besteht bei Beteiligungserträgen im Sinne des [§ 10 KStG 1988](#), genossenschaftlichen Rückvergütungen, Einkünften 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 sechster Teilstrich KStG 1988](#)).

420

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

420a

Nach [§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG 1988](#) erstreckt sich die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht auch auf Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß [§ 30 EStG 1988](#).

Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, die einem steuerbefreiten Betrieb, 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](#)).

420b

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

2.6.2 Befreiungserklärung

421

Gemäß [§ 94 Z 5 EStG 1988](#) darf die Körperschaft bei Zinsen und anderen Erträgen aus Kapitalforderungen jeder Art, sowie bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen gemäß [§ 27 Abs. 3 EStG 1988](#) (zB Veräußerungsgewinne von Aktien), 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 Teilstrich 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 Teilstrich 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).

422

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

423

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

424

Bei Vereinen können nur solche Kapitalanlagen zum Betriebsvermögen gezählt werden, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Dazu zählen jedenfalls Wertpapiere, die zur Deckung der 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 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).

425

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

426

Erfolgt 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](#), 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 gemäß [§ 94 Z 6 lit. c fünfter Teilstrich EStG 1988](#) eine KEST-Befreiung vorliegt.

2.6.3 Abzugsbesteuerung

427

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

2.6.3a Immobilienertragsteuer

427a

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

2.6.4 Veranlagung von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegenden Einkünften

428

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

3 Umsatzsteuer

3.1 Steuerbare und nicht steuerbare Umsätze

429

Der Umsatzsteuer unterliegen

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

430

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

431

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

3.1.1 Mitgliedsbeiträge

3.1.1.1 Echter Mitgliedsbeitrag

432

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

433

Beispiele für echte Mitgliedsbeiträge:

Mitgliedsbeiträge bei einer Tierzuchtvereinigung, auch wenn die Mitgliedsbeiträge sich nach der Zahl der gehaltenen Tiere richten (VwGH 3.11.1961, 0855/61).

Freiwillige Kostenersätze der Mitglieder für die durch den Verein erfolgte Anmietung bzw. Errichtung und Erhaltung von Veranstaltungssälen (VwGH 3.11.1986, 86/15/0003).

Beiträge an Berufs- und Interessensvertretungen sowie an so genannte Solidaritätseinrichtungen bestimmter Sektoren von Kreditinstituten sind in der Regel als echte Mitgliedsbeiträge zu qualifizieren (1302 Blg Sten Prot des NR XVIII. GP betr. KommStG).

Pflichtbeiträge an eine Einrichtung (des öffentlichen Rechts), der die Förderung der Obsterzeugung obliegt und die Tätigkeiten der Werbung, Absatzförderung und Qualitätsverbesserung der Obsterzeugnisse ausübt, sind keine Leistungsentgelte (EuGH 8.3.1988, Rs 102/86).

3.1.1.2 Unechter Mitgliedsbeitrag

434

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

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

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

435

Beispiele für unechte Mitgliedsbeiträge:

Monatlicher Mitgliedsbeitrag für die Versorgung von Reitpferden der Reitvereinsmitglieder.

"Mitgliedsbeiträge" für Eintrittskarten von Kulturvereinen, für Versorgung der Mitglieder mit Sportartikeln, für die Einschaltung eines Inserates in der Vereinszeitung.

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

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

Mitgliedsbeiträge an einen Schadenshilfeverein bei Anwerbung von Mitgliedern aus Anlass von Schadensfällen, Übernahme von Leistungen im Zusammenhang mit dem zur Mitgliedschaft Anlass gebenden Schadensfall und fünfjähriger Bindung der Mitglieder an den Verein (VwGH 28.4.1993, 90/13/0245).

436

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

437

Beispiele:

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

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

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

3.1.1.3 Gemischter Mitgliedsbeitrag

438

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

3.1.2 Subventionen

3.1.2.1 Allgemeines

439

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

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

darstellen.

Indiz für die Einordnung ist, in wessen Interesse die Zuschussgewährung liegt und welche Zwecke der Zahlende verfolgt (BFH 09.12.1987, X R 39/81, BStBl II 1988, 471).

3.1.2.2 Zuschuss als Entgelt für eine Leistung

440

Gewährt der Zahlende den Zuschuss deshalb, weil er vom Unternehmer (Zuschussempfänger) eine Leistung erhält, stellt die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt.

Ein direktes Leistungsentgelt und kein Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Leistungsempfänger der Zuschussberechtigte ist, der Zuschussgeber aber den Zuschuss zur Abkürzung des Zahlungsweges dem leistenden Unternehmer unmittelbar zuwendet.

441

Beispiele:

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).

3.1.2.3 Zuschuss als Entgelt von dritter Seite

442

Zahlungen von dritter Seite sind Entgelt, wenn sie der Unternehmer dafür erhält, dass er eine Leistung an eine vom Zuschussgeber verschiedene Person erbringt. Erforderlich ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch. Der Zuschussgeber muss die Zahlung deshalb gewähren, damit oder weil der Unternehmer eine Leistung erbringt. Ein Einzelzusammenhang zwischen dem Zuschuss und einer bestimmten Leistung ist allerdings nicht erforderlich (VwGH 20.1.1992, 91/15/0055). Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- und Preispolitik gewährt. Der Leistungsempfänger ist oft selbst nicht in der Lage, einen kostendeckenden Preis zu zahlen. Der Zuschussgeber hat ein Interesse am Zustandekommen des Leistungsaustausches.

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*).

443

Beispiele:

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

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

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

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

3.1.2.4 Echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss

444

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

- ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt wird (zB Zuschuss zur Wohnbauförderung oder Wohnhaussanierung, zur Errichtung einer Erdgasversorgung, zur Errichtung einer Park and Ride-Anlage),
- ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben wird (zB Bund zahlt Miete für eine gemeinnützige Organisation),

- sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen im Zusammenhang stehen (zB pauschale Verlustabdeckungen an einen gemeinnützigen Verein; Zuschuss zu einem Verkehrsverbund).
- Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss wird auch dann vorliegen, wenn die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen, bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (zB 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.

445

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

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

446

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

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

3.1.2.5 Finanzierung von Forschungsvorhaben

447

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

Ein direktes Leistungsentgelt liegt vor, wenn

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

448

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

449

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

450

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

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

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

451

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

3.1.3 Eigenverbrauch

3.1.3.1 Allgemeines

452

Vereine können neben dem nichtunternehmerischen Bereich auch einen unternehmerischen Bereich haben. Soweit Leistungen teilweise für nicht unternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke (zB satzungsmäßige Zwecke eines Vereines) und teilweise für unternehmerische Zwecke bezogen werden, ist der Vorsteuerabzug aufzuteilen und steht daher von vornherein nur für den unternehmerischen Teil zu (zur Vorsteueraufteilung siehe Rz 528 ff). Ein Eigenverbrauch liegt insoweit nicht vor (EuGH 12.2.2009, Rs [C-515/07](#), VNLTO; siehe auch UStR 2000 Rz 1912b). Werden dem Unternehmensbereich dienende Gegenstände oder sonstige Leistungen in Folgejahren vom Verein für den nichtunternehmerischen, nichtunternehmensfremden Vereinsbereich entnommen bzw. verwendet oder ändert sich das Nutzungsverhältnis, kommt es insoweit zu einer Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 10 bis Abs. 13 UStG 1994](#) (siehe Rz 533a ff). Dies gilt auch, wenn sich der Anteil der unternehmerischen Nutzung eines von Beginn an für unternehmerische Zwecke angeschafften Gegenstandes erhöht.

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

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

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

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

453

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

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

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

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

454

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Verein (Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#)) für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke (vgl. UStR 2000 Rz 475 ff).

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

455

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

Beispiel:

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

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

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

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

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

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

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

456

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

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

Randzahlen 457 und 458: *derzeit frei.*

459

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

Wird jedoch mit einem Arbeitnehmer, dessen Kosten dem Unternehmensbereich des Vereines zugeordnet sind (zB Reinigungskraft), eine unentgeltliche Leistung im Zusammenhang mit dem nichtunternehmerischen Bereich des Vereins ausgeführt, kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung (Leistung für den nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Bereich) bzw. liegt ein Eigenverbrauch durch sonstige Leistung iSd

[§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#) (Leistung für den nichtunternehmerischen, unternehmensfremden Bereich, zB Reinigung der privaten Wohnung des Vereinsvorstandes des Vereins) vor.

Beispiel:

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

3.2 Unternehmereigenschaft von Vereinen

3.2.1 Unternehmer allgemein

460

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

461

Der betriebliche (= unternehmerische) Bereich eines Vereines umfasst alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, während der außerbetriebliche (= nichtunternehmerische) Bereich alle jene Tätigkeiten umfasst, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirkt. Hilfsgeschäfte, wie zB der Verkauf von Vermögensgegenständen, sind dann dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, wenn die Gegenstände zuletzt im unternehmerischen Bereich Verwendung gefunden hatten.

462

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

3.2.2 Liebhaberei

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

463

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

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

3.2.2.2 Keine Anwendung der Liebhabereivermutung

464

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

465

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

3.2.2.3 Liebhaberei bei Betrieben gemäß § 45 Abs. 3 BAO bzw. Gewerbebetrieben; Beurteilung einer Vermögensverwaltung

466

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

467

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

3.2.2.4 Kleinunternehmerregelung

468

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

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

469

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

470

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

3.2.3 Unternehmerbegriff für Zwecke der Bestimmung des Leistungsortes bei sonstigen Leistungen

470a

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

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

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

Beispiel:

Der österreichische gemeinnützige Kulturverein KV, der auch unternehmerisch tätig ist, gibt eine wissenschaftliche Studie über die Historie einer bestimmten Kunstrichtung und deren Bedeutung für Österreich in Auftrag, die ausschließlich den ideellen Vereinsbereich betrifft. Der Auftragnehmer ist das deutsche Forschungsinstitut D. Der

gemeinnützige Verein KV gilt für die Ermittlung des Leistungsortes der wissenschaftlichen Leistung als Unternehmer. Der Leistungsort dieser Leistung liegt daher entsprechend der Generalklausel des [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) in Österreich. Die Steuerschuld geht gemäß [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) auf den gemeinnützigen Verein über. Mangels Ausführung der Leistung für den unternehmerischen Bereich des KV steht ein Vorsteuerabzug nicht zu (vgl. Rz 528).

470b

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

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

Beispiel:

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

470c

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

3.3 Umsatzsteuerbefreiungen

3.3.1 Allgemein

471

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

472

Speziell Vereine betreffende Steuerbefreiungen werden geregelt in

- [§ 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994](#) betreffend Volksbildungsvereine (siehe Rz 475 und 476),
- [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) betreffend gemeinnützige Sportvereine (siehe Rz 477 bis 481),

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

3.3.2 Grundstücksumsätze

473

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

Werden Grundstücksumsätze von persönlich steuerbefreiten Vereinen getätigt (zB von gemeinnützigen Sportvereinen), kommt demnach hinsichtlich der Grundstücksumsätze eine Option zur Steuerpflicht (§ 6 Abs. 2 UStG 1994) in Betracht. Auch die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 erstrecken sich nicht auf die Umsätze von Grundstücken, da es sich um keine persönlichen Steuerbefreiungen handelt, sondern ua. begünstigte Vereine nur mit den in den Befreiungsbestimmungen des § 6 Abs. 1 Z 18, 23 und 24 UStG 1994 angeführten Umsätzen - und nicht mit sämtlichen Umsätzen - befreit sind.

Rechtslage bis 31.12.2016

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

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

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

474

Unter die Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. d sublit. aa UStG 1994](#) fallen Wetten ([§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#)) und Ausspielungen ([§ 2 Abs. 1 GSpG](#)). Die Umsätze mittels Glücksspielautomaten ([§ 2 Abs. 3 GSpG](#)) und Video-Lotterie-Terminals (VLT; [§ 12a Abs. 2 GSpG](#)) sind jedoch – ungeachtet einer allfälligen Glücksspielabgabepflicht – von der Befreiung ausdrücklich ausgenommen (vgl. UStR 2000 Rz 854 bis Rz 862). Zu Glücksspielen im Rahmen einer Veranstaltung siehe Rz 308.

Randzahl 474a: *entfällt*

3.3.4 Volksbildungsvereine

475

Steuerbefreit sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994](#) die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, die derartige Veranstaltungen durchführen, und Volksbildungsvereine (insbesondere Volkshochschulen).

Als Volksbildungsverein gilt ein Verein, der für eine breite Masse der Bevölkerung zu einem annehmbaren Preis Kurse anbietet, welche allgemein bildendes Wissen, technische und handwerkliche Fähigkeiten zur Ausübung praktischer Berufe vermitteln (vgl. VwGH 25.7.2013, [2010/15/0082](#)). Zur Gemeinnützigkeit der Volksbildung siehe Rz 48.

Nicht begünstigt sind Veranstaltungen künstlerischer oder unterhaltender Art.

Die Einnahmen müssen so niedrig sein, dass sie zur Bestreitung der Regien gerade noch ausreichen und wesentliche Gewinne nicht zulassen.

Unter diesen Voraussetzungen sind auch solche Volksbildungsleistungen steuerfrei, die durch gemeinnützige Körperschaften privaten Rechts erbracht werden, sofern diese unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eines Volksbildungsvereines stehen.

476

Die Befreiung erstreckt sich nicht auf die unterrichtenden Personen.

3.3.5 Gemeinnützige Sportvereinigungen

3.3.5.1 Begriff Körpersport

477

Satzungsmäßiger Zweck muss die Ausübung des Körpersportes sein, wobei dies der Hauptzweck der Vereinigung sein muss. Ist die Ausübung des Körpersportes bloß Nebenzweck, kommt die Befreiung nicht zur Anwendung.

Ebenso kann die Befreiung nicht zur Anwendung kommen, wenn die Mitglieder einer Vereinigung zwar tatsächlich überwiegend Körpersport betreiben, dies aber nicht der satzungsmäßige Zweck der Vereinigung ist.

478

Der Begriff Körpersport ist weit auszulegen, sodass darunter jede Art von sportlicher Betätigung verstanden wird. Neben den unmittelbar der körperlichen Ertüchtigung dienenden Sportarten, wie zB Leichtathletik, Turnen, Boxen, Ringen, Schwimmen, Rudern, Radfahren, Reiten, Tennis, Golf, Fußball, alle Wintersportarten, Handball und Bergsteigen zählen auch der Motorsport, Segelfliegen und Schießen zum Sportbegriff. Nicht zum Körpersport zählen die "Denksportarten", wie zB Schach, Skat oder Bridge, die aber im Übrigen gemeinnützig sein können.

479

Mildtätige oder kirchliche (im übrigen begünstigte) Vereinigungen fallen nicht unter diese Befreiungsbestimmung.

3.3.5.2 Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung

480

Es ist zu beachten, dass die Anwendung der Befreiungsbestimmung für gemeinnützige Sportvereinigungen nur einen eingeschränkten Wirkungsbereich hat. Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 BAO (entbehrliche Hilfsbetriebe) und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 2 BAO (unentbehrliche Hilfsbetriebe) kann im Regelfall von Liebhaberei ausgegangen werden (siehe Rz 463; zur Ausschlussmöglichkeit dieser Liebhabereivermutung siehe Rz 464 sowie Rz 520).

Im Hinblick auf die Regelung des Art. 132 Abs. 1 lit. m der MWSt-RL 2006/112/EG und die mit § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 verfolgten Ziele kann von der Besteuerung der an gemeinnützige Sportvereine bzw. von gemeinnützigen Sportvereinen im Zusammenhang mit dem so genannten Sachsponsorship erbrachten tauschähnlichen Umsätze Abstand genommen werden. Die Zurverfügungstellung von Ausrüstungsgegenständen, Leihe von Autos usw. an gemeinnützige Sportvereine bzw. die dafür von den gemeinnützigen Sportvereinen erbrachten Werbeleistungen brauchen daher weder als Leistungsaustausch noch als Eigenverbrauch erfasst werden.

3.3.5.3 Verhältnis der Steuerbefreiung zu anderen Steuerbefreiungen

481

Die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) hat als die speziellere Bestimmung Vorrang gegenüber der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) (VwGH 25.06.2007, [2006/14/0001](#)). Gleiches gilt für die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#). Gemeinnützige Sportvereinigungen können demnach sowohl bei Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken, die ansonsten gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfrei wären, als auch bei Grundstücksumsätzen, die ansonsten gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei wären, gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zur Steuerpflicht optieren. Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe UStR 2000 Rz 899a bis Rz 899c. Wäre die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden, müsste zusätzlich gemäß [§ 6 Abs. 3 UStG 1994](#) darauf verzichtet werden.

Vermietungen, die von [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) ausgenommen und somit an sich steuerpflichtig wären (zB Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke oder das Abstellen von Fahrzeugen), sind auch nicht gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) steuerbefreit, ausgenommen sie stehen im engen Zusammenhang mit der Sportausübung.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Sportverein vermietet eine im ersten Stock des Vereinshauses befindliche Wohnung an seinen Platzwart zur Nutzung für Wohnzwecke und verlangt dafür eine ortsübliche Miete.

Die Vermietung für Wohnzwecke ist weder gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16](#) noch nach [Z 14 UStG 1994](#) steuerfrei, sondern – sofern nicht Liebhaberei iSd [§ 6](#) in Verbindung mit [§ 1 Abs. 2 Z 3 LVO](#), BGBl. Nr. 33/1993 idGF, vorliegt oder die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden ist - steuerpflichtig (ermäßigter Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994](#))) und berechtigt den Verein zum Vorsteuerabzug.

481a

Bei Umsätzen aus dem Betrieb von Tennisplätzen, Golfplätzen, Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen kann keine auf die Grundstücksvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente angesetzt werden, 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 (VwGH 29.5.2018, [Ro 2016/15/0030](#); EuGH 18.1.2001, Rs [C-150/99](#), *Stockholm Lindöpark AB*). Wird hingegen die gesamte Tennisplatz-, Golfplatzanlage und dgl. „passiv“ zB einem Verein oder einer Gesellschaft, der/die die Anlage in der Folge betreibt, zur Nutzung überlassen, kann eine

Aufteilung des Entgelts in einen auf die (unecht steuerfreie) Grundstücksvermietung entfallenden und einen auf die anderen (steuerpflichtigen) Leistungen (einschließlich Überlassung der Betriebsvorrichtungen) entfallenden Entgeltteil erfolgen.

Zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe UStR 2000 Rz 899a bis Rz 899c.

3.3.6 Vermietung und Verpachtung

482

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (einschließlich Gebäuden und Räumlichkeiten) ist unecht befreit ([§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#)). Dies gilt nicht für die Vermietung für Wohnzwecke, für die Beherbergung, für die Vermietung von Maschinen und Betriebsvorrichtungen, für die Vermietung von Garagen und Abstellplätzen für Fahrzeuge sowie von Campingplätzen und die kurzfristige Vermietung (zu den Ausnahmen von der Steuerbefreiung siehe UStR 2000 Rz 894 ff). Auf die Befreiung kann aber verzichtet werden ([§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#); zur Einschränkung der Optionsmöglichkeit durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe UStR 2000 Rz 899a bis Rz 899c). Die Entgelte unterliegen in diesem Fall dem Normalsteuersatz. Insofern die Steuerbefreiung (und auch die Kleinunternehmerbefreiung) nicht zur Anwendung kommt und auch nicht Liebhaberei iSd § 6 in Verbindung mit [§ 1 Abs. 2 LVO](#), BGBl. Nr. 33/1993 idgF, vorliegt, ist Umsatzsteuerpflicht gegeben. Die Liebhabereivermutung nach Rz 463 gilt nicht für die Vermögensverwaltung (siehe Rz 467). Die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#) erstreckt sich nicht auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, da es sich um keine persönliche Steuerbefreiung handelt, sondern begünstigte Vereine nur mit den in den Befreiungsbestimmungen des [§ 6 Abs. 1 Z 18, 23 und 24 UStG 1994](#) angeführten Umsätzen - und nicht mit sämtlichen Umsätzen - befreit sind.

3.3.7 Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten

3.3.7.1 Allgemeines

483

Befreit sind die im [§ 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994](#) genannten Leistungen der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie der Kuranstalten (näheres siehe UStR 2000 Rz 924 bis 933), soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) ([§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#)) erbracht werden. Werden die Leistungen nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts oder von den nach [§§ 34 bis 47 BAO](#) begünstigten Rechtsträgern

erbracht, unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994](#)).

3.3.7.2 Option zur Steuerpflicht

484

Gemäß Art. XIV Z 1 des BG, BGBl. Nr. 21/1995 idF BGBl. Nr. 756/1996, kann der Unternehmer, der gemäß § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 steuerfreie Umsätze ausführt, soweit sie sich auf Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheime beziehen (nicht für Krankenanstalten und Kuranstalten), zur Steuerpflicht optieren.

Voraussetzung ist, dass

- die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse bei dem für die Erhebung der USt zuständigen Finanzamt eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung
- in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte, oder
- das Bundesministerium für Finanzen mit Bescheid feststellt, dass Umstände im Sinne des vorstehenden Punktes vorliegen.

485

Die schriftliche Erklärung sowie der Bescheid des BMF können nur abgeändert oder aufgehoben werden, wenn nachgewiesen wird, dass sich die hierfür maßgeblichen Verhältnisse gegenüber jenen im Zeitpunkt der Abgabe der Erklärung oder der Erlassung des Bescheides verändert haben.

3.3.8 Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime (§ 6 Abs. 1 Z 23 UStG 1994)

3.3.8.1 Begriff Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime

486

Für die Anwendung der Steuerbefreiung für Jugendheime usw. ist nicht entscheidend, dass das betreffende Heim tatsächlich eine der im Gesetz genannten Bezeichnungen führt. Es können daher auch Kinderheime, Kindergärten, Kinderhorte, Schülerheime, Jugendherbergen und Studentenheime diese Befreiung in Anspruch nehmen. Insbesondere sind auch Einrichtungen davon erfasst, die nur der Tagesbetreuung dienen (Kindergärten usw.).

3.3.8.2 Anwendungsbereich

487

Befreit sind die Leistungen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) ([§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#)) erbracht werden. Werden die Leistungen nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts, nicht von nach den [§§ 34 bis 47 BAO](#) begünstigten Rechtsträgern oder von diesen im Rahmen von begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erbracht, unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 10 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994](#)). Zur Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes von 10% gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994](#) für Studenten-, Lehrlings-, Kinder- und Schülerheime siehe UStR 2000 Rz 1229.

Zu den befreiten Leistungen gehören sowohl die Beherbergung und Verköstigung der Jugendlichen (samt den hiebei üblichen Nebenleistungen) als auch die Betreuungsleistungen, die in der Beaufsichtigung, Erziehung, Ausbildung und Fortbildung bestehen können. Als übliche Nebenleistungen kommen auch zB die Zurverfügungstellung von Spiel- und Sportplätzen, bzw. -einrichtungen in Betracht.

488

Die Steuerbefreiung kommt allerdings nur für Leistungen an Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, in Betracht. Werden Leistungen auch an Personen erbracht, die das 27. Lebensjahr vollendet haben, so scheiden diese aus der Steuerbefreiung aus.

489

Auf Getränkeumsätze, Verkauf von Gebrauchsgegenständen, Ansichtskartenverkäufe und andere Hilfsgeschäfte, die nicht den begünstigten Leistungen zuzurechnen sind, kann die gegenständliche Steuerbefreiung keine Anwendung finden. Für diese Umsätze kommt daher auch nicht der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 10 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994](#)) in Betracht.

Hinsichtlich der Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung siehe Rz 510 bis 514 in Verbindung mit Rz 484 und 485.

3.3.9 Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw. (§ 6 Abs. 1 Z 24 UStG 1994)

3.3.9.1 Allgemeines

490

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 24 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 sind

- Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbunden sind,

- Musik- und Gesangsaufführungen, insbesondere durch Orchester, Musikensembles und Chöre sowie
- Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind,

soweit sie von Bund, Ländern oder Gemeinden oder von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß §§ 34 bis 47 BAO erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit.

491

Es handelt sich um keine persönliche Befreiung, sodass begünstigte Rechtsträger mit Umsätzen, die nicht aus den oben angeführten Tätigkeiten stammen (zB Umsätze aus Vermietung und Verpachtung) nicht nach dieser Bestimmung befreit sind.

Ebenfalls nicht unter diese Befreiung fallen Umsätze von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern, die im Rahmen von begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Gewerbebetrieben usw. erbracht werden. Werden die in [§ 6 Abs. 1 Z 24 UStG 1994](#) angeführten Leistungen im Rahmen von derartigen Betrieben erbracht, kann jedoch der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 6 UStG 1994](#) (bis 30.4.2016: [§ 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994](#)) zur Anwendung kommen.

492

Die gegenständliche Befreiungsbestimmung kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Rechtsträger (Verein) insgesamt begünstigte Zwecke verfolgt (siehe Rz 40 bis 104, insbesondere unter Kunst und Kultur, Freizeitgestaltung und Erholung, Geselligkeit und Unterhaltung).

Beispiel:

Die Unterhaltungsmusik fällt grundsätzlich auch unter den Begriff Musikaufführung. Rechtsträgern, die die Unterhaltungsmusik fördern (siehe Rz 55 Geselligkeit und Unterhaltung) kommt jedoch keine Förderung gemeinnütziger Zwecke zu, sodass die gegenständliche Befreiungsbestimmung nicht zur Anwendung kommen kann. Veranstalten derartige Rechtsträger Musikaufführungen, kann aber der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 3 Z 6 UStG 1994](#) (bis 30.4.2016: [§ 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994](#)) zur Anwendung kommen.

3.3.9.1.2 Theateraufführungen

3.3.9.1.2.1 Begriff Theater

493

Ein Theater liegt vor, wenn so viele künstlerische und technische Kräfte und die zur Aufführung von Theaterveranstaltungen notwendigen technischen Voraussetzungen unterhalten werden, dass die Durchführung eines Spielplanes aus eigenen Kräften möglich

ist. Es genügt, dass ein Theater die künstlerischen und technischen Kräfte nur für die Spielzeit eines Stückes verpflichtet. Ein eigenes oder gemietetes Theatergebäude braucht nicht vorhanden zu sein. Bei Auslegung des Begriffes Theater wird ein nicht allzu strenger Maßstab anzuwenden sein, wobei aber ein gewisser Mindeststandard der Darbietung gegeben sein muss.

3.3.9.1.2.2 Beispiele

494

Befreit sind demnach zB Schauspiel-, Opern-, Operettenaufführungen, ferner Kabarett, Tanzkunst, Kleinkunst und Varieté, Pantomime und Ballett, Puppen- und Marionettenspiele, Eisrevuen, sowohl durch Berufsdarbietende, als auch durch Laien. Unter Theater sind nicht nur Schauspiel- und Opernhäuser, Keller- und Kaffeehaustheater, sondern auch Freilichttheater, Wanderbühnen, Tourneetheater usw. anzusehen. Begünstigt sind auch Theateraufführungen in einem Fernsehstudio, und zwar unabhängig davon, ob die Theatervorführung unmittelbar übertragen oder lediglich aufgezeichnet wird.

495

Nicht befreit sind hingegen die Zusammenstellung von Balleröffnungen und Schautänzen durch Debütanten (VwGH 4.3.1987, 85/13/0195), eine "Peep Show" (VwGH 14.10.1991, 91/15/0069, 91/15/0070), Diavorträge oder Diashows (VwGH 23.11.1992, 91/15/0133) und Filmvorführungen.

3.3.9.1.2.3 Umfang der Befreiung

496

Befreit sind die eigentlichen Theaterleistungen einschließlich der damit verbundenen Nebenleistungen. Als Theaterleistungen sind auch solche Leistungen anzusehen, die gegenüber einem gastgebenden Theater ausgeführt werden, zB Zurverfügungstellung eines Ensembles.

3.3.9.1.2.4 Nebenleistungen

497

Zu den regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbundenen - und somit befreien - Nebenleistungen gehören insbesondere die Aufbewahrung der Garderobe, der Verkauf von Programmen und die Vermietung von Theatergläsern. Nicht unter die Befreiung fällt zB die Führung eines Buffets oder die Aufnahme von Inseraten in die Programmhefte.

3.3.9.1.3 Musik- und Gesangsaufführungen usw.

498

Unter Musik wird sowohl die Instrumentalmusik (Orchester-, Kammer- und Salonmusik), als auch Vokalmusik, wie reine A-cappella-Musik, bzw. die von Instrumenten begleitete Gesangsmusik, in Chor und Sologesang verstanden.

Orchester ist eine größere Gruppe von Instrumentalisten, die ein in sich differenziertes, musikalisch sinnvolles Klangensemble bilden, das in der Regel unter der Leitung eines Dirigenten steht. Es umfasst alle Musiksparten, bzw. alle instrumentalen Klangkörper der unterschiedlichen Musizierformen, auch außereuropäische Instrumentengruppen. Ebenfalls hierunter fallen Kammermusikensembles (Trio, Quartett, Quintett).

Gesang ist ein Singen, das in der Regel an Worte oder Texte mit deutlich geprägtem Sinnzusammenhang gebunden ist. Es ist aber auch möglich, sinnleere Laute oder Silben zu singen (zB Jodeln, Vocalise oder Scat).

Chor ist eine Vereinigung von Sängern, die ein Gesangsstück gemeinsam vortragen, wobei jede Stimme mehrfach besetzt ist.

499

Musik- und Gesangsaufführungen aus der Konserve (Tonband, Schallplatte oder elektronische Tonträger) sind nicht befreit.

3.3.9.1.4 Museen usw.

3.3.9.1.4.1 Begriff Museum allgemein

500

Museen sind Einrichtungen, die der Sammlung und systematischen Aufbewahrung von Gegenständen von kultureller Bedeutung dienen. Die Befreiung erstreckt sich somit vor allem auf wissenschaftliche Sammlungen, Kunstsammlungen, aber auch auf Ausstellungen zu besonderen Anlässen (Landesausstellungen). Des Weiteren werden auch Denkmäler der Bau- und Gartenkunst als Museen gewertet.

3.3.9.1.4.2 Begriff wissenschaftliche Sammlung und Kunstsammlung

501

Wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen sind vor allem Gemäldegalerien, Volkskunde- und Heimatmuseen, kunst- und naturhistorische Museen. Als Kunstausstellungen können auch Kunstsammlungen in Betracht kommen. Hierbei muss es sich um Kunstsammlungen handeln, die ausgestellt und dadurch der Öffentlichkeit zum Betrachten und den damit verbundenen kulturellen und bildenden Zwecken zugänglich gemacht werden. Kunstausstellungen, die Verkaufszwecken dienen und damit gewerbliche Zwecke verfolgen, sind keine Museen (zB Verkaufsausstellungen wie Antiquitätenmessen oder Galerien).

3.3.9.1.4.3 Begriff Denkmäler der Baukunst

502

Denkmäler der Baukunst sind Bauwerke, die nach denkmalpflegerischen Gesichtspunkten als schützenswerte Zeugnisse der Architektur anzusehen sind. Hierzu gehören zB Kirchen, Schlösser, Burgen und Burgruinen. Auf eine künstlerische Ausgestaltung kommt es nicht an.

3.3.9.1.4.4 Begriff Denkmäler der Gartenbaukunst

503

Zu den Denkmälern der Gartenbaukunst gehören zB Parkanlagen mit künstlerischer Ausgestaltung.

3.3.9.1.4.5 Umfang der Befreiung

504

Befreit sind insbesondere die Leistungen der Museen, für die als Entgelt Eintrittsgelder erhoben werden, und zwar auch insoweit, als es sich um Sonderausstellungen, Führungen und Vorträge handelt. Zu den regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbundenen Nebenleistungen gehören der Verkauf von Museumsführern und Katalogen sowie von Ansichtskarten, Fotografien, Diapositiven usw., wenn es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt, das Museum diese Abbildungen selbst herstellt oder herstellen lässt und diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum - nicht auch im gewerblichen Handel - vertrieben werden. Zu den üblichen Nebenleistungen gehört auch das Dulden der Anfertigung von Reproduktionen, Abgüssen und Nachbildungen sowie die Erlaubnis zu fotografieren. Nicht begünstigt ist der Betrieb von Restaurants oder Buffets sowie der Verkauf von Ansichtskarten, Fotos und Broschüren, die zum Museum selbst in keinerlei Beziehung stehen.

3.3.9.1.4.6 Begriff botanische Gärten

505

Unter botanischer Garten ist eine Anlage für Forschung und Unterricht in Pflanzenkunde zu verstehen. Eine große Anzahl von ausländischen Bäumen und Gewächsen (in Parkanlagen) ist noch kein botanischer Garten, kann aber als Denkmal der Gartenkunst unter den Museumsbegriff fallen.

3.3.9.1.4.7 Begriff zoologische Gärten

506

Zu den zoologischen Gärten zählen neben den Tiergärten (Menagerien) und Tierparks auch Aquarien und Terrarien. Bezüglich der üblichen Nebenleistungen gelten die Ausführungen zu den Museen sinngemäß. Der Verkauf von Tieren kann begünstigt sein, wenn er den Aufgaben des zoologischen Gartens dient oder mit dem Betrieb zwangsläufig im

Zusammenhang steht. Dies ist insb. beim Verkauf zum Zweck der Zurschaustellung in einem anderen zoologischen Garten, oder beim Verkauf zum Zwecke der Zucht oder Verjüngung des Tierbestandes gegeben.

3.3.9.1.4.8 Begriff Naturpark

507

Naturparks sind Landschafts- oder Naturschutzgebiete oder Teile von solchen, die für die Erholung und für die Vermittlung von Wissen über die Natur besonders geeignet sind, allgemein zugänglich sind und durch entsprechende Einrichtungen eine Begegnung des Menschen mit dem geschützten Naturgut ermöglichen. Bei der Beurteilung, ob ein Naturpark vorliegt, wird in erster Linie auf die jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften abzustellen sein. Naturdenkmäler (zB Wasserfälle, Seen, Klammern) oder Naturhöhlen (Schauhöhlenbetriebe, Karsterscheinungen) sind - auch wenn diese unter Denkmalschutz gestellt sind - keine Naturparks und fallen nicht unter diese Befreiung.

3.3.9.2 Nichtanwendung der Befreiung

508

Hinsichtlich der Nichtanwendung der unechten Steuerbefreiung für Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw. siehe Rz 510 in Verbindung mit Rz 484.

3.3.10 Gemeinnützige Vereinigungen, die Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Erholungsheime, Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw. betreiben (§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994)

3.3.10.1 Allgemeines

509

Die Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Personen, die das 27. Lebensjahr nicht vollendet haben (zB Kindergärten, Studentenheime, siehe Rz 486 bis 489), sowie die Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Theaters, von Musik- und Gesangsaufführungen, eines Museums, botanischen oder zoologischen Gartens oder Naturparks stehen (siehe Rz 490 bis 508), sind unecht steuerfrei, wenn sie ua. von Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, bewirkt werden. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden.

3.3.10.2 Option zur Steuerpflicht

3.3.10.2.1 Option allgemein

510

Gemäß Artikel XIV BG, BGBl. Nr. 21/1995 idF BGBl. Nr. 756/1996 sind die Steuerbefreiungen für Jugendheime usw. (siehe Rz 486 bis 489), Theater, Musik- und Gesangsaufführungen, Museen usw. (siehe Rz 490 bis 508) sowie die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994, soweit sie sich auf die vorgenannten Leistungen bezieht, nicht anzuwenden, wenn der Unternehmer zur Steuerpflicht optiert (Näheres siehe Rz 484 und 485)

3.3.10.2.2 Voraussetzungen für die Option

511

Kommt die Liebhabereivermutung nicht zur Anwendung (siehe Rz 464), können Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nur dann zur Steuerpflicht optieren, wenn für die jeweilige Tätigkeit (zB Studentenheim, Kindergarten, Theater, Museum, Musikaufführungen) die Umsätze jährlich regelmäßig 2.900 Euro übersteigen.

3.3.10.2.3 Erklärung

512

Die Erklärung (Erklärungsmuster siehe Rz 871) ist bis zur Rechtskraft des Bescheides betreffend jenes Kalenderjahres abzugeben, für das die unechte Befreiung erstmals nicht angewendet werden soll.

513

Unterhält ein Unternehmer mehrere Jugendheime bzw. Theater, Museen usw., kann die Erklärung auf einzelne Jugendheime bzw. Theater, Museen usw. beschränkt werden.

Im Falle des Vorliegens der schriftlichen Erklärung oder des Bescheides unterliegen die Umsätze aus den angeführten Tätigkeiten, die die Voraussetzungen des [§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#) erfüllen, dem ermäßigten Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 8 oder 14 UStG 1994](#)).

514

Beispiel:

Ein begünstigter Kulturverein baut im Jahr 01 ein Museum mit Unterstützung der öffentlichen Hand. Die Gemeinde und das Land decken zum überwiegenden Teil die Baukosten. Die Einnahmen des Museumsbetriebes betragen (a) jährlich ca. 2.000 Euro, (b) jährlich ca. 5.000 Euro, (c) in den ersten Jahren der Bautätigkeit 2.500 Euro, danach jährlich ca. 6.000 Euro.

Im Fall (a) besteht keine Unternehmereigenschaft, da die Einnahmen unter 2.900 Euro liegen (siehe Rz 463).

Im Fall (b) übersteigen die Umsätze jährlich regelmäßig die 2.900 Euro-Grenze. Es kann auf die Befreiung durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung verzichtet werden; in

diesem Fall kann somit bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Auf die Umsätze kann der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) angewendet werden.

Das Gleiche gilt auch im Fall (c), obwohl in der Anfangsphase (für die Zeit der Bautätigkeit) die Umsätze 2.900 Euro noch nicht übersteigen, da die Umsätze erst nach Fertigstellung der Bauarbeiten für die 2.900 Euro - Grenze herangezogen werden.

3.3.11 Kleinunternehmer

3.3.11.1 Begriff

515

Rechtslage bis 31.12.2024

Kleinunternehmer, das sind inländische Unternehmer, deren Umsätze - das sind Leistungsumsätze und der Eigenverbrauch - im Veranlagungszeitraum 35.000 Euro nicht überstiegen haben, sind gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) von der Umsatzsteuer unecht befreit. Hilfsgeschäfte, 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 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.

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.

516

Es besteht die Möglichkeit, dem Finanzamt schriftlich den Verzicht auf diese Steuerbefreiung zu erklären (Antrag mit dem Formular U 12 oder mit selbsterstelltem Schreiben).

3.3.11.2 Toleranzgrenze

517

Rechtslage bis 31.12.2024

Das einmalige Überschreiten der Umsatzgrenze um nicht mehr als 15% (= maximal 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).

3.3.11.3 Maßgebliche Umsätze für die Berechnung

518

Sofern die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach [§ 45 Abs. 1 und 2 BAO](#) ausgeübten Tätigkeiten als nichtunternehmerisch (Liebhaberei) beurteilt werden (siehe Rz 463), sind sie für die Ermittlung der 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.

519

Beispiel:

Einnahmen eines gemeinnützigen Fußballvereines im Jahr 01: Mitgliedsbeiträge 1.500 Euro, Einnahmen aus dem Spielbetrieb als Zweckverwirklichungsbetrieb 20.000 Euro,

Einnahmen vom Faschingsball des Vereins 10.000 Euro, Einnahmen aus einer Kantine 30.600 Euro (darin enthalten sind 10-prozentige Umsätze im Umfang von 6.000 Euro netto), Einnahmen aus der Vermietung eines Geschäftsraumes 3.000 Euro.

Die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen unterliegen mangels Leistungsaustausches nicht der Umsatzsteuer. Hinsichtlich der Einnahmen aus dem Spielbetrieb (unentbehrlicher Hilfsbetrieb) und dem Faschingsball (entbehrlicher Hilfsbetrieb) bleibt es bei der Liebhabereivermutung (vgl. Rz 463, da der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt nicht zum Ausdruck gebracht hat, dass er diese Umsätze unternehmerisch behandeln will (vgl. Rz 464 sowie Rz 520). Diese sind somit auch nicht umsatzsteuerbar und werden daher in die Kleinunternehmergrenze nicht miteingerechnet. Bei Vermietung eines Gebäudes greift die spezielle Befreiungsbestimmung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994. Das heißt, dass keine Umsatzsteuer anfällt, die steuerbefreiten Umsätze müssen aber in die Berechnung für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze miteinbezogen werden. Die Kantine ist grundsätzlich steuerpflichtig (siehe Rz 281). Für die Beurteilung, ob die Kleinunternehmergrenze überschritten wurde, sind die Umsätze aus der Vermietung (3.000 Euro) und aus der Kantine [6.000 Euro (zu 10%) und 20.000 Euro (zu 20%)] heranzuziehen. Der für die Anwendung der Kleinunternehmergrenze maßgebliche Umsatz beträgt daher 29.000 Euro. Die Kleinunternehmergrenze wurde somit nicht überschritten; die Umsätze aus der Kantine sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.

3.3.11.4 Option

520

Der Verein kann gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 durch eine schriftliche, beim Finanzamt einzureichende Erklärung bis zur Rechtskraft des Bescheides auf die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 verzichten und damit zu der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes optieren. Diese Erklärung bindet ihn aber mindestens 5 Jahre. Gibt der Unternehmer eine derartige Optionserklärung ab und bezieht er diese ausdrücklich auch auf die Umsätze seiner wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 und 2 BAO, bringt er damit gleichzeitig zum Ausdruck, dass er die Liebhabereivermutung nach Rz 463 erster Satz nicht anwenden will. Handelt es sich hingegen ausschließlich um Tätigkeiten iSd § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung ist eine Option zur Regelbesteuerung nur möglich, wenn die Liebhabereivermutung widerlegt werden kann (vgl. Rz 465).

3.3.11.5 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.

3.4 Ermäßigter Umsatzsteuersatz

3.4.1 Anwendung des ermäßigten Steuersatzes

521

Der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) gilt für Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen ([§§ 34 bis 47 BAO](#)), soweit diese Leistungen nicht unter [§ 6 Abs. 1 UStG 1994](#) (Steuerbefreiungen) fallen. Eine Steuerbefreiung (zB gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#) für gemeinnützige Jugendheime, Theater usw., siehe Rz 509) geht somit vor. Optiert jedoch die gemeinnützige Vereinigung, deren Umsätze grundsätzlich unter [§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994](#) fallen, zur Steuerpflicht (siehe Rz 510), kann der ermäßigte Steuersatz gemäß [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) zur Anwendung kommen.

3.4.2 Nicht von der Begünstigung umfasste Umsätze

3.4.2.1 Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe

522

[§ 10 Abs. 2 Z 4 zweiter Satz UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) nimmt Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden, ausdrücklich von der Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes für begünstigte Rechtsträger aus.

523

Die Erteilung einer bescheidmäßigen Ausnahmegenehmigung gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) bzw. die automatische Ausnahmegenehmigung gemäß [§ 45a BAO](#) soll nur jene Rechtstellung wiederherstellen, die vor Führung des begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes oder des Gewerbebetriebes bestanden hat (siehe Rz 192).

Daher bewirkt eine Ausnahmegenehmigung gemäß [§ 45a BAO](#) oder die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung durch Bescheid gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) nicht etwa, dass der begünstigungsschädliche Geschäftsbetrieb oder der Gewerbebetrieb, für welchen die Ausnahmegenehmigung erteilt wurde, ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz nach [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994](#)) zu unterziehen wäre, sondern verhindert lediglich den Wegfall dieser Begünstigung für Leistungen, die der Verein im Rahmen von vermögensverwaltenden Tätigkeiten sowie von unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben erbringt.

3.4.2.2 Vermietungsumsätze, Lieferung von Brennstoffen und Wärme

524

Nicht begünstigt sind auch die steuerpflichtigen Lieferungen von Gebäuden oder Gebäudeteilen, die Vermietung von Garagen und Abstellplätzen für Fahrzeuge sowie die Lieferung von Brennstoffen aller Art und Wärme.

3.4.2.3 Option nach § 6 Abs. 2 UStG

525

Bei Optionen gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 (zB Vermietung eines Büros) kommt der ermäßigte Steuersatz nicht zur Anwendung, sondern der Normalsteuersatz.

3.5 Rechnungsausstellung

526

Für Leistungen des nichtunternehmerischen Bereiches dürfen keine Rechnungen ausgestellt werden, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Wird dennoch ein Steuerbetrag ausgewiesen, so wird diese Steuer auf Grund des § 11 Abs. 14 UStG 1994 geschuldet, ohne dass für den Leistungsempfänger eine Vorsteuerabzugsmöglichkeit gegeben ist. Vielfach ist es aber zunächst noch ungewiss, ob eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Liebhaberei) gilt. Werden in einem solchen Fall bis zur endgültigen Klärung der Unternehmereigenschaft Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so können diese Rechnungen in sinngemäßer Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG 1994 berichtigt werden, wenn sich nachträglich ergibt, dass Liebhaberei vorliegt. Diese Berichtigung wirkt nicht zurück. Dasselbe gilt, wenn seitens des Finanzamtes nachträglich Liebhaberei festgestellt wird.

3.6 Vorsteuerabzug

3.6.1 Vorsteuerabzug allgemein

527

Unter den im § 12 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steht einem Verein für den unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug zu.

3.6.2 Aufteilung der Vorsteuern bei nichtunternehmerischer, aber nicht unternehmensfremder Tätigkeit

3.6.2.1 Allgemeines

528

Weist ein Verein neben seinem unternehmerischen Tätigkeitsbereich einen nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich (Erfüllung des Vereinszwecks durch Tätigkeiten - wie die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder -, die keine Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen an die Mitglieder darstellen) auf, ist der Abzug von Vorsteuern aus Aufwendungen für Vorleistungen nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen den unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines zuzurechnen sind (EuGH 12.02.2009, [C-515/07](#), "*Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*"). Der Unternehmer muss daher in einem solchen Fall eine Vorsteueraufteilung analog den

Vorschriften des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 vornehmen. Vorsteuern, die weder direkt dem unternehmerischen noch dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden können (zB Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten), müssen unter Heranziehung eines objektiven und sachgerechten Aufteilungsschlüssels (Investitionsschlüssel, Umsatzschlüssel oder jeder andere sachgerechte Schlüssel) aufgeteilt werden (EuGH 13.03.2008, [C-437/06](#), "*Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG*").

3.6.2.2 Ermittlung des Aufteilungsschlüssels

529

Die Aufteilung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, erfolgt nach dem Verhältnis der Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich (netto ohne USt) zu den Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich. Aus Vereinfachungsgründen können auch alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die so genannten Verwaltungsgemeinkosten beziehen (zB die Vorsteuer für die Beschaffung des Büromaterials) einheitlich in den Aufteilungsschlüssel einbezogen werden, auch wenn einzelne dieser Vorsteuerbeträge an sich dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich ausschließlich zuzurechnen wären.

530

Zu den Einnahmen gehören alle Zuwendungen, die dem Verein zufließen, insbesondere Einnahmen aus Leistungen, Mitgliedsbeiträgen, Subventionen, Zuschüssen, Spenden usw. Zur Frage, ob steuerbare oder nicht steuerbare Umsätze vorliegen siehe Rz 429 bis Rz 451. Echte Mitgliedsbeiträge, Subventionen, Förderungen und Zuschüsse, die zur allgemeinen Förderung des Zweckes der Körperschaft gewährt werden und nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit stehen (wie dies zB bei einer Subvention im Zusammenhang mit der Errichtung eines Museums der Fall wäre), sind zur Gänze dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

3.6.2.3 Vorgangsweise für Voranmeldungszeiträume

531

Für die Voranmeldungszeiträume können die Vorsteuerbeträge auch nach den Verhältnissen eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes oder nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Veranlagungszeitraumes aufgeteilt werden. Bei der Veranlagung sind jedoch in jedem Falle die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungszeitraumes zugrunde zu legen.

3.6.2.4 Ausschluss der vereinfachten Vorgangsweise

532

Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dieser Methode ist aber dann ausgeschlossen, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Die Bestimmung des [§ 12 Abs. 6 UStG 1994](#) ist in diesem Zusammenhang anzuwenden.

3.6.2.5 Organschaft

533

Ist einem Verein (der Unternehmer ist) eine Organgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) untergeordnet, so ist diese hinsichtlich der Berechnung der USt und des Vorsteuerabzuges in analoger Anwendung der Regelung des § 12 Abs. 7 UStG 1994 wie ein selbständiges Unternehmen zu behandeln.

3.6.3 Vorsteuerberichtigung bei nichtunternehmerischer, nicht unternehmensfremder Verwendung

533a

Werden dem Unternehmensbereich dienende Gegenstände in Folgejahren dauerhaft oder vorübergehend für den nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Bereich (allgemeiner satzungsgemäßer Vereinsbereich) verwendet, ist innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraums die geltend gemachte Vorsteuer gemäß [§ 12 Abs. 10 bis Abs. 13 UStG 1994](#) zu berichtigen (zum besonderen Fall des Eigenverbrauchs bei Entnahme bzw. vorübergehender Verwendung von Gegenständen, ausgenommen Grundstücke (Gebäude), für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke siehe Rz 452 ff). Dies gilt auch, wenn sich der Anteil der unternehmerischen Nutzung eines von Beginn an für unternehmerische Zwecke angeschafften Gegenstandes erhöht. Bei Grundstücken (Gebäuden) führt auch die Entnahme bzw. vorübergehende Verwendung für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke (zB Nutzungsüberlassung für private Zwecke eines Vereinsfunktionärs) zu einer Vorsteuerberichtigung und nicht zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung (vgl. [§ 3a Abs. 1a letzter Satz](#) iVm [§ 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994](#)).

533b

Wird ein Gegenstand von Beginn an ausschließlich für Zwecke des nichtunternehmerischen, nicht unternehmensfremden Unternehmensbereiches angeschafft bzw. errichtet und kommt es in den darauffolgenden Jahren zu einer anteiligen oder gänzlichen Nutzung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze, liegt insoweit eine nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Sacheinlage vor und ist daher auch keine anteilige Nachholung des Vorsteuerabzuges aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Wege einer positiven Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) möglich. Aus den laufenden Kosten (Betriebskosten, Instandhaltungskosten usw.) steht hingegen bei Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) ein (anteiliger) Vorsteuerabzug zu.

534

Sofern in das Verfahren der Vorsteuerermittlung Vorsteuerbeträge einzubeziehen sind, die durch den Erwerb, die Herstellung oder die Einfuhr einheitlicher Gegenstände angefallen sind (zB durch den Ankauf eines für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestimmten grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Kraftwagens), führt die vorübergehende Verwendung (Nutzung) dieser Gegenstände im nichtunternehmerischen Bereich zu keiner Vorsteuerberichtigung. Dafür sind jedoch alle durch die Verwendung oder Nutzung dieses Gegenstandes anfallenden Vorsteuerbeträge in das Aufteilungsverhältnis einzubeziehen. Die Überführung eines solchen Gegenstandes in den nichtunternehmerischen Bereich (Entnahme zur dauernden Verwendung außerhalb des Unternehmens) führt zu einer Vorsteuerberichtigung (zum besonderen Fall des Eigenverbrauchs bei Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vgl. EuGH 12.02.2009, Rs [C-515/07](#), VNLTO und Rz 452 ff).

3.7 Übergang der Steuerschuld auf Vereine

534a

Unter den im Gesetz genannten weiteren Voraussetzungen kann es in folgenden Fällen zum Übergang der Steuerschuld auf (gemeinnützige) Vereine als Leistungsempfänger kommen:

- Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen; 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) 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, BGBl. I Nr. 108/2022).
- bei Bauleistungen (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 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 (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;
- bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd [Art. 3 der Richtlinie 2003/87/EG](#) und bestimmten anderen Einheiten sowie der Lieferung bestimmter Mobilfunkgeräte und integrierter Schaltkreise an Unternehmer (vgl. [§ 19 Abs. 1e 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. d](#) iVm [Abs. 5 UStG 1994](#)).

534b

Beim Übergang der Steuerschuld schuldet der Leistungsempfänger für die an ihn ausgeführte Leistung die Umsatzsteuer. Er hat in einem solchen Fall diese Steuerschuld in seine Umsatzsteuervoranmeldung bzw. Jahreserklärung aufzunehmen, die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen aufzuzeichnen (§ 18 Abs. 2 Z 4 UStG 1994) und die Steuer - sofern nicht ein Anspruch auf Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 besteht - an das Finanzamt abzuführen. Zum Übergang der Steuerschuld kommt es unabhängig davon, ob durch den leistenden Unternehmer die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt worden ist (vgl. § 11 Abs. 1a UStG 1994) oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde.

534c

Für den Vorsteuerabzug ist Voraussetzung, dass die Leistungen, für die die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergegangen ist, im Inland für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind. Die übergegangene Steuerschuld, die den nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich des Vereines betrifft, berechtigt daher nicht zum Vorsteuerabzug (siehe dazu auch Rz 528).

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht ebenfalls unabhängig davon, ob die Rechnung ordnungsgemäß ausgestellt worden ist (vgl. § 11 Abs. 1a UStG 1994) oder ob überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde.

534d

Zum Übergang der Steuerschuld auf einen Verein als Leistungsempfänger kann es bei Leistungen eines ausländischen Unternehmers iSd [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) nicht nur dann kommen, wenn der Verein Unternehmer (iSd [§ 2 UStG 1994](#)) ist, wobei der den

Übergang der Steuerschuld auslösende Leistungsbezug auch den nichtunternehmerischen Bereich des Vereines betreffen kann. Vom Übergang der Steuerschuld sind auch ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Personen (zB gemeinnützige Vereine) betroffen, die über eine UID verfügen und daher - obwohl Nichtunternehmer - für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sind (zB für Zwecke eines innergemeinschaftlichen Erwerbes nach Überschreiten der Erwerbsschwelle).

Ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Personen (zB gemeinnützige Vereine), die über keine UID verfügen, sind hingegen als nichtunternehmerischer Leistungsempfänger zu beurteilen. Diesfalls kann es nicht zum Übergang der Steuerschuld kommen.

Randzahlen 534e bis 534h: *entfallen*

3.8 Umsatzsteuervoranmeldung – Veranlagung

3.8.1 Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuervorauszahlung

3.8.1.1 Allgemeines

535

Vereine, die unternehmerisch tätig sind oder innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen, haben im Sinne des § 21 UStG 1994 monatliche oder vierteljährliche Voranmeldungen zu legen und die sich allenfalls ergebende Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten.

Der Verein als Unternehmer oder innergemeinschaftlicher Erwerber hat die Umsatzsteuer für einen Voranmeldungszeitraum, das ist grundsätzlich der Kalendermonat, selbst zu berechnen. Für Vereine, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 Euro 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 überstiegen haben, veranstaltet ein steuerpflichtiges Zeltfest im August des Jahres 02. Die Umsatzsteuer aus den steuerpflichtigen Einnahmen beträgt im August 02 10.000 Euro, die abziehbare Vorsteuer 3.000 Euro. Die Zahllast beträgt somit 7.000 Euro; dieser Betrag ist bis spätestens 15. Oktober (das ist der 15. des auf den Kalendermonat August zweitfolgenden Kalendermonates) an das Finanzamt abzuführen.

3.8.1.2 Verpflichtung zur Einreichung einer Voranmeldung

537

Gemäß [§ 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 1 der VO des Bundesministers für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 313/2019, entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen Kalenderjahr 35.000 Euro netto (bis 31.12.2019: 30.000 Euro) 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 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 betragen, tätig im Voranmeldungszeitraum 01/02 Umsätze gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) in Höhe von 40.000 Euro. Daneben tätig er keine anderen Umsätze.

Da er nur steuerbefreite Umsätze ausführt, ergibt sich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung.

Beispiel 2:

Im Voranmeldungszeitraum 02/02 tätig derselbe gemeinnützige Sportverein neben seinen Umsätzen gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) in Höhe von 48.000 Euro auch steuerpflichtige Umsätze (zB Veranstaltung eines steuerpflichtigen Zeltfestes) in Höhe von 3.000 Euro. Da der steuerpflichtige Sportverein nicht ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 35.000 Euro überstiegen haben, ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/02 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

Beispiel 3:

Im Voranmeldungszeitraum 03/02 erwirbt der Verein ein Sportgerät um 15.000 Euro aus Deutschland. Der Erwerb muss in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Verein ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/02 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

538

Eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung besteht gemäß [§ 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 2 der VO des Bundesministers für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. 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.

539

Gemäß § 21 Abs. 1 vierter und fünfter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der VO des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 hat die Übermittlung der Voranmeldungen elektronisch und - entsprechend der FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006 - über Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar.

Von Unzumutbarkeit mangels technischer Voraussetzungen ist nur dann auszugehen, wenn der Unternehmer nicht über einen Internet-Anschluss verfügt. Wird die Voranmeldung durch einen inländischen berufsmäßigen Parteienvertreter eingereicht, so besteht die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung dennoch, wenn dieser Parteienvertreter über einen Internet-Anschluss verfügt und wegen Überschreitens der Umsatzgrenze (siehe UStR 2000 Rz 2751) zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet ist.

In den Fällen der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung ist zwingend der amtliche Vordruck U 30 (Druckversion oder die besorgte Internetversion) zu verwenden. Eigendrucke müssen der auf der Homepage des BMF unter Services - Formulare - zur Formulardatenbank (Suchbegriff "U 30") dargebotenen Internetversion nicht nur inhaltlich, sondern auch bildlich entsprechen.

3.8.1.3 Interne Voranmeldung

540

Unternehmer, die für einen Voranmeldungszeitraum keine Voranmeldung einzureichen haben, sind verpflichtet, für diesen Voranmeldungszeitraum unter Verwendung des amtlichen Vordruckes für Voranmeldungen (U 30) eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen

(interne Voranmeldung) anzufertigen. Die Aufstellung gehört zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG 1994.

Bei Unternehmen, die ihre Aufzeichnungen (§ 18 UStG 1994) mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitungssysteme führen, sind in diesen Fällen die Ausdrücke der Besteuerungsgrundlagen als amtliche Vordrucke anzuerkennen. Bedingung dafür ist, dass diese Ausdrücke inhaltlich und dem Aufbau nach dem Formular U 30 entsprechen. Es müssen nur die jeweils zutreffenden Angaben ausgedruckt werden.

Keine Verpflichtung zur Erstellung einer UVA besteht, wenn sich für den Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.

Randzahl 541: *entfällt*

3.8.2 Veranlagung

542

Vereine werden, insoweit diese unternehmerisch tätig werden oder Steuerschuldner auf Grund des Übergangs der Steuerschuld oder kraft Rechnungslegung werden oder innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern haben, zur Umsatzsteuer veranlagt. Die Umsatzsteuerjahreserklärung ist bis 30. April des Folgejahres beim Finanzamt einzureichen (§ 134 Abs. 1 BAO). Werden die Jahressteuererklärungen elektronisch über FinanzOnline eingebracht, verlängert sich die Frist bis 30. Juni des Folgejahres. Bei Vertretung durch einen Steuerberater (Wirtschaftstreuhänder) oder bei Ansuchen um Fristverlängerung sind längere Fristen möglich. Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung kann ein Verspätungszuschlag bis zu 10% des vorgeschriebenen Abgabebetrages verhängt werden.

3.8.3 Pauschalierungen

543

Vereine können die Vorsteuern auch pauschal gemäß § 14 UStG 1994 bzw. nach den auf Grund des § 14 UStG ergangenen Verordnungen ermitteln.

544

Bei Altmaterialensammlungen und Altmaterialenverwertung (siehe Abschnitt 1.2.8) ist die Differenzbesteuerung gemäß § 24 UStG 1994 anwendbar. Es bestehen keine Bedenken, wenn als Einkaufspreis im Sinne des § 24 Abs. 4 UStG 1994 der gemeine Wert der gespendeten Textilien pauschal mit 70% des Verkaufspreises angesetzt wird.

3.9 Innergemeinschaftliche Erwerbe

3.9.1 Innergemeinschaftliche Erwerbe - Voraussetzungen

545

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn

- ein Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt und
- der Erwerber Unternehmer oder eine juristische Person (zB ein Verein) ist und
- der Lieferer des Gegenstandes Unternehmer ist und dieser die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Lieferer darf nach dem Recht des Mitgliedstaates nicht Kleinunternehmer sein.

546

Werden somit von Unternehmern an einen Verein Gegenstände aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach Österreich geliefert, so ist der Verein grundsätzlich (Einschränkungen siehe Abschnitt 3.9.2) zur Abfuhr der Erwerbsteuer in Österreich verpflichtet. Der Lieferer kann unter den Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung die Lieferung steuerfrei belassen. Der Verein muss in diesen Fällen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) beantragen. Als Erwerber ist er aber verpflichtet Erwerbsteuer an das zuständige Finanzamt zu entrichten. Der Vorsteuerabzug hinsichtlich der Erwerbsteuer steht jedoch nur zu, wenn der Gegenstand für den steuerpflichtigen Unternehmensbereich angeschafft wurde.

3.9.2 Erwerbsschwelle

3.9.2.1 Unterbleiben der Erwerbsbesteuerung

547

Eine Erwerbsbesteuerung im Sinne der Rz 546 unterbleibt, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für diese Erwerbe den Betrag von 11.000 Euro

- im vorangegangenen Jahr nicht überstiegen und
- im laufenden Jahr noch nicht überstiegen hat.

548

Auf die Anwendung der Erwerbsschwelle kann jedoch gemäß [Art. 1 Abs. 5 UStG 1994](#) durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung gegenüber dem Finanzamt oder durch Verwendung der UID gegenüber dem Lieferer verzichtet werden. Der Verein kann dadurch zu einer uneingeschränkten Erwerbsbesteuerung optieren, ist daran allerdings für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden.

549

Beispiel 1:

Ein nicht umsatzsteuerpflichtiger gemeinnütziger Sportverein bezieht erstmalig eine Lieferung von Sportgeräten (zur Versorgung der Mitglieder zum Selbstkostenpreis) aus

Dänemark (Steuersatz 25%) in Höhe von (a) 10.000 Euro, (b) 25.000 Euro netto. Bisher wurden noch keine innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt.

Im Fall (a) ist die Umsatzsteuer vom Verkäufer in Dänemark in Höhe von 2.500 Euro abzuführen, da die Erwerbsschwelle von 11.000 Euro (noch) nicht überschritten wurde. Der Verein hat aber die Möglichkeit, auf die Anwendung der Erwerbsschwelle zu verzichten und den Umsatz in Österreich zu versteuern. Der Umsatz wäre dann für den dänischen Verkäufer steuerfrei (österreichische UID-Nummer des Vereins ist erforderlich). In Österreich wäre dann 2.000 Euro an Erwerbsteuer abzuführen. Die Ersparnis für den Sportverein beträgt 500 Euro. Ein Vorsteuerabzug steht allerdings nicht zu.

Im Fall (b) wurde die Erwerbsschwelle von 11.000 Euro überschritten. Die Besteuerung ist jedenfalls in Österreich vorzunehmen. Der Umsatz ist für den dänischen Verkäufer steuerfrei (österreichische UID-Nummer des Vereins ist erforderlich). Der Verein muss 5.000 Euro Erwerbsteuer an das österreichische Finanzamt abführen.

Beispiel 2:

Ein nicht unternehmerisch tätiger gemeinnütziger Verein kauft im Jahr 01 erstmals Waren um 20.000 Euro netto aus Deutschland ein. Da die Erwerbsschwelle überschritten wird, ist Erwerbssteuer in Höhe von 4.000 Euro in Österreich abzuführen. Der Verein muss eine UID beantragen, damit der deutsche Unternehmer die Lieferung steuerfrei belassen kann. Im Jahr 02 werden keine innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt. Im Jahr 03 kauft der Verein Waren um 3.000 Euro netto aus Frankreich ein.

Da die Erwerbsschwelle weder im laufenden Jahr überschritten wird noch im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten wurde, bleibt es grundsätzlich bei der Besteuerung in Frankreich. Gibt der Verein allerdings dem Lieferanten seine UID bekannt, liefert dieser steuerfrei nach Österreich. Die Bekanntgabe der UID gilt als Verzicht auf die Erwerbsschwelle, der Verein muss Erwerbssteuer in Höhe von 600 Euro abführen. Der Verzicht bindet den Verein mindestens für zwei Kalenderjahre, wobei die Zweijahresfrist vom Beginn des ersten Kalenderjahres zu berechnen ist, für das der Verzicht gilt.

Bezieht der Verein auch im Jahr 04 Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, hat er die innergemeinschaftlichen Erwerbe zu versteuern, auch wenn sie unter der Erwerbsschwelle liegen.

Im Jahr 05 kann der Verein den Verzicht auf die Erwerbsschwelle widerrufen. Dieser Widerruf ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals ein Erwerb getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

3.9.2.2 Besonderheiten bei verbrauchsteuerpflichtigen Waren

550

Verbrauchsteuerpflichtige 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 verbrauchsteuerpflichtigen 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 Unternehmern 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.

3.10 Verweis auf UStR 2000

552

Für begünstigte Rechtsträger gehen die vorstehend in den VereinsR 2001 getroffenen Regelungen den UStR 2000 vor. Im Übrigen wird auf die UStR 2000 verwiesen.

4 Kommunalsteuer

4.1 Steuerpflicht 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 tituliert 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.

4.2 Dienstnehmer iSd KommStG 1993

559

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

4.3 Unternehmen

560

Siehe KommSt-Info Rz 21 bis 37.

4.4 Betriebsstätte

561

Siehe KommSt-Info Rz 38 bis 54.

4.5 Bemessungsgrundlage

562

Siehe KommSt-Info Rz 55 bis 98.

4.6 Befreiungen gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993

4.6.1 Umfang der Abgabenbefreiung

563

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. Hierbei 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 Befreiungsgagenden, 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 Befreiungsgagenden 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.

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

4.7 Steuersatz, Freibetrag und Freigrenze

590

Siehe KommSt-Info Rz 136 bis 139.

4.8 Entstehen der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung

591

Siehe KommSt-Info Rz 154 bis 161.

Randzahlen 592 bis 676: *derzeit frei*

5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben

677

Für die Erhebung von Gebühren und Verkehrsteuern ist das Finanzamt 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.

5.1 Der Verein im Gebührenrecht und dem Recht der Glücksspielabgabe

678

Das Gebührengesetz 1957 (GebG) sieht 2 Gruppen von Gebühren vor. Einerseits feste Gebühren für bestimmte Schriften und Amtshandlungen (§ 14 GebG), andererseits Rechtsgebühren für bestimmte Rechtsgeschäfte (§ 33 GebG).

5.1.1 Feste Gebühren (siehe GebR 2019 Rz 46 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).

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

5.1.2 Rechtsgebühren und Glücksspielabgabe

5.1.2.1 Allgemeines

680

Nach [§ 33 GebG](#) sind ua. folgende Rechtsgeschäfte grundsätzlich dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird ([§ 16 Abs. 1 GebG](#)):

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

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

681

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

Zur Gebührenanzeige von Rechtsgeschäften siehe GebR 2019 Rz 604 ff.

Randzahlen 682 bis 687: *derzeit frei*

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

688

Wetten unterliegen grundsätzlich einer Gebühr von 2% vom (höheren) Wetteinsatz ([§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#)).

Bei im Inland abgeschlossenen Wetten, die nicht dem Glücksspielgesetz unterliegen, wenn zumindest eine der am Rechtsgeschäft mitwirkenden Personen Unternehmer im Sinne des [§ 2 Abs. 2 GSpG](#) ist, beträgt die Gebühr 2% vom Wert des bedungenen Entgelts; der Wert des bedungenen Entgelts umfasst auch Nebenleistungen, die der Wettende anlässlich des Abschlusses des Wettvertrages (etwa einen Verwaltungskostenbeitrag) zu leisten hat. Eine Wette gilt auch dann als im Inland abgeschlossen, wenn sie vom Inland in das Ausland vermittelt wird, wobei als Vermittlung jedenfalls die Annahme und die Weiterleitung von Wetteinsätzen sowie die Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise gilt.

689

Ausspielungen iSd [§ 2 Abs. 1 Z 1 GSpG](#) – das sind unternehmerisch veranstaltete, entgeltliche Glücksspiele = Spiele, bei denen die Entscheidung über das Spielergebnis

ausschließlich oder vorwiegend vom Zufall abhängt; zB Poker – unterliegen der Glücksspielabgabe nach [§§ 57](#) und [58 GSpG](#). Eine Ausnahme von dieser Abgabepflicht besteht ua. für Ausspielungen, die nach [§ 4 Abs. 3 bis 6 GSpG](#) nicht dem Glücksspielmonopol unterliegen. Diese sind

- traditionelle Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten mit Höchsteinsatz 1 Euro,
- vorzeitig verlorene Versicherungssummen bestimmter Lebensversicherungsverträge,
- Kleinausspielungen wie Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele, bei denen das zusammengerechnete Spielkapital der Ausspielungen im Kalenderjahr 4.000 Euro nicht übersteigt und wenn mit der Ausspielung nicht persönliche Interessen des Veranstalters oder Erwerbszwecke verfolgt werden, und
- Kleinausspielungen mit Kartenspielen in Turnierform in Gastgewerbebetrieben unter strengen Rahmenbedingungen (Wirtshauspoker); Anzeigeverpflichtung (Formular GSp 51)

690

Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt, unterliegen – unabhängig davon, ob dafür eine Bewilligung vorliegt – einer Glücksspielabgabe von 16% vom Einsatz. Bei turnierförmiger Ausspielung (zB Pokerturnier) treten an Stelle der Einsätze die in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistungen (Gewinne in Geld, Waren oder geldwerten Leistungen) des Turniers ([§ 57 Abs. 1 GSpG](#)).

691

Lotterien ohne Erwerbszweck nach [§§ 32 bis 35 GSpG](#) unterliegen einer ermäßigten Glücksspielabgabe von 12% aller erzielbaren Einsätze. Die Glücksspielabgabe von 12% ermäßigt sich auf 5%, wenn das gesamte Reinerträgnis der Veranstaltung ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet wird. Die widmungsgemäße Verwendung des Reinerträgnisses ist dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel über dessen Aufforderung nachzuweisen ([§ 58 Abs. 2 GSpG](#)).

692

Glücksspiele im Rahmen von Gewinnspielen (Preisausschreiben) ohne vermögenswerte Leistung (Einsatz) unterliegen einer Glücksspielabgabe von 5% der in Aussicht gestellten vermögenswerten Leistung (Gewinn).

693

Die Gebühren für Wetten im Sinne [§ 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG](#) sowie die Glücksspielabgaben im Sinne [§§ 57](#) und [58 GSpG](#) sind ohne amtliche Bemessung (dh. ohne Erlassung eines Bescheides) unmittelbar zu entrichten. Die Entrichtung der Gebühren und Abgaben hat bis

zum 20. Tag des dem Entstehen der Gebühren-/Abgabenschuld folgenden Monats zu erfolgen. Bis zu diesem Zeitpunkt sind dem Finanzamt Österreich (Dienststelle für Sonderzuständigkeiten) eine Abrechnung und Unterlagen (elektronisch) vorzulegen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Wetten und Ausspielungen gewährleisten ([§ 59 Abs. 3 GSpG](#)); Formular GSp 50 sowie Erläuterungen GSp 50a und Geb 6a. Die Glücksspielabgabe ist eine Selbstberechnungsabgabe. Die Abrechnung gilt als Anzeige.

694

Für die Durchführung von Ausspielungen, die über Kleinausspielungen iSd [§ 4 Abs. 5 GSpG](#) hinausgehen (siehe oben), ist eine Bewilligung erforderlich ([§ 36 GSpG](#)), wobei für die Erteilung der Bewilligung folgende Zuständigkeiten bestehen ([§ 37 GSpG](#)):

- Die/Der BundesministerIn für Finanzen für sonstige Nummernlotterien iSd [§ 32 GSpG](#)
- Der/Die für den Veranstaltungsort örtlich zuständige Landeshauptmann/frau für Tombolaspiele
- Die für den Veranstaltungsort örtlich zuständige Bezirksverwaltungsbehörde für Glückshäfen und Juxausspielungen.

Randzahlen 695 bis 699: *derzeit frei*

5.2 Der Verein im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht

Randzahlen 700 bis 714: *entfallen*

5.3 Der Verein im Grunderwerbsteuerrecht

715

Dem Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1987) unterliegen Erwerbsvorgänge (wie beispielsweise Kaufverträge, Tauschverträge oder Schenkungen) über inländische Grundstücke.

716

Die Grunderwerbsteuer beträgt grundsätzlich 3,5% vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert ([§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#)). Bei einem Kaufvertrag ist die Gegenleistung beispielsweise der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen. 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.

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 718: *derzeit frei*

6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften

6.1 Einheitsbewertung

719

Für die Bewertung von inländischem Grundbesitz sind die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 – [BewG 1955](#), BGBl. Nr. 148/1955 idgF, maßgebend. Beim Grundbesitz ist zu unterscheiden zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen und Grundvermögen sowie den jeweiligen Betriebsgrundstücken. Betriebsgrundstück iSd BewG ist der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz. Er ist entweder wie land- und forstwirtschaftliches Vermögen oder wie Grundvermögen zu bewerten.

720

Grundvermögen

Zum Grundvermögen gehört nicht Grundbesitz, der zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört. Bei der Bewertung des Grundvermögens wird zwischen unbebauten und bebauten Grundstücken unterschieden. Als Grundstücke gelten auch Gebäude auf fremdem Grund und Boden und Baurechte. Die bebauten Grundstücke werden gemäß [§ 54 BewG 1955](#) in 5 Grundstückshauptgruppen eingeteilt:

- Mietwohngrundstücke,
- Geschäftsgrundstücke,
- gemischtgenutzte Grundstücke,
- Einfamilienhäuser,
- sonstige bebaute Grundstücke.

721

Einheitswerte

Für inländischen Grundbesitz werden vom Finanzamt Österreich Einheitswerte festgestellt. 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.

6.2 Grundsteuer

6.2.1 Besteuerungsgrundlage

722

Besteuerungsgrundlage bei der Berechnung der Grundsteuer ist gemäß [§ 12 Grundsteuergesetz 1955](#), BGBl. Nr. 149/1955 idGF, der von den Abgabenbehörden festgestellte Einheitswert des Grundbesitzes (Steuergegenstand). Der Grundsteuer unterliegt der inländische Grundbesitz (land- u. forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen, Betriebsgrundstücke). Die Grundsteuer ist zwar bundesrechtlich geregelt, jedoch im Sinne des Finanzausgleichsgesetzes eine ausschließliche Gemeindeabgabe. Die Festsetzung und Einhebung erfolgt durch die Gemeinden, denen der Ertrag aus der Grundsteuer auch verbleibt.

6.2.2 Berechnung und Festsetzung der Steuer

723

Gemäß [§ 18 Grundsteuergesetz 1955](#) ist bei der Berechnung der Grundsteuer von einem Steuermessbetrag auszugehen. Die Ermittlung des Steuermessbetrages aus dem Einheitswert erfolgt durch die Abgabenbehörde mittels abgeleiteten Bescheids (Grundsteuermessbescheid).

Abgeleitet vom Einheitswert ermittelt das Finanzamt den so genannten Grundsteuermessbetrag, indem es die Steuermesszahl ([§ 19 Grundsteuergesetz 1955](#)) auf den Einheitswert anwendet. Die Steuermesszahl beträgt allgemein 2 Promille, kleine wirtschaftliche Einheiten sind durch Reduktion der Messzahl für die Anfangsbeträge (die ersten 3.650 Euro, bzw. auf weitere 7.300 Euro bei Einfamilienhäusern und 3.650 Euro bei Mietwohngrundstücken) begünstigt.

724

Mit der Festsetzung des Steuermessbetrages wird auch darüber abgesprochen, ob der Grundbesitz entweder zur Gänze steuerpflichtig oder teilweise oder zur Gänze von der

Entrichtung der Grundsteuer befreit ist. Allfällige Befreiungsanträge sind beim Finanzamt Österreich einzubringen (siehe Rz 721 und 726).

725

Der Steuermessbetrag wird von den Abgabenbehörden nicht nur dem Steuerschuldner, das ist idR der Eigentümer des Grundbesitzes, sondern auch der jeweiligen heheberechtigten Gemeinde rechtsverbindlich mitgeteilt. Die Vorschreibung der Grundsteuer erfolgt durch die jeweilige Gemeinde. Die Höhe der Grundsteuer wird durch Multiplikation des Steuermessbetrages mit dem so genannten Hebesatz berechnet. Der Hebesatz wird im Rahmen der vom Finanzausgleichsgesetz festgelegten Regelungen von der jeweiligen Gemeinde festgesetzt (Höchsthebesatz derzeit 500%). Die jährliche Grundsteuer beträgt daher weniger als 1% des maßgebenden Einheitswertes.

6.2.3 Grundsteuerbefreiungen

726

Die Grundsteuerbefreiungen ergeben sich hauptsächlich aus [§ 2 Grundsteuergesetz 1955](#) – GrStG 1955. Befreit ist beispielsweise:

- Grundbesitz eines gemeinnützigen oder mildtätigen Vereines, jedoch nur, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird ([§ 2 Z 3 lit. b GrStG 1955](#)). Wenn also der Verein etwa ein Gebäude nur gemietet hat, unterliegt es der Grundsteuer, auch wenn er es für mildtätige Zwecke nützt.
- Grundbesitz eines Sportvereines, wenn die in § 2 Z 4 Grundsteuergesetz 1955 genannten Voraussetzungen vorliegen. Demnach muss der Grundbesitz für sportliche Zwecke benutzt werden. Nicht begünstigt sind jedoch Sportvereine, deren Aufwendungen erheblich über das zur Durchführung ihrer sportlichen Zwecke erforderliche Maß hinausgehen, sowie Berufssportvereine.

Landesgesetzliche Vorschriften können für neu geschaffene (geförderte) Gebäude zeitlich begrenzte Grundsteuerbefreiungen vorsehen. Anfragen und Anträge nach diesbezüglichen Regelungen sind an die Gemeinde zu richten, die darüber zu entscheiden hat.

6.2.4 Entrichtung der Grundsteuer

727

Die bescheidmäßig festgesetzte Grundsteuer ist zu je einem Viertel des festgesetzten Jahresbetrages am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November jeden Jahres fällig. Die sich aus dem Bescheid ergebenden Vierteljahresbeträge sind bis zum Ergehen eines neuen Bescheides zu den genannten Fälligkeiten als Vorauszahlungen weiter zu entrichten. Steuerschuldner der Grundsteuer ist der Eigentümer.

Beachte: Für die Grundsteuer samt Nebengebühren haftet gemäß [§ 11 GrStG 1955](#) ein gesetzliches Pfandrecht auf dem Steuergegenstand.

6.3 Werbeabgabe (WerbeAbgG 2000)

6.3.1 Allgemeines zur Werbeabgabe

Die durch das Werbeabgabegesetz 2000, BGBl. I Nr. 29/2000 neu eingeführte bundeseinheitliche Werbeabgabe hat die von den Gemeinden früher erhobenen Anzeigen- und Ankündigungsabgaben für Werbeleistungen abgelöst.

6.3.1.1 Steuergegenstand (§ 1 Abs. 1 WerbeAbgG 2000)

728

Voraussetzung für die Abgabepflicht ist, dass die Leistung eine (werbende) Information enthält und dafür ein Entgelt bezahlt wird.

Nicht notwendig ist, dass der Werbeinhalt unmittelbar und deutlich erkennbar "Werbung" im herkömmlichen Sinn ist. Eine Plakatkampagne ohne konkreten Inhalt, die das Interesse auf eine an der gleichen Stelle nachfolgende Werbekampagne mit Inhalt wecken soll, unterliegt ebenso der Abgabe, wenn für diese Leistung ein Entgelt bezahlt wird. Keinen Einfluss auf die Steuerpflicht hat, wem die Werbeleistung in Rechnung gestellt wird bzw. von wem und wo das Entgelt bezahlt wurde.

729

Neben der Voraussetzung der "Werbeleistung" ist als weitere Voraussetzung der Werbeabgabe, dass die Werbeleistung im Inland erbracht wird. Soweit bei einem im Inland übernommenen Auftrag die Verbreitung im Ausland erfolgt, unterliegt dieser Auftrag nur mit seinem inländischen Anteil der Werbeabgabe.

Werden Aufträge zur Vorbereitung von Werbebotschaften zwar im Inland übernommen, erfolgt die Verbreitung aber im Ausland, dann ist insoweit keine Abgabepflicht gegeben. Wird zB eine österreichische Werbeagentur mit einer europaweiten Kampagne beauftragt, sind die Einschaltungen in österreichischen Zeitschriften, im österreichischen Fernsehen und auf Plakaten im Inland abgabepflichtig, während Einschaltungen in ausländischen Zeitungen, im ausländischen Fernsehen und auf Plakatständen in Ausland befreit sind, auch wenn die Zeitung im Inland erworben werden kann und das Fernsehprogramm im Inland empfangen werden kann.

730

Nicht als Werbung im Sinne des Gesetzes sind Wortanzeigen im Fliesstext zu verstehen. Raumanzeigen, die nach der Fläche verrechnet werden, sind als Werbung anzusehen.

Ausnahmen:

- auf Grund gesetzlicher oder gerichtlicher Verpflichtung

Eigenwerbung fällt nicht unter die Werbeabgabe.

Beispiel 1:

Vereinsbezeichnung auf "Firmenwagen" des Vereines

Beispiel 2:

Ein Verein als Zusammenschluss mehrerer Winzer legt einen gemeinsamen Werbeprospekt auf, wobei die Winzer als Mitglieder die anteiligen Kosten tragen. Die Werbung gilt als Eigenwerbung der Winzer, Werbeeinschaltungen anderer Firmen sind werbeabgabepflichtig unabhängig davon, ob die Werbenden Mitglieder des Vereines sind: Einschaltungen von Gastwirtschaften, Hotels, usw.

Die Veröffentlichung muss entweder im Inland erfolgen oder aus dem Ausland für Österreich bestimmt sein.

Der Werbeabgabe unterliegt:

- die Ausstrahlung von Radio- und TV-Werbung, die von ausländischen Sendern speziell für Österreich ausgestrahlt werden.

Beispiel:

Das Österreich-Werbe-Fenster auf Sat.1 oder RTL (Werbung für "Licht ins Dunkel" in diesen Privatsendern).

- die grenzüberschreitende Werbeleistung nur mit jenem Teil der Werbeabgabe, die in österreichischen Medien geschaltet werden.

6.3.1.2 Die einzelnen Steuertatbestände (§ 1 Abs. 2 WerbeAbgG 2000)

731

Werbeleister kann sein:

- Verleger von Printmedien im Sinne des Mediengesetzes (zB Zeitungsverlage)
- Betreiber von Medien im Bereich von Hörfunk und Fernsehen (zB ORF, Privatsender)
- Personen und Institutionen, die Flächen und Räume zur Verbreitung von Werbebotschaften zur Verfügung stellen (zB Vermieter von Plakatflächen, Transparenten)

Bei wechselseitiger Werbeleistung, wie etwa "Tauschwerbung", unterliegt der jeweilige Gegenwert der Besteuerung. Keine Werbeleister sind Unternehmer, die bloß die Besorgung einer Werbeleistung bei einem Werbeleister übernehmen, zB Werbeagenturen.

6.3.1.3 Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes (§ 1 Abs. 2 Z 1 WerbeAbgG 2000)

732

Neben den herkömmlichen Werbeeinschaltungen in Zeitungen, Zeitschriften und Büchern fallen unter diesen Tatbestand auch zB als Druckkostenbeiträge bezeichnete Entgelte für bestimmte Inhalte.

Beispiel:

Im redaktionellen Teil einer Zeitschrift wird ein Bericht über einen Verein platziert, wobei jeweils ein Entgelt für die Einschaltung des Berichtes bezahlt wurde, auch wenn der Leser die Entgeltlichkeit nicht erkennt.

Werden bei ausländischen Zeitschriften Österreichteile angefügt, die nur bei den in Österreich ausgelieferten Exemplaren enthalten sind, unterliegen Anzeigen in diesen Österreichteilen der Werbeabgabe (bezüglich Haftung für die Abfuhr der Werbeabgabe siehe § 3 WerbeAbgG 2000).

733

Veröffentlichungen von Werbeeinschaltungen in entgeltlich oder unentgeltlich zu erwerbenden Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes sind:

- Werbeeinschaltungen im Druckwerk selbst
- Einheften von Werbebeilagen in Druckwerken
- Aufkleben von Werbebeilagen auf dem Druckwerk
- Jede andere Form der Beilage einer Werbung zum Druckwerk

734

Die Werbebotschaft in Form von redaktionellen Beiträgen unterliegt der Werbeabgabe, sofern diese entgeltlich ist (zB in Form von Druckkostenbeiträgen). "Echte" redaktionelle Beiträge ohne Werbebotschaft unterliegen nicht der Werbeabgabe. Die Beweispflicht liegt beim Unternehmen.

6.3.1.4 Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen (§ 1 Abs. 2 Z 2 WerbeAbgG 2000)

735

Unter diesen Tatbestand fallen neben den als Werbeeinschaltungen gekennzeichneten Beiträgen auch solche, die im Rahmen von redaktionellen Beiträgen gegen Entgelt ausgestrahlt werden.

736

Analog zur Regelung bei Druckwerken gibt es auch im Hörfunk und Fernsehen die Möglichkeit, ausländische Programme in unveränderter Form zu empfangen. Kommt es dagegen zu einem speziell nach Österreich gesendeten Programmteil, sind die Werbeeinschaltungen dieses Programmteiles abgabepflichtig.

Beispiel:

Österreich-Werbe-Fenster in Sat.1 oder RTL (Werbung für "Licht ins Dunkel" in diesen Privatsendern).

Die Veröffentlichung kann dabei erfolgen:

- Im Zuge eines geschlossenen Werbeblocks.
- Als Einschub während einer Sendeleistung ("Zwischenschaltung" während eines Spielfilms).
- Als Teil einer Sendung (zB Bewerbung eines Vereins innerhalb des Programms), wobei die Werbeleistung im Ausmaß von 70 Prozent der Gesamtleistung zu bewerten ist.

6.3.1.5 Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften (§ 1 Abs. 2 Z 3 WerbeAbgG 2000)

737

Unter diesen Tatbestand fällt unter anderem die Vermietung von Plakatflächen, die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen jeglicher Art oder die Duldung der Projektion von Werbebotschaften an Wänden. Zu den "Flächen jeder Art" zählen insbesondere Gebäudeflächen, Plakatständer, Bekleidungsflächen, Fahnen, Transparente und dgl. Unter "Benützung" fallen das Bekleben der Fläche, der Aufdruck auf der Fläche, das Montieren von Tafeln, die Projektion auf Flächen (zB Info-Screen, "An-die-Wand-Projektion") sowie das Aufstellen von entsprechenden Geräten.

738

Duldet ein Verein als Grundeigentümer das Aufstellen einer Plakatwand auf seinem Grund gegen Entgelt, unterliegt dieses Rechtsgeschäft nicht der Abgabe. Abgabepflichtig ist vielmehr die Duldung der Benützung der Plakatwand selbst. Erst dieses Rechtsgeschäft ist Inhalt der Werbeleistung.

Beispiel 1:

Ein gemeinnütziger Verein lässt für eine von ihm organisierte Veranstaltung (Vereinsfest, Flohmarkt) Plakate, Flugzettel, Postwurfsendungen drucken, die dann in Schaufenstern an Plakatwänden usw. angebracht/angeschlagen werde. Auf diesen Plakaten ist auch eine Werbung von Firmen aufgedruckt, die für diese Anzeige an den Verein Entgelt leisten. Der Verein ist in diesem Fall Werbeleister und hat für die Firmenwerbung Werbeabgabe zu entrichten (Ausnahme: Paket siehe Abschnitt 6.3.2.2). Handelt es sich jedoch nur um Eigenwerbung (eigene Information), ohne Fremdwerbung, so ist keine Werbeabgabepflicht gegeben.

Beispiel 2:

Das Spielankündigungsplakat enthält entgeltlich Logos von Firmen. Sofern dies nicht Bestandteil eines Pakets (siehe Rz 758) ist, ist Werbeabgabe zu entrichten.

Beispiel 3:

Am Ankündigungsplakat für eine Veranstaltung eines (gemeinnützigen) Vereins befindet sich eine Werbebotschaft einer Firma, die die Druckkosten für die Erstellung des Plakates übernimmt. Hier ist Werbeabgabe abzuführen. (siehe Rz 732 bis 734).

6.3.1.6 Von der Besteuerung ausgenommen (§ 1 Abs. 3 WerbeAbgG 2000)

739

Nicht der Werbeleistung unterliegen "online" erbrachte Werbeleistungen. Die Werbung im Internet und seinen Diensten lässt sich weder dem Printbereich noch dem Hörfunk und Fernsehen noch der Außenwerbung zuordnen.

6.3.1.7 Bemessungsgrundlage (§ 2 Abs. 1 WerbeAbgG 2000)

740

Als Bemessungsgrundlage ist das Entgelt heranzuziehen, das der Übernehmer des Auftrages für die Durchführung des Auftrages in Rechnung stellt. Bemessungsgrundlage ist das Nettoentgelt (ohne Werbeabgabe und ohne Umsatzsteuer). Nur jene Werbeleistungen unterliegen der Werbeabgabepflicht, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Veröffentlichung mit Werbeeinschaltungen erbracht werden. Personal- und Sachaufwand für die Drucklegung einer Zeitung, Personal- und Sachaufwand für das Aufkleben von Plakaten, für zusätzliches Porto oder zusätzlicher Beleuchtung usw. fallen unter das "direkte" Entgelt.

741

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe ist § 4 UStG 1994 heranzuziehen. Daher verringert sich bei Inanspruchnahme eines Skontos die Höhe der Bemessungsgrundlage.

742

Ist die Gegenleistung eine Sachleistung oder eine sonstige Leistung ist das Entgelt der Wert der jeweiligen Gegenleistung. Es bestehen keine Bedenken, bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage in diesem Fall den Wert der Gegenleistung, höchstens aber 50% des offiziellen Anzeigentarifes heranzuziehen. Liegt der Fall einer "Tauschwerbung" vor, das heißt, die Gegenleistung ist ebenfalls eine Werbeleistung, bestehen keine Bedenken, als Bemessungsgrundlage 20% des offiziellen Anzeigentarifs heranzuziehen.

743

Rabatte und Provisionen, die der Werbeleister unmittelbar dem Auftraggeber einräumt, unterliegen nicht der Werbeabgabe. Ist der Auftraggeber eine Werbeagentur, die gegenüber ihrem Geschäftspartner eine Werbeleistung erbringt, scheiden so genannte Agenturprovisionen oder sonstige Rabatte aus der Bemessungsgrundlage aus. Vermittelt die mit der Erstellung der Werbeeinschaltung beauftragte Agentur hingegen lediglich die

Veröffentlichung durch den Werbeleister, vermindern seitens des Werbeleisters an die Agentur erteilte "Provisionsgutschriften" die Bemessungsgrundlage nicht.

744

Die Werbeabgabe selbst ist Teil der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer.

Beispiel:

Die Werbeagentur WA erteilt im eigenen Namen dem Werbeleister WL den Auftrag, eine bestimmte Werbeeinschaltung für das Unternehmen U vorzunehmen. Es handelt sich um eine Besorgungsleistung des WA gegenüber dem U, dessen Produkte beworben werden sollen.

Die Rechnung lautet wie folgt:

<i>Netto-Entgelt</i>	<i>10.000,00 Euro</i>
<i>10% Mengenrabatt</i>	<i>1.000,00 Euro</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>9.000,00 Euro</i>
<i>15% Agenturprovisionen</i>	<i>1.350,00 Euro</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>7.650,00 Euro</i>
<i>5% Werbeabgabe von 7.650,00 Euro</i>	<i>382,50 Euro</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>8.032,50 Euro</i>
<i>20% USt von 8.032,50 Euro</i>	<i>1.606,50 Euro</i>
<i>Summe</i>	<i>9.639,00 Euro</i>

Das von WA an U weiterverrechnete Entgelt ist für die Werbeabgabe irrelevant, zumal die Leistung zwischen WA und U der Abgabe überhaupt nicht unterliegt.

6.3.1.8 Höhe der Abgabe (§ 2 Abs. 2 WerbeAbgG 2000)

745

Die Höhe der Abgabe beträgt 5% der Bemessungsgrundlage (siehe Rz 740 bis 744).

6.3.1.9 Abgabenschuldner (§ 3 Abs. 1 WerbeAbgG 2000)

746

Ist sowohl der Auftraggeber als auch der Auftragnehmer ein inländisches Unternehmen bzw. Verein, ist derjenige Abgabenschuldner, der Anspruch auf das Entgelt für eine Werbeleistung hat. In den meisten Fällen ist das jener Unternehmer, der auch die Werbeleistung erbringt.

Wird hingegen ein ausländisches Unternehmen mit der Durchführung der Werbeleistung beauftragt, haftet der inländische Auftraggeber für die Abfuhr der Abgabe. Erfolgt die Durchführung der Werbeleistung im Ausland, unterliegt diese Leistung nicht der Werbeabgabe.

6.3.1.10 Entstehen des Abgabensanspruches (§ 3 Abs. 2 WerbeAbgG 2000)

747

Analog zur Regelung des Umsatzsteuergesetzes entsteht der Abgabensanspruch mit Ende des Kalendermonats, in dem eine Leistung erbracht wird, die der Werbeabgabe unterliegt.

- Printmedium: Mit Erscheinen des Mediums.
- Hörfunk und Fernsehen: Mit Veröffentlichung der einzelnen Werbeeinschaltung.
- Plakat: Mit dem erstmaligen Erscheinen der Werbebotschaft, dh. mit dem Anbringen des Plakats, mit dem Anbringen der Werbung auf Fahrzeugen.

6.3.1.11 Änderung des Entgeltes (§ 3 Abs. 3 WerbeAbgG 2000)

748

Eine nachträgliche Änderung des Entgeltes für die Durchführung einer Werbeleistung ist in dem Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die Änderung eingetreten ist. Es ist daher keine rückwirkende Änderung des ursprünglichen Entgeltes vorzunehmen. Die Regelung entspricht dem § 16 Abs. 1 UStG 1994.

6.3.1.12 Vereinnahmte Entgelte (§ 3 Abs. 4 WerbeAbgG 2000)

749

Versteuert ein Verein seine Umsätze gemäß § 17 UStG 1994 nach vereinnahmten Entgelten, das heißt die Besteuerung erfolgt mit dem eingegangenen Zahlungsbetrag, kann er diese Besteuerungsmethode auch bei der Werbeabgabe anwenden. Wenn der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag an das Finanzamt stellt, ist diesem zu entsprechen.

6.3.1.13 Erhebung der Abgabe (§ 4 WerbeAbgG 2000)

750

Die Abgabe ist vom Verein selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats an das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt abzuführen. Die Werbeabgabe kann auch analog der Umsatzsteuer vierteljährlich abgeführt werden. Wenn der Verein die Steuer nicht abführt oder in unrichtiger Höhe abführt, erlässt das zuständige Finanzamt einen Abgabenbescheid. Auf Grund eines derartigen Bescheides wird die Fälligkeit nicht geändert. Nach Ablauf des Jahres ist eine Abgabenerklärung abzugeben, in der die darauf entfallenden Entgelte anzugeben sind.

751

Es gibt zwei Bagatellgrenzen, eine Monats- und eine Jahresbagatellgrenze, die beide im Budgetbegleitgesetz 2001 erhöht wurden: Eine Jahresbagatellgrenze in Höhe von 10.000 Euro für werbeabgabepflichtige Leistungen pro Jahr, was einer Werbeabgabe im Veranlagungszeitraum von 500 Euro entspricht und eine Monatsbagatellgrenze in Höhe von

50 Euro. Die Regelung ist auf alle Werbeleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht werden. (siehe Rz 755). Für gemeinnützige Vereine bestehen keine Bedenken, wenn die Werbeabgabe erstmals entrichtet wird, sobald die Jahresbagatellgrenze überschritten ist.

Beispiel:

Der Verein gibt im März eine Zeitschrift heraus, bei der er werbeabgabepflichtige Leistungen für ein Entgelt von 5.000 Euro erbringt, eine weitere Ausgabe der Zeitschrift im Juni, wobei das Entgelt für Werbung 6.000 Euro beträgt. Die Werbeabgabe ist bis 16. August in Höhe von 550 Euro zu entrichten.

752

Wird die monatliche Bagatellgrenze überschritten und die Werbeabgabe bezahlt, die Jahresbagatellgrenze aber nicht, erfolgt eine Gutschrift der bereits einbezahlten Werbeabgabe im Zuge der Jahresveranlagung.

Beispiel 1:

Die Bagatellgrenze pro Monat, und in der Folge auch die Jahresgrenze, werden nicht überschritten. Es stellt sich die Frage, ob die Werbeabgabe auf der Rechnung ausgewiesen werden darf oder muss, obwohl es zu keiner Abfuhrpflicht kommt. Die Werbeabgabe muss nicht ausgewiesen werden, darf aber. Es gibt keine Pflicht zur Abfuhr der Werbeabgabe kraft Rechnungslegung wie bei der Umsatzsteuer.

Ist in einem oder mehreren Monaten die (Monats-)Bagatellgrenze überschritten, sodass Abgabepflicht besteht, im gesamten Veranlagungszeitraum aber die (Erklärungs-)Bagatellgrenze nicht, dann wird die entrichtete Abgabe im Wege der Jahresveranlagung gutgeschrieben.

Beispiel 2:

Im Jänner 2000 wird eine anzeigen- und ankündigungsabgabepflichtige Leistung, die zu einer Anzeigen- und Ankündigungsabgabe in Höhe von 200 Euro führt, erbracht. Es ist keine Werbeabgabe zu entrichten, da die Leistung vor dem 1. Juni 2000 erbracht wurde.

Im Juli 2000 wird zusätzlich eine Leistung erbracht, die zu einer Werbeabgabe in Höhe von 100 Euro - entspricht einer Bemessungsgrundlage von 2.000 Euro - führt. Diese ist bis zum 15. September 2000 zu entrichten, ausgenommen es handelt sich um einen gemeinnützigen Verein.

Weitere werbeabgabepflichtige Leistungen wurden in diesem Jahr nicht erbracht. Da die gesamte Abgabepflicht für das Rumpfwirtschaftsjahr (1. Juni 2000 bis 31. Dezember 2000) unter 500 Euro liegt, ist keine Jahreserklärung abzugeben. Eine Rückerstattung der bezahlten Werbeabgabe in Höhe von 100 Euro erfolgt jedoch nur durch Gutschrift im Wege der Jahresveranlagung auf Grund der Jahreserklärung.

753

Die Bagatellgrenzen beziehen sich sowohl auf das ganze Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr als auch auf Rumpfwirtschaftsjahre, sodass beide Bagatellgrenzen auch im Rumpfwirtschaftsjahr Juni bis Dezember 2000 heranzuziehen sind.

6.3.1.14 Aufzeichnungspflichten (§ 5 WerbeAbgG 2000)

754

Auf Grund der entsprechenden Aufzeichnungen soll die Nachvollziehbarkeit der Besteuerungsgrundlagen und der darauf entfallenden Steuer gewährleistet werden.

Folgende Aufzeichnungen sind zu führen:

- die durchgeführten Werbeleistungen
- die Auftraggeber
- die Grundlagen zur Berechnung der Werbeabgabe

Art und Weise der Führung der Aufzeichnungen richten sich nach den Bestimmungen des § 126 BAO.

6.3.1.15 Inkrafttreten (§ 6 WerbeAbgG 2000)

755

Mit Einführung des neuen (Bundes)Werbeabgabegesetzes sind für Leistungen ab dem 1. Juni 2000 die bisherigen (uneinheitlichen) landesgesetzlich geregelten Anzeigen- und Ankündigungsabgabengesetze nicht mehr anzuwenden.

Das Werbeabgabegesetz ist auf Werbeleistungen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht wurden. Es kommt dabei nicht auf den Zeitpunkt der Auftragserteilung, sondern auf jenen der tatsächlichen Erbringung (Einschaltung im Rundfunk, in Printmedien, Aufkleben von Plakaten) der Werbeleistung an.

Wurden für Werbeleistungen, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht wurden, Vorauszahlungen geleistet, so bestehen keine Bedenken, wenn mit der Entrichtung der Abgabe vor dem 1. Juni 2000 auch für Zeiträume nach dem 31. Mai 2000 die Steuerpflicht abgegolten ist.

Die neuen Bagatellbeträge (50 Euro statt 20 Euro; 10.000 Euro statt 1.000 Euro; 500 Euro statt 50 Euro) sind auf Leistungen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 2000 erbracht werden. Diese Grenzen gelten daher auch rückwirkend.

6.3.1.16 Zuständigkeit (§ 7 WerbeAbgG 2000)

756

Die Vollziehung dieses Bundesgesetzes obliegt der Finanzverwaltung.

Wenn ein Verein sowohl auf Bundes-, Landes-, Bezirks- und Gemeindeebene vertreten ist, ist die Zuständigkeit an die für die Erhebung der Umsatzsteuer gebunden.

6.3.2 Vereine im Speziellen

6.3.2.1 Internationale Sportveranstaltungen

757

Ist der Veranstalter (und Werbeleister) ein gemeinnütziger Verein, ist die vom Veranstalter veranlasste oder geduldete Werbung bei internationalen Sportgroßereignissen nicht werbeabgabepflichtig, weil davon auszugehen ist, dass die Werbeadressaten überwiegend im Ausland sind.

Beispiel:

Formel 1, Ski-Weltmeisterschaft, internationales Tennisturnier

Die gleiche Regelung gilt bei Veranstaltungen durch ausgegliederte Profibetriebe oder durch in eine Kapitalgesellschaft ausgegliederte Profibetriebe iSd Rz 758 und Rz 758a.

6.3.2.2 Unmittelbare Sponsorleistungen

758

Bei unmittelbaren Sponsorleistungen an einen gemeinnützigen Sportverein oder an den ausgegliederten Profibetrieb eines gemeinnützigen Vereines ist von keiner steuerpflichtigen Werbeleistung auszugehen, wenn ein Paket von Leistungen umfasst ist, in dem neben an sich steuerpflichtigen Leistungen (Werbetafeln, Dressenaufschrift uÄ) auch nicht steuerpflichtige Leistungen enthalten sind, zB Autogrammstunden, Werbedurchsagen, Freikarten, Auftritte und Ähnliches.

Beispiel:

Bandenwerbung (= steuerpflichtige Leistung) unterliegt dann nicht der Werbeabgabe, wenn die Sponsorleistung im Zusammenhang mit einer Lautsprecherdurchsage (= nicht steuerpflichtige Leistung) in Form einer Paketlösung erbracht wird.

758a

Bei unmittelbaren Sponsorleistungen an in Kapitalgesellschaften ausgegliederte Profibetriebe gemeinnütziger Sportvereine gilt Rz 758 für Werbeleistungen dieser Kapitalgesellschaften nur dann, wenn sich sämtliche Anteile an der ausgegliederten Kapitalgesellschaft sowohl im zivilrechtlichen als auch wirtschaftlichen Eigentum des gemeinnützigen Sportvereins selbst oder einer Tochtergesellschaft des gemeinnützigen Sportvereins befinden, deren Anteile sich wiederum ausschließlich im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum des gemeinnützigen Sportvereins befinden.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Sportverein hat den Profibetrieb in eine Einzelgesellschaft „Profibetrieb Herren GmbH“ ausgegliedert, deren Anteile ausschließlich von einer 100-prozentigen Tochtergesellschaft „Verwaltungs AG“ des Vereines gehalten werden. Daneben hält die „Verwaltungs AG“ Beteiligungen an der „Merchandising GmbH“, an

der „Gastronomie GmbH“ sowie an der „Profibetrieb Damen GmbH“, an denen auch andere Minderheitsgesellschafter beteiligt sind. Werbeleistungen der „Profibetrieb Herren GmbH“ iSd Rz 758 unterliegen nicht der Werbeabgabe; die „Merchandising GmbH“, die „Gastronomie GmbH“ sowie die „Profibetrieb Damen GmbH“ können diese Ausnahme von der Werbeabgabe hingegen nicht in Anspruch nehmen.

6.3.2.3 Nicht steuerpflichtige Leistungen

759

Nicht steuerpflichtige Leistungen sind:

- Namensnennung während einer Veranstaltung (Lautsprecherdurchsagen)
- "Geschenkkorb" gegen Namensnennung
- Internet-Präsenz
- Autogrammstunden
- Fototermine
- freier Eintritt
- Freikartenkontingent
- Ankick bei einem Fußballspiel

760

Typisch steuerpflichtige Leistungen wie Dressen- oder Bandenwerbung sind nicht steuerpflichtig, wenn sie in Form einer Paketlösung erbracht werden. Wenn daher neben steuerpflichtigen Leistungen auch nicht steuerpflichtige Leistungen in einer Sponsoring-Vereinbarung (= Paket) erbracht werden, ist keine Werbeabgabepflicht gegeben.

761

Die Werbung des Sportlers selbst (= Entgelt für die Werbung erhält Sportler selbst), zB Namenszug 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

7.1 Beurteilung der Einkunftsart der für den Verein tätigen Personen

762

Zwischen dem begünstigten Rechtsträger und den Mitgliedern, Gesellschaftern usw. kann sich ebenso ein Leistungstausch vollziehen wie zwischen dem Rechtsträger und ihm nicht nahestehenden Personen. Vorteile und Bezüge der Empfänger gehören bei diesen zu den steuerpflichtigen Einkünften, wenn sie unter eine Einkunftsart des § 2 EStG 1988 fallen. Der Umstand, dass Bezüge unter dem Titel Aufwandsentschädigung bzw. Spesenersatz empfangen werden, führt nicht dazu, dass derartige Bezüge grundsätzlich von einer Besteuerung ausgenommen sind (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159). Ob ein Dienstverhältnis vorliegt, ist nach den Vorschriften der §§ 25 und 47 ff EStG 1988 zu beurteilen. Siehe auch die entsprechenden Abschnitte der LStR 2002.

7.1.1 Gewählte Funktionäre

763

Die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen begründet in der Regel kein Dienstverhältnis, auch wenn laufend (pauschale) Aufwandsentschädigungen gezahlt werden. Die Aufwandsentschädigungen sind nach Abzug der allenfalls im Schätzungsweg zu ermittelnden Betriebsausgaben als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 zu erfassen. Ein Dienstverhältnis wird bei einem ehrenamtlichen Funktionär nur bei Vorliegen einer Leistungsverpflichtung und Vereinbarung einer festen Arbeitszeit gegeben sein.

7.1.2 Vereinsmitglieder und andere dem Verein nahestehenden Personen

764

Stellt sich eine Person mit ihrer Leistung gegen ein unangemessen niedriges Entgelt dem Verein zur Verfügung (zB als Sozialhelfer, Bibliothekar oder für Verwaltungstätigkeiten), liegt kein Dienstverhältnis vor. Auf Vereinsmitglieder und andere dem Verein nahestehende Personen, die Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses oder einer betrieblichen Tätigkeit im Sinne der Rz 768 erbringen, sind die Ausführungen in Rz 765 bis Rz 767 sinngemäß anzuwenden.

7.1.3 Mitarbeit im Verein

7.1.3.1 Dienstverhältnis

765

Stellen Personen einem Rechtsträger ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder in erheblichem Ausmaß zur Verfügung, liegt regelmäßig ein Dienstverhältnis vor. Zur Definition des geringfügigen Entgelts siehe Rz 766.

7.1.3.2 Sonstige Einkünfte

766

Steht für die für den Rechtsträger tätig werdende Person nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die Betätigung für den Rechtsträger und dessen begünstigten Zweck im Vordergrund, wird das Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu verneinen sein. Dies wird dann zutreffen, wenn mangels Abschlusses eines Vertrages, mangels Leistungsverpflichtung und mangels Vereinbarung einer festen Arbeitszeit und einer wesentlich über den Ersatz der tatsächlich anfallenden Kosten hinausgehenden Vergütung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Abhängigkeit der für den Rechtsträger tätigen Person, eine Eingliederung in den Organismus des Rechtsträgers und ein Schulden der Arbeitskraft nicht unterstellt werden kann. Ein Dienstverhältnis liegt regelmäßig nicht vor, wenn die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung von Fahrtkosten- und Reisekostenersätzen nicht höher sind, als der für den Eintritt in die Vollversicherungspflicht nach dem ASVG gemäß [§ 5 Abs. 2 ASVG](#) maßgebliche Höchstbetrag. Die Einkünfte sind in diesem Fall als Einkünfte im Sinne des [§ 29 Z 1 bzw. 3 EStG 1988](#) anzusehen. Werden pauschale Reiseaufwandsentschädigungen nach [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) ausbezahlt, sind die Rz 765 und 766 nicht anzuwenden (vgl. Rz 774a).

7.1.3.3 Werkvertrag

767

Verpflichtet sich eine für einen begünstigten Rechtsträger tätig werdende Person lediglich zur Absolvierung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen, Konzerten, Auftritten usw. und steht dabei die Erbringung einer Leistung im Vordergrund, liegt regelmäßig ein Werkvertrag vor. Dieser Werkvertrag führt, wenn die Erzielung von Einkünften im Vordergrund steht, zu gewerblichen Einkünften, sonst zu Einkünften im Sinne des [§ 29 Z 1 oder 3 EStG 1988](#).

7.1.4 Gewerbetreibende und Freiberufler

768

Stehen Gewerbetreibende oder Freiberufler (zB Masseur, Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder) im Rahmen ihres Betriebes auch dem Rechtsträger zur Verfügung, sind die Vergütungen Teil ihrer betrieblichen Einkünfte. Besteht für bestimmte Personen (zB

Masseure) außerhalb ihrer betrieblichen Tätigkeit eine zeitliche Bindung in einem wesentlichen Ausmaß, kann ein Dienstverhältnis zu unterstellen sein (siehe Rz 763).

7.2 Dienstnehmer

769

Bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses unterliegen grundsätzlich alle Zahlungen an die für den Rechtsträger tätige Person als nichtselbständige Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn. Dies gilt auch für alle anderen geldwerten Vorteile (Sachbezüge) wie zB die kostenlose Überlassung einer Dienstwohnung, eines Kraftfahrzeuges usw. Dem Steuerabzug unterliegen auch Prämien, Handgelder bzw. gewährte Darlehen, auf deren Rückzahlung verzichtet wird. Im letztgenannten Fall erfolgt der Zufluss im Zeitpunkt des Darlehensverzichtes und löst damit eine nach den Regeln des § 67 EStG 1988 vorzunehmende Besteuerung aus. Einnahmen aus der Werbetätigkeit, die eine nichtselbständig tätig werdende Person (zB ein Künstler) in Eigenverantwortung ausübt, sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Tätigkeit im Wege der Veranlagung zu erfassen.

770

Im Falle des Vorliegens eines Dienstverhältnisses sind die Bestimmungen des 5. Teil des EStG 1988 maßgebend. Der Verein selbst unterliegt den in den [§§ 69, 76, 78, 79, 80, 82, 84, 87, 128](#) und [129 EStG 1988](#) normierten Pflichten des Arbeitgebers.

771

Vorübergehend beschäftigte ausschließlich körperlich tätige Arbeitnehmer fallen unter die Bestimmung des § 69 EStG 1988. Darunter fallen nur Personen, die bloß manuelle, an keinen Befähigungsnachweis gebundene Arbeitsleistungen (gering vergütete Dienstleistungen, wie Aufräumen, Schneeschaufeln usw.) ausüben. Die entgeltliche Sportausübung fällt nicht unter diesen Begriff. Erfolgt die Verwendung solcher Personen nicht nur vorübergehend, hat der Steuerabzug vom Arbeitslohn nach den allgemeinen Bestimmungen zu erfolgen.

7.3 Sonstige und selbständige Einkünfte

772

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

Randzahl 773: *derzeit frei*

7.4 Kostenersätze

7.4.1 Begünstigte Rechtsträger allgemein

774

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).

7.4.2 Begünstigte Sportvereine

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 Masseur, 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 einem Freiwilligenpauschale gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988](#) ausbezahlt werden. Erhält der Sportler, Schiedsrichter oder Sportbetreuer pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, so ist eine zusätzliche Gewährung eines Freiwilligenpauschales 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).

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).

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](#)).

7.4.3 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](#)).

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 Teilstrichen 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 erklärungsspflichtigen 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.

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.

7.5 Geltungsbereich

777

Die Ausführungen des Abschnittes 7 sind für alle begünstigten (auch öffentlich-rechtliche) Rechtsträger und auch für Körperschaften iSd § 5 Z 13 KStG 1988 sinngemäß anzuwenden, soweit die betroffenen Personen im Zweckverwirklichungsbereich dieser Berufsvereinigungen tätig sind.

777a

Die Ausführungen des Abschnittes 7 sind auf Personen nicht anzuwenden, die in einem Gewerbebetrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO (Rz 180 und Rz 182) in Form

- eines Dienstverhältnisses
- eines Werkvertrages oder
- im Rahmen einer selbständigen oder gewerblichen Tätigkeit

beschäftigt werden. Die Tatsache, dass eine Ausnahmegenehmigung im Sinne des § 44 Abs. 2 BAO vorliegt, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

7.6 Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Personen

7.6.1 Nichtselbständige Einkünfte

778

Einkünfte von im Ausland ansässigen und in Österreich bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Personen aus einer im Inland ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit unterliegen in Österreich der beschränkten Steuerpflicht. Beschäftigt ein Verein beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, hat er als Arbeitgeber den Lohnsteuerabzug vorzunehmen.

779

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Der Verein muss daher auch die Bezüge seiner beschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmer in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienbeihilfenausgleichsfonds miteinbeziehen. Der Dienstgeberbeitrag beträgt ab dem Kalenderjahr 2018 3,9% und ab dem Kalenderjahr 2025 3,7% der Beitragsgrundlage.

7.6.1.1 Arbeitnehmer aus den Berufsgruppen Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen

780

Werden beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus 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 Kostenersätze 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. Die Bestimmungen der Rz 782 bis 792 sind zu beachten.

Randzahl 780a: *entfallen*

7.6.1.2 Alle anderen beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer

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.

7.6.2 Beschränkt einkommensteuerpflichtige Einkünfte

782

Einkünfte von im Ausland ansässigen und in Österreich bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Personen aus im Inland ausgeübter oder verwerteter Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen unterliegen gemäß [§ 98 EStG 1988](#) der inländischen Besteuerung. Dabei ist es im Allgemeinen gleichgültig, ob selbständige, nichtselbständige oder gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus der Überlassung von Rechten, für die Gestellung von Arbeitskräften sowie für kaufmännische und technische Beratung unterliegen ebenfalls gemäß [§ 98 EStG 1988](#) der inländischen Besteuerung, 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.

7.6.2.1 Erhebung der beschränkten Einkommensteuer (§ 99 Abs. 1 EStG 1988)

783

Findet ein Leistungsaustausch zwischen solchen beschränkt Einkommensteuerpflichtigen und einem Verein statt, hat der Verein die 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.

7.6.2.1.1 Bruttobesteuerung

784

Die Steuer beträgt 20% des vollen Betrages dieser Einkünfte (Betriebseinnahmen einschließlich aller Kostenersätze und Sachbezüge jedoch abzüglich der Umsatzsteuer). Steuerfreie Bezüge gemäß [§ 3 EStG 1988](#) sind nicht anzusetzen (VwGH 12.6.2019, [Ro 2016/13/0005](#)). Eine vorherige Kürzung um Betriebsausgaben ist grundsätzlich unzulässig (Bruttobesteuerung, siehe dazu EStR 2000 Rz 8006a). Übernimmt der Verein die Abzugsteuer, unterliegt diese als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug (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 („Nettvereinbarung“), so beträgt diese rechnerisch 25% des ausbezahlten Betrages, nämlich 2.500 Euro.

7.6.2.1.2 Nettobesteuerung

784a

Neben der Bruttobesteuerung besteht eine Möglichkeit zur Nettobesteuerung (Berücksichtigung von mit den Einnahmen unmittelbar zusammenhängenden Ausgaben). Die Abzugsteuer beträgt 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 8006g.

7.6.2.2 Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen

785

Dieser Begriff umfasst nicht nur die darstellenden Künstler, sondern auch gewerblich tätige Musiker, Artisten, Beleuchtungstechniker, Regisseure, Kostümbildner, Berufs- und Amateursportler, sowie auch die mitwirkenden Trägerorganisationen von Orchestern und Theatern oder anderen Unternehmen, sofern sie an einer Unterhaltungsdarbietung mitwirken. 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. Als an der Unterhaltungsdarbietung mitwirkend gelten nicht nur die Schauspieler, sondern auch die Theater-AG.

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).

7.6.2.3 Besteuerung von Orchestern und anderen Kulturträgern

786

Der Begriff Orchester umfasst in diesem Zusammenhang auch Theater, Ballette, Chöre und ähnliche Kulturträger.

Bei Engagement ausländischer Orchester, Theater, Ballette, Chöre und ähnlicher Kulturträger, die an einer Unterhaltungsdarbietung im Inland mitwirken, hängt ein österreichisches Besteuerungsrecht dieser zwischengeschalteten Person 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. 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.

7.6.2.4 Entlastung steuerabzugspflichtiger Einkünfte

787

Bezieht eine im Ausland ansässige Person inländische steuerabzugspflichtige Einkünfte, kann aufgrund des innerstaatlichen Rechts eine Entlastung dieser Einkünfte notwendig sein,

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

788

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 veranlagung lassen, ist die Abzugsteuer im Rahmen der Veranlagung auszugleichen. Siehe dazu EStR 2000 Rz 8021 ff sowie LStR 2002 Rz 1241a ff.

7.6.2.5 Einbehaltung und Abfuhr der Steuer

789

Der Verein ist verpflichtet, die Abzugsteuer einzubehalten und spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" an das zuständige Finanzamt abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.

7.6.2.6 Haftung

790

Unterlässt der Verein den Steuerabzug aus den in Rz 787 angeführten Gründen 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.

7.6.2.7 Aufzeichnungen

791

Der Verein hat als Schuldner laufend folgende Aufzeichnungen zu führen:

1. Die der Abzugsteuer unterliegenden Beträge in Euro

2. Zeitpunkt der Zahlung, 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.

7.6.2.8 Anwendung der EStR 2000

792

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

8 Haftungsfragen

8.1 Zur Vertretung von Vereinen

793

Vereine sind juristische Personen. Sie können daher nur durch ihre Organe handeln. Vereine werden durch jene Personen vertreten, die in den Statuten als Vertretungsbefugte genannt sind.

Wer den Verein nach außen vertritt, muss nach § 3 Abs. 2 Z 7 Vereinsgesetz 2002 den Statuten zu entnehmen sein.

Nach § 158 Abs. 4 BAO sind die Abgabenbehörden für Zwecke der Abgabenerhebung berechtigt, auf automationsunterstütztem Weg Einsicht in das automationsunterstützt geführte zentrale Vereinsregister zu nehmen.

794

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

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](#)).

796

Weitere derartige Pflichten betreffen etwa

- die Führung von Büchern und Aufzeichnungen,
- die Erfassung der Bareinnahmen mit einer Registrierkasse ([§ 131b BAO](#)),
- die Belegerteilungspflicht ([§ 132a BAO](#)),
- die Aufbewahrung von Unterlagen im Sinn des § 132 Abs. 1 BAO,
- die (zeitgerechte) Einreichung von Abgabenerklärungen,
- die Beantwortung von Bedenkenvorhalten und von Ergänzungsaufträgen.

797

Die Vertreter sind befugt, die den Vertretenen zustehenden Rechte wahrzunehmen ([§ 80 Abs. 1 BAO](#)). Dazu gehört zB das Recht zur Einbringung von Beschwerden gegen an den

Verein gerichtete Bescheide, das Recht auf Akteneinsicht ([§ 90 BAO](#)) und auf Parteiengehör (insbesondere nach [§ 115 Abs. 2 BAO](#)).

798

Bei der Zustellung von Bescheiden an Vereine ist zu beachten, dass der Verein im Spruch (bzw. im Adressfeld) mit seiner richtigen Bezeichnung genannt wird; der Name des Vereines muss den Statuten zu entnehmen sein (nach § 3 Abs. 2 Z 1 Vereinsgesetz 2002). Es steht der Abgabenbehörde frei, den nach den Statuten zur Vertretung Befugten als Empfänger zu bezeichnen (zB durch "zu Händen" Vermerk). Notwendig ist dies jedoch nicht. Wird eine bestimmte Person als Empfänger bezeichnet, so hat die Zustellung grundsätzlich nur an diese Person zu erfolgen. Wird lediglich der Verein selbst als Empfänger bezeichnet, so ist es Sache des Zustellers, die Sendung einem zur Empfangnahme befugten Vertreter zuzustellen (vgl. § 13 Abs. 3 ZustG).

8.2 Haftung gemäß § 9 BAO

8.2.1 Allgemeines

799

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO besteht für die den vertretenen Abgabepflichtigen treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Diese Pflicht trifft auch Vertreter von Vereinen. Sie trifft jene Personen, die nach den Statuten zur Vertretung nach außen berufen sind (vgl. zB VwGH 10.9.1998, [96/15/0053](#); VwGH 29.6.1999, [98/14/0172](#); 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 Vereins 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).

800

Die Haftung des § 9 BAO setzt voraus:

- Stellung als Vertreter,
- Bestehen einer Abgabeforderung gegen den Vertretenen,
- Uneinbringlichkeit der Abgabeforderung (Rz 801 ff),
- Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter (Rz 807 ff),
- Verschulden des Vertreters (Rz 820 ff) und

- Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit (Rz 827).

8.2.2 Uneinbringlichkeit

801

Die Haftung nach [§ 9 BAO](#) ist eine Ausfallhaftung (zB VwGH 8.7.2009, [2009/15/0013](#); VwGH 17.12.2009, [2009/16/0092](#); VwGH 28.4.2011, [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](#)).

802

Uneinbringlichkeit liegt vor, wenn Einbringungsmaßnahmen erfolglos waren oder voraussichtlich erfolglos wären (vgl. zB VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#); VwGH 27.4.2000, [98/15/0129](#); VwGH 29.5.2001, [99/14/0277](#); BFG 22.4.2015, [RV/5101247/2014](#)).

Aus der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens (über das Vermögen des Vereines) allein ergibt sich noch nicht zwingend die Uneinbringlichkeit (vgl. zB VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#); VwGH 27.4.2000, [98/15/0129](#); VwGH 29.5.2001, [99/14/0277](#)).

803

Uneinbringlichkeit ist im Insolvenzverfahren erst dann anzunehmen, wenn feststeht, dass die Abgabensforderung nicht befriedigt werden kann (zB VwGH 27.4.2000, [98/15/0129](#)). Dies gilt unabhängig davon, ob die Abgabensforderung teilweise oder gänzlich uneinbringlich ist. Bei teilweiser Uneinbringlichkeit darf die Haftungsinanspruchnahme nur für den uneinbringlichen Teilbetrag erfolgen. Ergibt sich nachträglich, dass ein weiterer Teilbeitrag uneinbringlich geworden ist, so kann ein weiterer (diesen neuen Betrag umfassender) Haftungsbescheid erlassen werden. Dies setzt keine Abänderung des bisherigen Haftungsbescheides voraus.

804

Eine Haftungsinanspruchnahme, die den gesamten offenen Abgabenbetrag umfasst, obwohl nur ein Teil objektiv uneinbringlich ist, ist gesetzwidrig (vgl. zB VwGH 29.6.1999, [99/14/0117](#)). Die Überlegung, eine Minderung der Inanspruchnahme sei im Verfahren über die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid möglich, rechtfertigt eine solche Vorgangsweise nicht. Ebenso wenig gestattet die Vermutung, während des

Beschwerdeverfahrens würden weitere Teilbeträge voraussichtlich uneinbringlich werden, eine derartige rechtswidrige Vorgangsweise.

805

Nach Abschluss des Insolvenzverfahrens ist – mangels gegenteiliger Anhaltspunkte – anzunehmen, dass der in der Insolvenzquote nicht mehr Deckung findende Teil der Abgabeforderung uneinbringlich sein wird (VwGH 26.06.2000, [95/17/0613](#)). Die Abgabenbehörde muss aber das Ende des Insolvenzverfahrens nicht abwarten (vgl. zB VwGH 30.03.1998, [97/16/0501](#); VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#)).

806

Aus der Abweisung eines Antrages auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens (nach [§ 71b IO](#)) ergibt sich zweifelsfrei eine solche Uneinbringlichkeit (vgl. zB VwGH 24.10.2000, [95/14/0090](#)). Auch die Aufhebung des Insolvenzverfahrens nach Verteilung des Massevermögens spricht für die Uneinbringlichkeit der nicht entrichteten Beträge (vgl. VwGH 8.3.1991, [89/17/0121](#); VwGH 26.6.2000, [95/17/0613](#)). Die Aufhebung des Insolvenzverfahrens mangels kostendeckenden Vermögens ([§ 123a IO](#)) spricht für die Uneinbringlichkeit (vgl. VwGH 21.12.1999, [99/14/0041](#); BFG 4.3.2014, [RV/7101162/2013](#)).

8.2.3 Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten

8.2.3.1 Pflichten, maßgebender Zeitpunkt

807

Haftungsrelevant ist nur, wenn sich die Uneinbringlichkeit aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten ergibt (vgl. zB VwGH 18.10.1995, [91/13/0037](#), [91/13/0038](#); VwGH 02.07.2002, [96/14/0076](#)). Die Verletzung anderer Pflichten ist für [§ 9 BAO](#) nicht haftungsrelevant.

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten zählen weder die Pflicht, einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu stellen (vgl. zB VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#); VwGH 15.12.2004, [2004/13/0146](#)), noch die Pflicht, die Entstehung von Abgabeforderungen beim Vertretenen etwa durch Betriebseinstellung zu vermeiden (zB VwGH 17.08.1998, [97/17/0096](#)).

808

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere

- die Abgabentrachtung aus den Mitteln, die der Vertreter verwaltet (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](#)).

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](#)).

810

Das Ausreichen der Mittel zur Abgabentrachtung hat nicht die Abgabenbehörde nachzuweisen; vielmehr hat der Vertreter das Fehlen ausreichender Mittel nachzuweisen (zB VwGH 7.12.2000, [2000/16/0601](#); VwGH 9.8.2001, [98/16/0348](#); VwGH 24.2.2010, [2006/13/0110](#); VwGH 23.3.2010, [2007/13/0137](#); VwGH 19.3.2015, [2013/16/0200](#)). Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht. Die Behörde hat bei entsprechenden Behauptungen und diesbezüglichem Beweisanbot die zur Entlastung des Vertreters angebotenen Beweise aufzunehmen und erforderlichenfalls Präzisierungen abzufordern, jedenfalls aber konkrete Feststellungen über die angebotenen Entlastungsbehauptungen zu treffen (zB VwGH 23.4.1998, [95/15/0145](#); VwGH 20.4.1999, [94/14/0147](#); 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 28.5.1993, [93/17/0049](#)). Ergebnisse derartiger (zB im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung durchgeführter) Ermittlungen sind bei der Entscheidung über die Haftungsanspruchnahme (auch) von Amts wegen zu berücksichtigen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Verein die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 27.4.2000, [98/15/0003](#); VwGH 31.10.2000, [95/15/0137](#); VwGH 25.11.2009, [2007/15/0277](#); VwGH 17.1.2024, [Ro 2021/13/0019](#)).

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 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](#)).

8.2.3.2 Gleichbehandlungsgrundsatz

812

Reichen die Mittel des Vereins 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](#)).

813

Ausnahmen vom Gleichbehandlungsgrundsatz bestehen für Abfuhrabgaben, nämlich für

- Lohnsteuer (zB VwGH 22.02.2001, [2000/15/0227](#); VwGH 08.07.2009, [2009/15/0013](#); VwGH 05.04.2011, [2009/16/0106](#)),
- Kapitalertragsteuer (zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046) sowie
- für Beträge gemäß § 99 EStG 1988.

814

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten ([§ 78 Abs. 3](#)

[EStG 1988](#)). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sie sind (wie auch andere Schuldingkeiten) 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](#)).

815

Die Pflicht zur vorrangigen Entrichtung von Abgaben gilt nur für Abfuhrabgaben, nicht jedoch zB für Umsatzsteuer (vgl. zB VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 26.11.1997, 95/13/0111; VwGH 26.7.2000, 95/14/0015), für Dienstgeberbeiträge (VwGH 25.1.2000, 96/14/0080) und für veranlagte Körperschaftsteuer.

816

Eine Verletzung der Gleichbehandlung von Gläubigern kann sich nicht nur bei Abzahlung bereits bestehender Verbindlichkeiten ergeben, sondern auch bei Barzahlung neuer Materialien (VwGH 7.9.1990, 89/14/0132) oder laufender Ausgaben, wie zB für Miete (VwGH 25.1.1999, 97/17/0144) und Strom (VwGH 10.9.1998, 96/15/0053). Auch eine vorrangige Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen verletzt die Pflicht zur Gleichbehandlung aller Gläubiger (VwGH 16.12.1998, 98/13/0203).

817

Eine Pflichtverletzung liegt auch in einem Mantelzessionsvertrag, durch den das Kreditinstitut begünstigt und andere andrängende Gläubiger (zB Abgabengläubiger) benachteiligt werden. Der Abschluss eines solchen Zessionsvertrages ist dann eine haftungsrelevante Pflichtverletzung, wenn der Vertreter zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses damit rechnen musste, durch die Zession der Forderungen dem Vertretenen seine liquiden Mittel zur Berichtigung von Abgabenschulden zu entziehen (zB VwGH 23.1.1997, [95/15/0120](#)). Ein solcher Vertrag ist dem Vertreter dann vorzuwerfen, wenn er es unterlassen hat - insbesondere durch eine entsprechende Vertragsgestaltung - vorzusorgen, dass auch im Fall einer Änderung der Verhältnisse, wenn diese bei Aufwendung entsprechender Sorgfalt als nicht unvorhersehbar zu werten ist, die Bedienung der anderen Schulden (insbesondere der Abgabenschulden) nicht durch diesen Vertrag beeinträchtigt ist (zB VwGH 22.02.2001, [2000/15/0227](#); VwGH 29.3.2001, [2000/14/0149](#); VwGH 17.12.2009, [2009/16/0092](#); VwGH 29.1.2015, [2011/16/0136](#)).

818

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (zB VwGH 24.10.2000, [95/14/0090](#); VwGH 29.3.2001,

[2000/14/0149](#); VwGH 24.6.2010, [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 22.9.1999, [96/15/0049](#); VwGH 23.3.2010, [2010/13/0042](#), 0044; VwGH 24.1.2017, [Ra 2015/16/0078](#)). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (VwGH 22.9.1999, [96/15/0049](#)).

819

Diese erhöhte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jedweder Ermittlungspflicht (zB VwGH 20.4.1999, 94/14/0147; VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149).

Gelingt ein solcher Nachweis nicht, so kann die Haftung für den gesamten uneinbringlichen Abgabebetrag geltend gemacht werden (zB VwGH 29.03.2001, [2000/14/0149](#); VwGH 23.03.2010, [2007/13/0137](#)).

8.2.4 Verschulden des Vertreters

820

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 22.2.2000, [96/14/0158](#); VwGH 7.12.2000, [2000/16/0601](#)). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit (zB VwGH 31.10.2000, [95/15/0137](#); VwGH 24.2.2010, [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](#)).

821

Der Vertreter hat darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge getragen, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhafte Pflichtverletzung angenommen werden darf (zB VwGH 29.5.2001, [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 5.4.2011, [2009/16/0106](#)). Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (zB VwGH 7.9.1990, [89/14/0132](#); VwGH 23.3.2010, [2010/13/0042](#), 0044). Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die

konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen Abgabentrichtung entgegenstanden (VwGH 4.4.1990, [89/13/0212](#); VwGH 27.10.2008, [2005/17/0259](#), 2006/17/0002). Diese qualifizierte Mitwirkungspflicht entbindet die Abgabenbehörde nicht von jeglicher Ermittlungspflicht (zB VwGH 10.11.1993, [91/13/0181](#); VwGH 20.4.1999, [94/14/0147](#); VwGH 27.4.2005, [2004/14/0030](#); VwGH 27.5.2020, [Ra 2020/13/0027](#)).

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](#)).

823

Wird ein Vertreter an der Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten gehindert, so hat er die Behinderung der Ausübung seiner Funktion abzustellen und – wenn sich dies als erfolglos erweist – sein Funktion niederzulegen. Tut er dies nicht, so ist ihm ein relevantes Verschulden anzulasten. Dies gilt auch dann, wenn sich der Vertreter schon bei der Übernahme der Funktion mit einer Beschränkung seiner Befugnis für einverstanden erklärt und dabei in Kauf genommen hat, dass ihm die Erfüllung seiner gesetzlichen Verpflichtungen unmöglich gemacht wird (zB VwGH 29.06.1999, [98/14/0172](#); VwGH 11.03.2010, [2010/16/0028](#)).

824

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermag den Vertreter nicht zu exkulpiert (zB VwGH 25.2.2010, [2009/16/0246](#), AW 2009/16/0041); wer trotz Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (zB VwGH 29.6.1999, [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](#)).

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](#)).

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](#)).

8.2.5 Kausalität

827

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (zB VwGH 16.12.1999, [97/15/0051](#); VwGH 20.6.2000, [98/15/0084](#); VwGH 30.6.2010, [2007/13/0047](#); VwGH 28.2.2013, [2012/16/0029](#); VwGH 19.5.2015, [2013/16/0016](#); VwGH 22.6.2022, [Ra 2020/13/0038](#); VwGH 15.6.2023, [Ra 2021/13/0156](#)).

8.2.6 (Zeitlicher) Umfang der Haftung

828

Die Vertreterhaftung besteht insbesondere für Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Sie besteht aber auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten, deren Zahlungstermin bereits vor der Tätigkeit des betreffenden Vertreters gelegen ist (zB VwGH 12.11.1997, [95/16/0155](#); VwGH 7.12.2000, [2000/16/0601](#); VwGH 20.1.2010, [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](#)).

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 Vereins geltend gemacht werden (vgl. zB VwGH 29.6.1999, [98/14/0171](#)).

8.2a Haftung nach § 9a BAO

829a

Die in [§ 9a Abs. 2 BAO](#) normierte Haftung besteht ab 1. Jänner 2013. Sie kommt erstmals für ab diesem Zeitpunkt erfolgte Verletzungen der Pflichten des [§ 9a Abs. 1 BAO](#) in Betracht (zB BFG 12.5.2014, [RV/3100357/2013](#)).

829b

Soweit Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen und der in den [§§ 80 ff BAO](#) bezeichneten Vertreter tatsächlich Einfluss nehmen, haben sie diesen Einfluss dahingehend auszuüben, dass diese Pflichten erfüllt werden ([§ 9a Abs. 1 BAO](#)).

Solche Personen haften für Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge ihrer Einflussnahme nicht eingebracht werden können.

829c

Die Haftungsbestimmung des [§ 9a Abs. 2 BAO](#) erweitert die Vertreterhaftung ([§ 9 BAO](#)) auf Personen, die entweder faktische Geschäftsführer sind (somit die de facto an der Stelle des Vertreters die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertreters bzw. die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen erfüllen bzw. verletzen) oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten verletzt werden.

8.3 Haftung nach § 11 BAO

830

Nach [§ 11 BAO](#) haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden. Diese Haftung setzt eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen bzw. im gerichtlichen Finanzstrafverfahren voraus (vgl. VwGH 14.12.1994, [93/16/0011](#); VwGH 27.1.1999, [98/16/0411](#)). Vor einer solchen Verurteilung darf die Haftung somit nicht geltend gemacht werden. 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](#)).

8.4 Haftung nach § 15 BAO

831

Die Haftung nach [§ 15 BAO](#) besteht ua. dann, wenn nach einem Wechsel in der Person des gesetzlichen Vertreters (zB der nach den Statuten zur Vertretung des Vereins befugten Person) der Vertreter erkennt, dass bereits abgegebene Erklärungen zur Festsetzung von Abgaben (zB Umsatzsteuererklärungen gemäß [§ 21 Abs. 4 UStG 1994](#)) unrichtig oder unvollständig sind oder dass die Einreichung solcher Erklärungen pflichtwidrig unterlassen wurde. Die Haftung für die vorenthaltenen Abgabebeträge besteht nur dann, wenn der Vertreter den erkannten Verstoß nicht binnen drei Monaten (vom Zeitpunkt der Kenntnis an gerechnet) dem der Abgabenbehörde erster Instanz anzeigt.

832

Haftungsrelevant sind nur Erklärungen, für die eine Verpflichtung zur Einreichung bestand und die zur Festsetzung von Abgaben eingereicht wurden.

Aus § 15 BAO ergibt sich keine Verpflichtung zur Prüfung der Erklärungen. Der Nachweis für das Erkennen der Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Abgabenerklärung obliegt der Abgabenbehörde.

8.4a Haftung nach § 6a KommStG 1993

832a

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

Randzahlen 832b bis 832d: *entfallen*

8.5 Geltendmachung der Haftungen

8.5.1 Ermessen

833

Die Geltendmachung persönlicher Haftungen hat mit Haftungsbescheid ([§ 224 BAO](#)) zu erfolgen. Sie liegt im Ermessen der für die Einhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Abgabenbehörde (vgl. zB VwGH 28.10.2009, [2007/15/0100](#); VwGH 25.03.2010, [2009/16/0104](#); VwGH 16.10.2014, [Ro 2014/16/0066](#)).

Im Ermessen liegt,

- ob die Haftung geltend gemacht wird,
- gegen wen sie geltend gemacht wird (wenn die Haftungsvoraussetzungen bei mehreren Personen verwirklicht sind),

- in welchem Ausmaß dies erfolgt (für den gesamten offenen Betrag oder lediglich für einen Teilbetrag).

834

Bei der Ermessensübung sind beispielsweise zu berücksichtigen

- der Grundsatz der Subsidiarität (Nachrangigkeit) von Haftungen (vgl. zB VwGH 23.4.1992, [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 27.8.2008, [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 Abgabensfestsetzung (VwGH 3.3.2023, [Ra 2020/13/0071](#)).

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](#)).

8.5.2 Einhebungsverjährung

836

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme und daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist ([§ 238 BAO](#)) zulässig (zB VwGH 24.6.2010, [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.

837

Die Einhebungsverjährungsfrist wird durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Dazu gehören etwa Mahnungen, Vollstreckungsmaßnahmen und Bewilligungen von Zahlungserleichterungen.

Näheres zur Einhebungsverjährung siehe Richtlinien für die Abgabeneinhebung (RAE Abschnitt 21.).

8.5.3 Haftungsbescheid

8.5.3.1 Zustellung

838

Die Zustellung von Haftungsbescheiden hat mit Zustellnachweis zu erfolgen. Eine Zustellung zu eigenen Händen wird vielfach nicht erforderlich sein (vgl. zB VwGH 27.11.2000, [2000/17/0100](#); 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.

839

Maßgebend ist, ob die Zustellungsbevollmächtigung im Haftungsverfahren besteht. Der Umstand, dass im Einkommensteuerverfahren des Einkommensteuerpflichtigen eine Zustellungsbevollmächtigung ausgewiesen ist, erlaubt nicht die Zustellung von Abgaben des Vereins betreffenden Haftungsbescheiden an den im Einkommensteuerverfahren ausgewiesenen Vollmachthaber.

8.5.3.2 Akzessorietät der Haftung

840

Haftungsbescheide sind rechtswidrig, wenn sie nach Erlöschen des betreffenden Abgabensanspruches (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](#)).

841

Durch die Bestätigung eines Sanierungsplanes über das Vermögen des Vertretenen erlöschen zwar gegenüber dem Vertretenen die über die Quote hinausgehenden Abgabenschuldigkeiten. Dies wirkt jedoch nicht gegenüber dem (zB gemäß [§ 9 BAO](#)) Haftungspflichtigen (zB VwGH 22.09.1999, [96/15/0049](#); VwGH 24.01.2000, [96/17/0404](#); VwGH 27.09.2000, [95/14/0056](#)). Daher steht die Rechtskraft der Bestätigung eines Sanierungsplanes über das Vermögen des Vereins der Geltendmachung von Haftungsansprüchen (etwa bei der Vertreterhaftung gegenüber dem Vertreter) nicht entgegen.

842

Die Haftungsgeltendmachung setzt nicht voraus, dass die Bescheide über den Abgabensanspruch, welche die Grundlage für den Haftungsbescheid bilden, bereits formell rechtskräftig geworden sind (VwGH 20.6.2000, [98/15/0084](#); VwGH 29.3.2007, [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 30.3.2000, [99/16/0141](#); VwGH 19.4.2007, [2005/15/0129](#); VwGH 10.5.2010, [2009/16/0226](#)). Dies ergibt sich ua. aus [§ 224 Abs. 3 BAO](#).

8.5.3.3 Parteiengehör

843

Der Grundsatz des Parteiengehörs ist auch im Haftungsverfahren zu beachten (VwGH 24.5.1984, [84/17/0010](#)). Nach [§ 115 Abs. 2 BAO](#) ist den Parteien (somit auch den Haftungspflichtigen) Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Nach [§ 183 Abs. 4 BAO](#) ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides (somit etwa des Haftungsbescheides) Gelegenheit zu geben,

von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Hierbei ist den Parteien nicht nur das Ergebnis von Beweisaufnahmen (zB Inhalt einer Zeugenaussage), sondern auch die Beweisquelle, somit etwa die Identität von Auskunftspersonen und Zeugen (VwGH 18.10.1988, [88/14/0092](#); 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](#)).

8.5.3.4 Inhalt des Haftungsbescheides

844

Haftungsbescheide haben (nach [§ 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO](#)) einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten. Der Haftungspflichtige ist im Haftungsbescheid aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einem Monat zu entrichten (§ 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO). 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](#)).

845

Die Monatsfrist ist eine Fälligkeitsfrist bzw. (bei Abfuhrabgaben) eine Nachfrist. Wegen des zweifachen Beschwerderechtes des [§ 248 BAO](#) (Beschwerde gegen den Haftungsbescheid und gegen den Bescheid über den Abgabenanspruch) ist dem Haftungspflichtigen der Inhalt des Bescheides über den Abgabenanspruch (zB Abgabenbescheid) zur Kenntnis zu bringen. Zweckmäßigerweise hat dies durch Übersendung einer Ablichtung (eines Ausdruckes) dieses Bescheides zu erfolgen.

846

Die Begründung ([§ 93 Abs. 3 lit. a BAO](#)) des Haftungsbescheides hat das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen (bei der Haftung nach [§ 9 BAO](#) daher ua. die für die Uneinbringlichkeit sprechenden Umstände). Weiters sind die für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen darzustellen (vgl. zB VwGH 6.8.1996, [92/17/0186](#); VwGH 21.10.1999, [97/15/0088](#); VwGH 25.3.2010, [2009/16/0104](#); VwGH 27.8.2020, [Ra 2019/13/0035](#); VwGH 17.1.2024, [Ro 2021/13/0019](#)).

8.5.3.5 Rechtsschutz

847

Nach [§ 248 BAO](#) kann der Haftungspflichtige nicht nur den Haftungsbescheid mit Beschwerde anfechten, sondern (innerhalb der für den Haftungsbescheid maßgeblichen Beschwerdefrist) auch den Bescheid über den Abgabeananspruch (vgl. zB VwGH 14.9.2017, [Ra 2017/15/0055](#); VwGH 19.7.2022, [Ra 2022/13/0019](#)).

Solche Bescheide über den Abgabeananspruch sind vor allem Abgabenbescheide ([§ 198 BAO](#)) und Haftungsbescheide (zB an den Verein als Arbeitgeber gerichteter Lohnsteuerhaftungsbescheid gemäß [§ 82 EStG 1988](#)).

848

Aus diesem Beschwerderecht ergibt sich ein Rechtsanspruch des Haftungspflichtigen, ihm anlässlich der Erlassung des Haftungsbescheides über den haftungsgegenständlichen Abgabeananspruch Kenntnis zu verschaffen (zB VwGH 18.3.1994, [92/17/0003](#)), und zwar insbesondere über den Grund und die Höhe dieses Abgabeanpruches (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 Abgabeanpruches hemmt (nach [§ 245 Abs. 2 BAO](#)) die Beschwerdefrist. Diese Hemmung beginnt (nach [§ 245 Abs. 4 BAO](#)) mit dem Tag der Einbringung des Antrages und endet mit dem Tag, an dem die Mitteilung zugestellt wird.

849

Wird die Haftung geltend gemacht, ohne dass vorher ein an den Primärschuldner gerichteter Bescheid über den Abgabeananspruch erlassen wurde, ist in der Beschwerde gegen den Haftungsbescheid auch die Höhe des Abgabeanpruches anfechtbar (vgl. zB VwGH 17.12.1996, [94/14/0148](#); VwGH 30.3.2006, [2003/15/0125](#)). Werden sowohl der Haftungsbescheid als auch der Bescheid über den Abgabeanpruch 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](#)).

850

Wird der Haftungsbescheid mit Beschwerdevorentscheidung ([§ 263 BAO](#)), mit Beschluss ([§ 278 BAO](#)) oder mit Erkenntnis ([§ 279 BAO](#)) aufgehoben, so wird die Beschwerde gegen den Bescheid über den Abgabeanpruch unzulässig. Sie ist daher als unzulässig geworden

gemäß [§ 260 Abs. 1 lit. a BAO](#) zurückzuweisen (vgl. VwGH 14.10.1981, [81/13/0081](#)); dies gilt auch dann, wenn die Beschwerde gegen den Haftungsbescheid nicht meritorisch, sondern mit einer Formalentscheidung erledigt wird.

8.5.3.6 Akteneinsicht (§ 90 BAO)

851

Nach [§ 90 BAO](#) hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der ihre Sache betreffenden Akten oder Aktenteile zu gestatten.

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](#)).

8.5.4 Einhebung des Haftungsbetrages

8.5.4.1 Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO)

852

Um einer Gefährdung oder wesentlichen Erschwerung der Einbringung von Abgaben zu begegnen, kann die Abgabenbehörde einen Sicherstellungsauftrag (§ 232 BAO) erlassen.

Dies ist gegenüber einem (nicht abfuhrpflichtigen) Haftungspflichtigen erst ab Erlassung des Haftungsbescheides hinsichtlich der haftungsgegenständlichen Abgabe zulässig.

Sicherstellungsaufträge dürfen bis zum Eintritt der Vollstreckbarkeit (§ 226 BAO) erlassen werden; sie sind daher gegenüber dem Haftungspflichtigen nur bis zum Ablauf der mit Zustellung des Haftungsbescheides beginnenden, einen Monat betragenden Zahlungsfrist (Fälligkeitsfrist bzw. Nachfrist) zulässig (vgl. zB VwGH 11.12.1996, [96/13/0048](#)).

853

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung (im Sinn des [§ 232 BAO](#)) liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (zB VwGH 27.8.1998, [98/13/0062](#); VwGH 29.3.2006, [2004/14/0045](#); VwGH 30.9.2015, [2012/15/0174](#); 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.

8.5.4.2 Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO)

854

Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Abgabenbehörde (nach [§ 212 Abs. 1 BAO](#)) die Abgaben stunden oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgabe durch den Aufschub nicht gefährdet wird. 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).

Randzahl 855: *derzeit frei*

8.5.4.3 Aussetzung der Einhebung (§ 212a BAO)

856

Der mit Haftungsbescheid in Anspruch genommene Haftungspflichtige kann nach Maßgabe des [§ 212a BAO](#), wenn er den Haftungsbescheid und/oder den Bescheid über den Abgabensanspruch mit Beschwerde angefochten hat, einen Zahlungsaufschub (Aussetzung der Einhebung) hinsichtlich des strittigen Abgabebetrages beantragen. Die Aussetzung ist nach [§ 212a Abs. 2 BAO](#) insbesondere nicht zu bewilligen,

- soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint sowie
- wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

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.

857

Soweit sich der strittige Betrag im Beschwerdeverfahren als rechtmäßig erweist, haben Anträge auf Aussetzung der Einhebung sowie die Bewilligung der Aussetzung Aussetzungszinsen (nach Maßgabe des [§ 212a Abs. 9 BAO](#)) zur Folge. Die Aussetzungszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz – für Bundesabgaben; für Landes- und Gemeindeabgaben 3% pro Jahr.

Zur Aussetzung der Einhebung siehe ergänzend RAE Abschnitt 4 (zu § 212a BAO).

8.5.4.4 Widmung bei Zahlung des Haftungsbetrages (§ 214 Abs. 7 BAO)

858

Nach § 214 Abs. 7 BAO kann der Haftungspflichtige bei Zahlung des Haftungsbetrages auf dem Zahlungsbeleg eine Widmung (Verweis auf den Haftungsbescheid) verfügen.

Dies ist für den Fall der nachträglichen Herabsetzung des Haftungsbetrages zweckmäßig. Gewidmete Beträge sind nämlich auf die haftungsgegenständliche Abgabe (auf Rechnung des in Anspruch genommenen Haftungspflichtigen) zu verrechnen. Soweit eine nachträgliche Minderung des Haftungsbetrages (durch Abänderung oder Aufhebung des maßgeblichen Haftungsbescheides oder des betreffenden Bescheides über den Abgabensanspruch) dazu führt, dass die für seine Rechnung zu verrechnenden Beträge die Abgaben, für die er in Anspruch zu nehmen war, übersteigt, ist der übersteigende Betrag durch Umbuchung aus der Verbuchung der Gebarung (auf dem Abgabekonto des Vertretenen) herauszulösen. Das sich hieraus ergebende Guthaben ist nach Maßgabe des § 239 BAO (an den Haftungspflichtigen) auf Antrag oder von Amts wegen zurückzuzahlen.

859

Eine Verrechnungsweisung ([§ 214 Abs. 4 BAO](#)) des Haftungspflichtigen hat auch die Wirkung einer Widmung im Sinn des [§ 214 Abs. 7 BAO](#).

8.5.4.5 Säumniszuschläge (§ 217 BAO)

860

Werden die haftungsgegenständlichen Abgaben nicht bis zum Ablauf der Zahlungsfrist entrichtet, sind nach Maßgabe des § 217 BAO Säumniszuschläge verwirkt.

Solche Säumniszuschläge sind gegebenenfalls auch gegenüber dem Haftungspflichtigen festzusetzen (allerdings nur – weil für denselben Abgabensanspruch eine mehrfache Säumniszuschlagsvorschrift unzulässig ist – soweit keine Säumniszuschläge gegenüber dem Primärschuldner verwirkt sind).

861

Der Haftungspflichtige ist hinsichtlich ihm gegenüber entstandener Ansprüche auf Säumniszuschläge berechtigt, nach [§ 217 Abs. 7 oder 9 BAO](#) eine Nichtfestsetzung oder

Herabsetzung von Säumniszuschlägen bzw. eine Aufhebung von Säumniszuschlagsbescheiden zu beantragen.

Der Antrag auf Nichtfestsetzung von Säumniszuschlägen kann übrigens auch vor Erlassung der Säumniszuschlagsbescheide gestellt werden. Er kann daher beispielsweise bereits in der Schlussbesprechung einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) eingebracht werden. Ist er gerechtfertigt, so hat die Festsetzung der betreffenden Säumniszuschläge zu unterbleiben.

861a

[§ 217 Abs. 7 BAO](#) betrifft den Fall, dass kein grobes Verschulden an der Säumnis bei der Nichtentrichtung bzw. der verspäteten Entrichtung der Abgabenschuldigkeit vorliegt. Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen ist. Eine (lediglich) leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (zB VwGH 20.5.2010, [2008/15/0305](#); VwGH 6.4.2016, [Ro 2016/16/0007](#); VwGH 3.12.2021, [Ra 2020/15/0080](#); VwGH 11.11.2022, [Ra 2022/15/0065](#)). (Grobem) Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten ist Verschulden des Parteienvertreterers 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.

862

[§ 217 Abs. 8 BAO](#) gilt bei nachträglicher Herabsetzung der für den Säumniszuschlag maßgeblichen Abgabenschuld (zB durch den Haftungsbescheid oder den Bescheid über den Abgabensanspruch betreffende stattgebende Beschwerdeerledigung).

863

[§ 217 Abs. 9 BAO](#) ist anwendbar im Fall der nachträglichen rückwirkenden Zuerkennung oder Verlängerung von Zahlungsfristen (zB bei Stattgabe einer Beschwerde gegen die Abweisung eines Stundungsansuchens oder bei Änderung des Fälligkeitszeitpunktes in einer den Haftungsbescheid betreffenden Beschwerdeverentscheidung).

864

Diese Anträge sind innerhalb der den Säumniszuschlag betreffenden Frist der Bemessungsverjährung zu stellen. Der Antrag kann auch in der Beschwerde gegen den Säumniszuschlagsbescheid gestellt werden (zB UFS 31.08.2007, RV/0156-K/06); ebenso etwa im Vorlageantrag (UFS 28.03.2011, RV/0108-L/10). Wird der Antrag vor Erledigung der Beschwerde gestellt, so ist er bei der Sachentscheidung über die Beschwerde (zB stattgebende Beschwerdeverentscheidung) zu berücksichtigen. Ein gesonderter bescheidmäßiger Abspruch über den Antrag hat nur dann zu erfolgen, wenn keine meritorische Beschwerdeerledigung in Betracht kommt (zB weil die Beschwerde nicht fristgerecht eingebracht wurde) bzw. wenn keine Beschwerde (vor Abspruch über den Antrag) eingebracht wurde.

865

Die Antragsrechte nach [§ 217 Abs. 7 und 9 BAO](#) stehen dem Haftungspflichtigen auch dann zu, wenn die Säumniszuschläge gegenüber dem Primärschuldner vorgeschrieben wurden und der Haftungsbescheid (dem [§ 7 Abs. 2 BAO](#) zufolge) auch die betreffenden Säumniszuschläge umfasste.

9 Anhang

9.1 Musterstatuten und Formulare

9.1.1 Musterstatuten

866

Verwendung der Musterstatuten:

Bitte löschen Sie jeweils das Nichtzutreffende im Text, ergänzen Sie den Text an den vorgesehenen Stellen und löschen Sie dann die Fußnoten und Hinweise. Damit der Verein „offiziell“ entsteht, ist die Vereinsgründung bei der zuständigen Vereinsbehörde (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 www.bmf.gv.at unter „Formulare“) mit den dort angeführten Unterlagen einzureichen.

Die nicht erfolgte Anmeldung beim Finanzamt bewahrt einen Verein nicht vor einer allfälligen (auch rückwirkenden) Besteuerung. Steuerbegünstigungen und eventuelle Steuerpflichten des Vereins hängen gemäß den einschlägigen Gesetzesregelungen (siehe insbes. die [§§ 34 ff BAO](#)) vom Vereinszweck, vom sonstigen Inhalt der Statuten und von der tatsächlichen Geschäftsführung ab.

866a

Dieser Statutenvorschlag ist ein aus der Sicht der finanzamtlichen Praxis erstellter Vorschlag, der auf dem Statutenvorschlag des Bundesministeriums für Inneres (BMI; www.bmi.gv.at) basiert. Es werden damit durch die Finanzverwaltung keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte oder Pflichten begründet. Vorrangig beachten Sie bitte die aktuellen gesetzlichen Vorgaben. Zwingend notwendig sind nur die vom Vereinsgesetz vorgeschriebenen Angaben. Die aus abgabenrechtlicher Sicht unabdingbaren zusätzlichen Aussagen zur Erlangung der Begünstigungen gemäß den [§§ 34 ff 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.

867

Vereinsstatuten¹

§ 1: Name, Sitz und Tätigkeitsbereich

(1) Der Verein führt den Namen

„.....“²

(2) Er hat seinen Sitz in und erstreckt seine Tätigkeit auf³

.....

(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 X oder das Gebiet der Stadt/Gemeinde Y. 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.)⁵

.....
.....
.....
.....

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 ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.

(2) Für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehene ideelle Mittel sind ⁶ (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) Einrichtung einer Bibliothek

(3) Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch ⁷: (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 Vereins (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 Vereins. 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 materiellen Mittel. Die sog. „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 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 „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, die ⁸
.....
.....
....., 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 Verweigerungsrechts 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 zum ⁹ 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 Ausfolgung der Statuten zu verlangen.
- (3) Mindestens ein Zehntel 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 pünktlichen Zahlung der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge in der von der Generalversammlung beschlossenen Höhe verpflichtet.

§ 8: Vereinsorgane

Organe des Vereins sind die Generalversammlung (§§ 9 und 10), der Vorstand (§§ 11 bis 13), die Rechnungsprüfer (§ 14) und das Schiedsgericht (§ 15).

§ 9: Generalversammlung

- (1) Die Generalversammlung ist die „Mitgliederversammlung“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002. Eine ordentliche Generalversammlung findet ¹⁰ statt.
- (2) Eine außerordentliche Generalversammlung findet auf
- a. Beschluss des Vorstands oder der ordentlichen Generalversammlung,
 - b. schriftlichen Antrag von mindestens einem Zehntel der Mitglieder,
 - c. Verlangen der Rechnungsprüfer (§ 21 Abs. 5 erster Satz VereinsG),
 - d. Beschluss der/eines Rechnungsprüfer/s (§ 21 Abs. 5 zweiter Satz VereinsG, § 11 Abs. 2 dritter Satz dieser Statuten),
 - e. Beschluss eines gerichtlich bestellten Kurators (§ 11 Abs. 2 letzter Satz dieser Statuten)
- binnen vier Wochen statt.
- (3) Sowohl zu den ordentlichen wie auch zu den außerordentlichen Generalversammlungen sind alle Mitglieder mindestens zwei Wochen vor dem Termin schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail (an die vom Mitglied dem Verein bekanntgegebene Fax-Nummer oder E-Mail-Adresse) einzuladen. Die Anberaumung der Generalversammlung hat unter Angabe der Tagesordnung zu erfolgen. Die Einberufung erfolgt durch den Vorstand (Abs. 1 und Abs. 2 lit. a – c), durch die/einen Rechnungsprüfer (Abs. 2 lit. d) oder durch einen gerichtlich bestellten Kurator (Abs. 2 lit. e).

- (4) Anträge zur Generalversammlung sind mindestens drei Tage vor dem Termin der Generalversammlung beim Vorstand schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail einzureichen.
- (5) Gültige Beschlüsse – ausgenommen solche über einen Antrag auf Einberufung einer außerordentlichen Generalversammlung – können nur zur Tagesordnung gefasst werden.
- (6) Bei der Generalversammlung sind alle Mitglieder teilnahmeberechtigt. Stimmberechtigt sind nur die ordentlichen und die Ehrenmitglieder. Jedes Mitglied hat eine Stimme. 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/in ¹¹.
- (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 beträgt ¹² 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 von ¹³ 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 Stimmgleichheit 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 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 BAO begünstigter, gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck ist unter „ZZZ“ anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

Sollte „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 „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*

9.1.2 Musteranträge

9.1.2.1 Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO

870

Das Ansuchen ist an das für den Rechtsträger zuständige Finanzamt (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 fördert auf Grund der Satzungen und der tatsächlichen Geschäftsführung den/die 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 Zwecks wesentlich gefährdet wäre. Die Erträge der gesamten betrieblichen Tätigkeit werden ausschließlich zur Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet.
- Für den Verein (statutenmäßige Zeichnung)

9.1.2.2 Option zur 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)

9.2 Beispiele

9.2.1 Beispiel 1:

872

Ein gemeinnütziger Tennisverein hat im Jahr 01 folgende Gebarung:

Einnahmen:	
(1) Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinssphäre)	3.000 Euro
(2) Spenden (Vereinssphäre)	2.000 Euro
(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	6.000 Euro

<i>auch Rz 306)</i>	
<i>Summe Einnahmen:</i>	<i>22.000 Euro</i>
Ausgaben:	
<i>(1) Speisen und Getränke Faschingsball (Wareneinkauf)</i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>(2) Tennisplatzkosten und Miete</i>	<i>14.000 Euro</i>
<i>(3) Vereinsfunktionäre und Helfer</i>	<i>2.000 Euro</i>
<i>(4) Verwaltungsgemeinkosten</i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>Summe Ausgaben</i>	<i>22.000 Euro</i>

Umsatzsteuer:

Im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 (siehe oben Einnahmen Punkt (6)) und Abs. 2 BAO (siehe oben Einnahmen Punkte (3) bis (5)) ausgeübte Tätigkeiten fallen unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Liebhaberei; vgl. Rz 463). Die übrigen Einnahmen (siehe oben Einnahmen Punkte (1) und (2)) fallen ausschließlich im außerbetrieblichen (nichtunternehmerischen) Bereich an (siehe Rz 460 bis Rz 462). Der Verein tätigt daher keine steuerbaren Umsätze, somit steht ihm auch kein Vorsteuerabzug zu.

Will der Verein die Liebhabereivermutung nach Rz 463 nicht anwenden und behandelt er die in den Punkten (3) – (6) bezeichneten Tätigkeiten als unternehmerisch (vgl. Rz 464 und Rz 520), kommt – zwingend – die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 zur Anwendung, die einen Vorsteuerabzug ebenfalls ausschließt.

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich der Faschingsball zu erfassen ist.

Neben den direkt zurechenbaren Ausgaben sind die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten (Gesamtbetrag 3.000 Euro) zusätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Anteil kann wie folgt berechnet werden:

<i>Vereinseinnahmen insgesamt</i>	<i>davon Faschingsball</i>	<i>Prozentmäßiger Anteil des Faschingsballes an den Gesamteinnahmen</i>	<i>die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten bezüglich des Faschingsballes betragen daher</i>
<i>22.000 Euro</i>	<i>6.000 Euro</i>	<i>27,27% (x 3.000=)</i>	<i>818,10 Euro</i>

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

Für die unentgeltliche Mitarbeit von Vereinsmitgliedern kann das tatsächlich ausbezahlte kleine Freiwilligenpauschale nach [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. a EStG 1988](#) als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

Einnahmen-Ausgaben-Aufstellung Faschingsball:

<i>Einnahmen:</i>	<i>6.000,00 Euro</i>
<i>Ausgaben:</i>	
<i>Wareneinkauf Speisen und Getränke</i>	<i>3.000,00 Euro</i>
<i>Freiwillige Mitarbeit von Mitgliedern (Betrag ist fiktiv angenommen)</i>	<i>1.200,00 Euro</i>

<i>anteilige Verwaltungsgemeinkosten</i>	<i>818,10 Euro</i>
<i>Gewinn aus Faschingsball:</i>	<i>981,90 Euro</i>

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 bei der Kennzahl 636 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 10.000 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.

9.2.2 Beispiel 2:

873

Ein gemeinnütziger Fußballverein hat im Jahr 01 folgende Einnahmen:

<i>Einnahmen:</i>	<i>netto:</i>	<i>brutto (netto plus Umsatzsteuer)</i>
<i>Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinsphäre)</i>	<i>3.000 Euro</i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Sportplatz, daher Sportbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>4.000 Euro</i>	<i>4.000 Euro</i>
<i>Spenden (Vereinsphäre)</i>	<i>5.000 Euro</i>	<i>5.000 Euro</i>
<i>Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>3.000 Euro</i>	<i>3.000 Euro</i>
<i>Eintritte der Zuschauer (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	<i>8.000 Euro</i>	<i>8.000 Euro</i>
<i>Kantine (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	<i>20.000 Euro</i>	<i>24.000 Euro</i>
<i>Kantine (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	<i>6.000 Euro</i>	<i>6.600 Euro</i>
<i>Vereinsfeste (im Vereinsrahmen, siehe Rz 306) insgesamt (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	<i>30.000 Euro</i>	<i>36.000 Euro</i>
<i>Vereinsfeste (im Vereinsrahmen, siehe Rz 306) insgesamt (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	<i>10.000 Euro</i>	<i>11.000 Euro</i>
<i>Summe:</i>	<i>89.000 Euro</i>	<i>100.600 Euro</i>

Umsatzsteuer:

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist zu prüfen, ob die Kleinunternehmergrenze (bis 31.12.2024: 35.000 Euro; ab dem 1.1.2025: 55.000 Euro) überschritten wurde. Für die Berechnung der Kleinunternehmergrenze ist ab dem 1.1.2025 nicht auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht abzustellen.

Die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinsphäre) 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 Vereins 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 Vereins sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.

Körperschaftsteuer:

Hinsichtlich Vorgangsweise bei der Berechnung der Körperschaftsteuer wird auf Abschnitt 9.2.3 Beispiel 3 verwiesen, wobei gegenständlich die Kantine und die Vereinsfeste zu erfassen wären.

9.2.3 Beispiel 3:

874

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

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

<i>Großes Vereinsfest (nach § 45 Abs. 3 BAO, Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	<i>28.400 Euro</i>	<i>31.240 Euro</i>
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 Vereins 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 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.

Ausgaben des Vereins:

Der Verein stellt aufgrund seiner Vereinsaufzeichnungen folgende Ausgaben bzw. Abflüsse in seinen Vereinsaufzeichnungen dar:

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

<i>(11) Verwaltungsgemeinkosten brutto, bzw. brutto abzüglich abzugsfähiger Vorsteuer in Höhe von 200 Euro (Berechnung siehe unten) von insgesamt 300 Euro in Rechnungen ausgewiesener USt</i>	<i>1.800 Euro</i>	<i>2.000 Euro</i>
Summe:	122.250 Euro	134.970 Euro

Umsatzsteuer:

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen beträgt netto 81.500 Euro (Erläuterungen siehe oben), wobei die Getränkeumsätze (20% USt) insgesamt 45.700 Euro und die Speiseumsätze (10% USt) insgesamt 35.800 Euro betragen.

Die direkt zurechenbaren Vorsteuern sind aus den Eingangsrechnungen der Kantine und des Vereinsfestes zu ermitteln (siehe oben Ausgaben (1) und (3)) und betragen insgesamt 6.500 Euro. Die Vorsteuern aus dem Kantinenzubau (siehe oben Ausgabe (5) in Höhe von 4.800 Euro können ebenfalls geltend gemacht werden. Des Weiteren können anteilige Vorsteuern aus den Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 300 Euro) geltend gemacht werden (siehe Abschnitt 3.6.2), wobei die Aufteilung auf Nettobasis erfolgt:

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

Die Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 300 Euro) sind daher in Höhe von 200 Euro abzugsfähig. Die Vorsteuern betragen daher insgesamt 11.500 Euro.

In der Umsatzsteuererklärung U 1 sind daher folgende Eintragungen vorzunehmen:

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

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich die Kantine und das Vereinsfest zu erfassen sind.

Neben den direkt zurechenbaren Ausgaben sind die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten (Gesamtbetrag 2.000 Euro) zusätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig.

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.

Absetzung 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	40	600 Euro	23.400 Euro
Kaffeemaschine (Firma XY)	3.5.02	960 Euro	5	192 Euro	768 Euro
Summe Afa				792 Euro	

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 für Abnutzung	792,00 Euro	792,00 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:	7.352,26 Euro	4.149,56 Euro
Einnahmen-Ausgabenaufstellung Vereinsfest:		
Einnahmen:	64.100,00 Euro	74.080,00 Euro
Ausgaben:		
Wareneinkauf	38.600,00 Euro	44.000,00 Euro

<i>anteilige Verwaltungsgemeinkosten brutto bzw. netto (=brutto minus anteiliger Vorsteuern in Höhe von 157,30 Euro)</i>	<i>940,42 Euro</i>	<i>1.097,72 Euro</i>
<i>Gewinn aus Vereinsfest:</i>	<i>24.559,58 Euro</i>	<i>28.982,28 Euro</i>
<i>Der steuerpflichtige Gewinn beträgt im Jahr 02</i>		
<i>Gewinn aus Kantine</i>	<i>7.352,26 Euro</i>	<i>4.149,56 Euro</i>
<i>Gewinn aus Vereinsfest</i>	<i>24.559,58 Euro</i>	<i>28.982,28 Euro</i>
<i>abzüglich bezahlter Umsatzsteuer</i>		<i>-1.220,00 Euro</i>
Summe:	31.911,84 Euro	31.911,84 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 bei der Kennzahl 636 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 10.000 Euro abgezogen, sodass der Verein steuerpflichtige Einkünfte im Jahr 02 in Höhe von 21.911,84 Euro bezogen hat.

Die Körperschaftsteuer (23%) im Jahr 02 beträgt daher 5.039,72 Euro.

9.2.4 Beispiel 4:

875

Ein gemeinnütziger Kulturverein baut ein Museum mit Unterstützung der öffentlichen Hand. Die Gemeinde und das Land decken zum überwiegenden Teil die Baukosten.

Umsatzsteuer:

Die Umsätze des Museumsbetriebes (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) betragen jährlich ca. 2.000 Euro. Es liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor, da die Umsätze unter 2.900 Euro liegen (siehe Rz 463 und Rz 511). Umsatzsteuerlich besteht somit keine Unternehmereigenschaft.

Körperschaftsteuer:

Es liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor, sodass keine Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist.

9.2.5 Beispiel 5:

876

Angaben wie Abschnitt 9.2.4 Beispiel 4.

Umsatzsteuer:

Die Umsätze des Museumsbetriebes (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) überschreiten regelmäßig den Betrag von 2.900 Euro. Es liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO vor und die Tätigkeit des Museums stellt keine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung dar. Da die Umsätze über 2.900 Euro liegen (vgl. Rz 463), kann der Verein gegenüber dem Finanzamt auf die Anwendung der Liebhabereivermutung verzichten (siehe Rz 464 und

Rz 520). Eine gesonderte Widerlegung der Liebhabereivermutung wäre nur für Betätigungen nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung erforderlich. Umsatzsteuerlich ist aber grundsätzlich eine unechte Befreiung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 24 lit. c UStG 1994 gegeben, auf die durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung (siehe Abschnitt 3.3.10) verzichtet werden kann. Auf die Umsätze ist bei Option zur Steuerpflicht der ermäßigte Steuersatz in Höhe von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 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 (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:	<i>netto:</i>	<i>brutto:</i>
(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
<i>Einnahmen gesamt</i>	<i>157.409,09 Euro</i>	<i>188.235,49 Euro</i>
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
<i>Summe:</i>	<i>157.409,09 Euro</i>	<i>188.235,49 Euro</i>

Umsatzsteuer:

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) beträgt netto insgesamt 2.909,09 Euro (wird ermittelt durch Herausrechnen der Umsatzsteuer (10%) aus den Bruttoeinnahmen in Höhe von 3.200 Euro). Die direkt zurechenbaren Vorsteuern sind aus den

Eingangrechnungen 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 Vereins gewährt wurden.

In der Umsatzsteuererklärung U 1 sind daher folgende Eintragungen vorzunehmen:

	Bemessungsgrundlage	Steuer
Kennzahl 000		2.909,09
Kennzahl 029	2.909,09	290,91
Kennzahl 060		-30.826,41
Kennzahl 095 (Gutschrift)		-30.535,49
Hierauf durchgeführte Gutschriften		30.535,49
Restgutschrift		0,00

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig. Da gegenständlich nur ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO vorliegt (Museumsbetrieb), fällt keine Körperschaftsteuer an.

9.2.6 Beispiel 6:

877

Angaben wie Abschnitt 9.2.5 Beispiel 5. Zusätzlich wird eine Kantine 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 bei der Kennzahl 636 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 10.000 Euro abgezogen, sodass der Verein keine Körperschaftsteuer abführen muss. Es besteht auch grundsätzlich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung, es sei denn, es ergeht eine Aufforderung vom Finanzamt.

10 Steuerliche Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport

10.1 Allgemeines

878

Die Ausübung des Berufssportes ist kein begünstigter Zweck im Sinne der [§§ 34 ff BAO](#), weil dabei die Förderung von wirtschaftlichen Interessen im Vordergrund steht (siehe Rz 72). Dass durch die Ausübung des Profisportes auf Grund seiner Öffentlichkeitswirkung auch eine Anregung zur Betätigung im Breitensport erfolgen kann, ändert nichts daran, dass keine ausschließliche und unmittelbare Förderung eines begünstigten Zweckes gegeben ist.

879

Als Profisportler ist gemäß dieser Richtlinien jeder Sportausübende in Mannschaftsspielsportarten anzusehen, der für seine sportliche Tätigkeit für den Sportverein vom Sportverein oder einem Dritten Vergütungen oder andere Vorteile von mehr als 21.000 Euro (brutto) 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 Rechteeinräumung für Werbe- und ähnliche Zwecke zu berücksichtigen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner sportlichen Tätigkeit für den Sportverein stehen. Die Übernahme der notwendigen Kosten von Trainingslagern und Wettkämpfen, insbesondere die Reise-, Aufenthalts-, und Verpflegungskosten der Athleten stellt keinen Sachbezug im Sinne des [§ 15 EStG 1988](#) dar (siehe insbesondere LStR 2002 Rz 138 ff sowie LStR 2002 Rz 322 und 386 sinngemäß). Zu steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988](#) siehe Rz 774a 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 Mannschaftssportart und erhält für die Sportausübung für Verein A in der Spielsaison 2024/25 20.000 Euro. Daneben ist X im Verein A auch als Jugendtrainer beschäftigt. Für die Tätigkeit als Jugendtrainer erhält X in der Spielsaison 2024/25 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 2024 die fremdübliche Summe von 15.000 Euro.

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

880

Bei so genannten Einzelsportarten, bei welchen die Sportausübung typischerweise von einzelnen Individuen und nicht in strukturierten Gruppen betrieben wird (zB Leichtathletik, Tennis, Schisport, Schwimmen, Segeln, Rodeln, Billard usw.), hat der Umstand, dass Profisportler tätig werden, im Wesentlichen nur für diese selbst steuerliche Auswirkungen. Dies gilt auch für die Ausübung von Einzelsportarten in Doppel- (zB Tennis), Formations- (zB Formationstanz) und Staffelform (zB Langlauf).

Beispiel:

Ein Tennisverein (Tennisverband) tritt bei einem Wettbewerb (zwei Einzelmatches und ein Doppel) mit vier Spielern an. Drei der vier Spieler sind Profis, der vierte Spieler ist Amateur.

Beispiel:

Ein Leichtathletikverein (Leichtathletikverband) tritt bei einem Wettbewerb mit 20 Sportlern in verschiedenen Disziplinen (100-Meter-Lauf, Kugelstoßen, Weitsprung usw.) an. Die Hälfte der Sportler sind Profis.

Beispiel:

Ein Wintersportverein (Wintersportverband) tritt mit einer Langlaufstaffel bei einem Wettbewerb an. Sämtliche Langläufer sind Profis.

Einzelsportarten können neben der individuellen Sportausübung auch als Team, Staffel, Paar, Doppel oder Formation durchgeführt werden (zB Paartanz, Formationstanz, Tennis-Doppel, Langlauf-Staffel, Ruder-Doppelvierer, 470er Klasse im Segeln, Viererbob usw.). Als Mannschaftssportart gilt eine solche, die ausschließlich als Mannschaft ausgeführt werden kann und welche ein Zusammenspiel von mehr als 2 Spielern erfordert (zB Fußball, Handball, (Eis)Hockey, American Football usw.). Abwandlungen von Mannschaftssportarten, die als Doppel ausgeführt werden (zB Beachvolleyball), gelten nicht als Mannschaftssportarten.

Ebenso ist ein Profis beschäftigender Verein, sofern diese Beschäftigung nicht überwiegend erfolgt, nicht davon betroffen, wenn man von seinen allfälligen Pflichten als Veranstalter (zB Abzugsteuer nach [§ 99 EStG 1988](#)) absieht.

Beispiel:

Ein Leichtathletikverein, der im Wesentlichen aus Amateursportlern besteht, veranstaltet zeitweise auch Wettkämpfe, bei denen auch Profis zum Einsatz kommen.

881

Im Bereich der Mannschaftssportarten entstehen auch für die Sportvereine selbst Steuerwirkungen, weil sie auf Grund ihrer dichteren Organisation Profisportler auf Dauer beschäftigen und darüber hinaus ihren Betrieb mit Werbeeinnahmen finanzieren, die auf Grund der höheren Öffentlichkeitswirkung in wesentlichem Ausmaß mit der professionellen Sportausübung in direktem Zusammenhang stehen.

Dabei ist es unerheblich, ob die eingesetzten Sportler Arbeitnehmer des Vereines sind oder im Wege einer Arbeitsgestellung beschäftigt werden.

Es ist daher davon auszugehen, dass ein „Profibetrieb“ als Gewerbebetrieb oder zumindest als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 3 BAO](#) zu qualifizieren und daher für die Gemeinnützigkeit des Gesamtvereins schädlich ist.

10.2 Definition des Profibetriebes

882

Unterhält ein Sportverein im Bereich Mannschaftssport Profimannschaften, geht dadurch die Gemeinnützigkeit des Gesamtvereins 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 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 1.1.2026, 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.

883

Die Betreuung von Vereinen mit Profibetrieb kann die Gemeinnützigkeit der Verbände bzw. Dachverbände (wie ÖFB, ÖHB, ÖHV, Bundesligaverbände usw.), die an die Voraussetzung gebunden ist, dass alle Betreuten gemeinnützig sind, beeinträchtigen. Die Verbände bzw. Dachverbände haben somit eine entsprechende Aufklärungs- und Informationspflicht gegenüber ihren Mitgliedern. Kommen einem Unterverband/Verein die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht mehr zu, hat der Verband bzw. der Dachverband die erforderlichen Maßnahmen zur Erhaltung der Gemeinnützigkeit des Verbandes bzw. Dachverbandes gemäß Rz 122 zu ergreifen.

Der Betrieb von Meisterschaften/Cupbewerben durch Verbände bzw. Dachverbände, an denen auch Vereine mit ausgegliederten Profibetrieben teilnehmen, begründet für den Verband bzw. Dachverband keinen Profibetrieb iSd Rz 882.

Setzt ein Verband bzw. Dachverband Mannschaftssportler in einer Auswahl (zB Nationalmannschaft) ein, ist zu prüfen, wie viele Auswahlspieler aus Sicht des Verbands bzw. Dachverbands als Profisportler iSd Rz 879 anzusehen sind und ob demnach für den Verband bzw. Dachverband in sinngemäßer Anwendung von Rz 882 – aufgrund des Vorliegens einer Profi-Nationalmannschaft – eine Ausgliederungsnotwendigkeit für seinen eigenen Profibetrieb „Nationalmannschaft“ besteht. Es sind nur jene Vergütungen oder andere Vorteile heranzuziehen, die der Sportausübende für seine sportliche Tätigkeit für den Verband bzw. Dachverband von diesem oder einem Dritten erhält; Vergütungen, die der Spieler für die sportliche Tätigkeit für seinen Verein vom Sportverein oder einem Dritten erhält, sind daher irrelevant.

Für die Ermittlung der 25.000 Euro-Grenze auf Ebene des Verbands bzw. Dachverbands ist idR das Kalenderjahr maßgeblich, sofern nicht für Wettbewerbe, an denen Verbände bzw. Dachverbände teilnehmen, eine vom Kalenderjahr abweichende Spielsaison vorliegt.

10.3 Vermeidung des Verlustes der Begünstigungen

884

Vereine, die eine Profimannschaft im Sinne der Rz 882 f unterhalten, müssen daher entweder den Verlust der Gemeinnützigkeit ab dem folgenden Kalenderjahr in Kauf nehmen, oder, zur Erhaltung der Gemeinnützigkeit des (Rest-)Vereines, den Profibetrieb spätestens zum Beginn des Kalenderjahres, mit dem die Gemeinnützigkeit gemäß Rz 882 entfallen würde, ausgliedern.

Bei der Ausgliederung sind zwei Varianten möglich:

Variante 1 (Zweigverein oder eigener Rechnungskreis):

Es wird ein weiterer Verein gegründet, der als Zweigverein gemäß [§ 1 Abs. 4 Vereinsgesetz 2002](#) ausgestaltet wird. Der Profibetrieb wird diesem Zweigverein übertragen. Auf Seiten des nicht gemeinnützigen Zweigvereins liegt eine Einlage vor; die Vermögenserhöhung wird bei diesem steuerlich gemäß [§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#) nicht erfasst und die eingelegten Wirtschaftsgüter sind mit den gemeinen Werten anzusetzen (siehe dazu KStR 2013 Rz 498). Die Übertragung bislang nicht steuerhängiger Wirtschaftsgüter des Vereins auf den Zweigverein ist für den Verein nicht ertragsteuerwirksam. Mittelflüsse zwischen dem Verein und dem Zweigverein sind nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu behandeln (siehe dazu KStR 2013 Rz 587 f). Der nicht gemeinnützige Zweigverein unterliegt der unbeschränkten Steuerpflicht. Ungeachtet der abgabenrechtlichen gemeinsamen Beurteilung von Verein und Zweigverein (siehe Rz 4) geht die Gemeinnützigkeit des Vereins nicht verloren, weil diesem gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) auf Antrag eine diesbezügliche bescheidmäßige Ausnahmegenehmigung durch das zuständige Finanzamt zu erteilen ist.

Alternativ dazu kann der Profibetrieb auch innerhalb des Vereines in einem eigenen Rechnungskreis erfasst und innerorganisatorisch getrennt werden. Da der Verein mit dem Profibetrieb in die unbeschränkte Steuerpflicht eintritt, sind die dem Profibetrieb übertragenen bislang nicht steuerhängigen Wirtschaftsgüter, die bis dahin dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereins zuzurechnen waren, nach Maßgabe des [§ 18 Abs. 2 iVm Abs. 3 KStG 1988](#) steuerneutral auf den gemeinen Wert aufzuwerten (siehe dazu KStR 2013 Rz 1422). Die Gemeinnützigkeit des Vereins geht trotz dessen unbeschränkter Steuerpflicht mit dem Profibetrieb nicht verloren, weil diesem gemäß [§ 44 Abs. 2 BAO](#) auf Antrag eine diesbezügliche bescheidmäßige Ausnahmegenehmigung durch das zuständige Finanzamt zu erteilen ist.

Variante 2 (Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft):

Der Profibetrieb wird vom Verein in eine bestehende oder neu gegründete nicht gemeinnützige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (nachfolgend als Profi-Körperschaft bezeichnet) ausgegliedert. Die Ausgliederung des Profibetriebes kann aus steuerlicher Sicht als Sacheinlage unter Anwendung des Art. III UmgrStG steuerneutral (siehe hierzu Rz 884a sowie UmgrStR 2002 Rz 712 und 713) oder unter Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrechts gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) (siehe hierzu Rz 884b) oder als Teilbetriebsveräußerung (siehe hierzu Rz 884c) erfolgen. Zu den umsatzsteuerlichen Konsequenzen siehe Rz 884e.

884a

Erfolgt die Ausgliederung des Profibetriebes vom Verein im Anwendungsbereich des Art. III UmgrStG in die Profi-Körperschaft steuerneutral, ergeben sich folgende Konsequenzen:

Verein:

Die Übertragung der bislang dem steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereines zurechenbaren Wirtschaftsgüter erfolgt steuerneutral; dh. es kommt zu keiner steuerwirksamen Realisierung der stillen Reserven.

Profi-Körperschaft:

Aufgrund der Übertragung aus der steuerbefreiten Vereinssphäre in die steuerpflichtige Sphäre der Körperschaft ist [§ 18 Abs. 2 KStG 1988](#) mit der Maßgabe anzuwenden, dass der steuerneutrale Übergang auf den gemeinen Wert des Betriebsvermögens mit dem auf den Einbringungstichtag folgenden Tag bei der aufnehmenden Körperschaft zu erfolgen hat (vgl. UmgrStR 2002 Rz 713). Die übernommenen Wirtschaftsgüter sind daher aus steuerlicher Sicht in der Eröffnungsbilanz der Körperschaft mit deren gemeinen Werten, somit den erzielbaren Einzelveräußerungspreisen anzusetzen. Eine Versteuerung der bis zum Einbringungstichtag entstandenen stillen Reserven erfolgt somit nicht.

884b

Erfolgt die Ausgliederung des Profibetriebes vom Verein in die Profi-Körperschaft in Form einer Sacheinlage dieses Teilbetriebes iSd [§ 24 EStG 1988](#), kommt auf die Sacheinlage des Profibetriebes das allgemeine Steuerrecht mit folgenden Konsequenzen zur Anwendung:

Verein:

Die Einlage von Wirtschaftsgütern in die Profi-Körperschaft stellt gemäß [§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988](#) einen Tauschvorgang dar und bewirkt, dass hinsichtlich der eingelegten Wirtschaftsgüter ein Veräußerungsvorgang vorliegt. Als Veräußerungspreis der eingelegten Wirtschaftsgüter ist deren gemeiner Wert anzusetzen. Die Übertragung der bislang dem steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereines zurechenbaren Wirtschaftsgüter erfolgt ohne steuerwirksame Realisierung der stillen Reserven, weil die Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes steuerbefreit ist.

Profi-Körperschaft:

Auf Seiten der Profi-Körperschaft, die die Einlage erhält, liegt eine Anschaffung in Form eines Tausches vor. Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Profi-Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst ([§ 8 Abs. 1 KStG 1988](#)). Die im Wege der Einlage zugegangenen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwerts oder sonstiges Vermögen

gelten als angeschafft. Als Anschaffungskosten sind die gemeinen Werte der eingelegten Wirtschaftsgüter anzusetzen (vgl. KStR 2013 Rz 498).

884c

Erfolgt die Ausgliederung des Profibetriebes vom Verein in die Profi-Körperschaft in Form einer Veräußerung dieses Teilbetriebes iSd [§ 24 EStG 1988](#), kommt auf die Veräußerung des Profibetriebes das allgemeine Steuerrecht mit folgenden Konsequenzen zur Anwendung:

Verein:

Die Übertragung des bislang dem steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereines zurechenbaren Teilbetriebes erfolgt ohne steuerwirksame Realisierung der stillen Reserven, weil die Veräußerung von Wirtschaftsgütern eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes steuerbefreit ist.

Profi-Körperschaft:

Auf Seiten der Profi-Körperschaft, die den Teilbetrieb erwirbt, sind die übernommenen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwerts mit den Anschaffungskosten anzusetzen.

884d

Liegen die Voraussetzungen für eine Ausgliederung eines Profibetriebes in eine Profi-Körperschaft nach Ablauf einer Spielsaison – etwa im Fall eines Abstieges – nicht mehr vor, kann diese Ausgliederungsvariante durch Rückübertragung des Profibetriebes auf den Verein wieder beendet werden. Durch die Rückübertragung des Betriebes bzw. durch die Rückführung dessen Vermögens auf den Verein geht die Gemeinnützigkeit des Vereins nicht verloren, sofern im Falle des Fortbestands eines Profibetriebes iSd Rz 882 die Maßnahmen gemäß Rz 884 Variante 1 gesetzt werden.

Als Rückführungsvariante ist etwa im Fall der vorherigen Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft die Durchführung einer verschmelzenden Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf den Verein nach Maßgabe des UmwG denkbar, sofern dieser Vorgangsweise weder gesellschaftsrechtliche noch vereinsrechtliche Vorschriften entgegenstehen.

Wird im Zuge der Umwandlung der Profibetrieb auf den Verein übertragen und bleiben die stillen Reserven im übertragenen Vermögen auch nach der Umwandlung beim Verein steuerhängig, können dabei für diese Umwandlung die steuerlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG in Anspruch genommen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass beim Verein auch in der – der Rückübertragung – folgenden Spielsaison weiterhin ein Profibetrieb iSd Rz 882 vorliegt, da der Verein diesfalls mit dem Profibetrieb auch weiterhin der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.

Liegt beim Verein hingegen nach der Rückübertragung kein Profibetrieb vor, so fällt eine verschmelzende Umwandlung der Kapitalgesellschaft auf den Verein nicht unter Art. II UmgrStG. Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988](#) führt eine solche Umwandlung – wie auch eine Liquidation der Kapitalgesellschaft unter Auskehrung des Vermögens an den Verein – zur Liquidationsbesteuerung im Sinne des [§ 19 KStG 1988](#).

884e

Umsatzsteuerliche Konsequenzen

Die Übertragung des Profibetriebes unterliegt nicht der Umsatzsteuer, wenn

- sie unter das UmgrStG fällt (siehe UStR 2000 Rz 54 ff),
- der übertragende Verein nicht als Unternehmer iSd [§ 2 UStG 1994](#) zu beurteilen ist,
- das Vermögen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß [§ 45 Abs. 1 oder 2 BAO](#) zugeordnet war oder
- zwischen dem übertragenden Verein und der ausgegliederten Profi-Körperschaft eine Organschaft iSd [§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994](#) vorliegt.

Andernfalls sind Sacheinlagen umsatzsteuerbar (vgl. UStR 2000 Rz 37).

885

Beschäftigt sich der Verein überwiegend mit dem Nicht-Profisport, dh. mit Jugend- und Amateurarbeit, und setzt er in diesen Bereichen auch seine Ressourcen überwiegend ein, reicht die Durchführung der Variante 1 aus, um die Gemeinnützigkeit zu erhalten.

Steht hingegen der Profibetrieb im Vordergrund, muss die Variante 2 gewählt werden.

Die Notwendigkeit zur Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft ist dabei unter Bedachtnahme auf die wesentlichen Parameter der Vereinstätigkeit zu beurteilen. Dabei ist nicht nur die Anzahl der Profispieler und Profimannschaften zu berücksichtigen, sondern auch die Größe und Verteilung des Vereinsbudgets auf den Profi- bzw. Amateurbereich, die Umsatzrelation und die Bindung von Humanressourcen (Trainer, Betreuer usw.) für den jeweiligen Bereich.

886

Daraus ergibt sich, am Beispiel des Fußballsportes dargestellt, in typisierender Betrachtungsweise Folgendes:

- Bei den in der **Bundesliga** (dh in der höchsten Spielklasse) engagierten Vereinen, denen eine Bundesligalizenz erteilt wurde, ist davon auszugehen, dass die Vereinstätigkeit eindeutig vom Profibetrieb dominiert wird. Es ist daher die Ausgliederungsvariante 2 zu wählen, da ansonsten die Gemeinnützigkeit des Restvereins verloren geht.

- In den **unteren Klassen** wird in der Regel ein eigener Rechnungskreis für den Profibetrieb ausreichen.
- Im Falle des **Aufstieges** eines Vereines in die Bundesliga hat der Verein eine Frist von 3 Jahren für die Ausgliederung im Sinne der Variante 2. Bei einem Abstieg kann zur Variante 1 zurückgekehrt werden.

In anderen Mannschaftsspielsportarten als dem Fußballsport ist diese typisierende Betrachtung nicht anzuwenden. Die Ausgliederungsvariante 2 ist in diesen Fällen nur bei Vorliegen der Voraussetzungen der Rz 885 durchzuführen.

10.4 Steuerliche Auswirkungen

887

Die steuerlichen Auswirkungen sind im Wesentlichen unabhängig von der gewählten Variante. Sie betreffen im Falle der Inanspruchnahme einer Ausnahmegenehmigung im Sinne des [§ 44 Abs. 2 BAO](#) im Rahmen der Rechnungskreisvariante nur den Profibetrieb ohne direkte Rückwirkung auf den Restverein.

10.4.1 Körperschaftsteuer

888

Da die Körperschaftsteuerbefreiung des [§ 5 Z 6 KStG 1988](#) auf die Gemeinnützigkeit des betroffenen Rechtsträgers abstellt, besteht für den ausgegliederten Profibetrieb unabhängig von der gewählten Variante Körperschaftsteuerpflicht.

10.4.2 Umsatzsteuer

889

Da die unechte Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994](#) nur auf den Zweckbereich der gemeinnützigen Vereine Auswirkung hat, besteht für einen ausgegliederten Profibetrieb unabhängig von der gewählten Variante grundsätzlich Umsatzsteuerpflicht, aber auch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

10.4.3 Einzelfragen

Ablösezahlungen

890

Ablösezahlungen für Spielertransfers durch Profibetriebe sind ertragsteuerpflichtig und grundsätzlich auch umsatzsteuerpflichtig. Ist die aufnehmende (leistungsempfangende) Körperschaft ein Unternehmer im Sinne des [§ 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#) (Unternehmer oder nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit UID), sind die Ablösezahlungen gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort umsatzsteuerbar. Ist die aufnehmende

Körperschaft ein Nichtunternehmer im Sinne des [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#), unterliegen die Ablösezahlungen der österreichischen Umsatzsteuer ([§ 3a Abs. 7 UStG 1994](#)).

Beispiel 1: Exporttransfer durch Profibetrieb

Ist die aufnehmende Körperschaft ein Unternehmer, liegt der Leistungsort am Empfängerort im Gemeinschaftsgebiet bzw. im Drittland. Bei Leistungsempfängern im Gemeinschaftsgebiet kommt es gemäß [Art. 196 MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF [RL 2008/8/EG](#) zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger.

Beispiel 2: Importtransfer zum Profibetrieb

Ist die abgebende ausländische Körperschaft ein Unternehmer, kommt es zwingend zum Übergang der Steuerschuld auf die inländische übernehmende Körperschaft, die die auf sie übergegangene Steuerschuld als Vorsteuer abziehen kann.

Beispiel 3: Inlandstransfer zwischen Profibetrieben

Für die abgebende Körperschaft entsteht Umsatzsteuerpflicht, wobei die übernehmende Körperschaft vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Beispiel 4: Inlandstransfer vom „Amateurverein“ zum Profibetrieb

Der abgebende Verein ist unecht von der Umsatzsteuer befreit und darf daher keine Umsatzsteuer verrechnen. Damit entfällt für die übernehmende Körperschaft die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Abstellgebühren

891

Die von Verbänden (zB ÖFB) bzw. Dachverbänden an die Vereine gezahlten Beiträge, vor allem Abstellgebühren für die Teilnahme von Vereinssportlern in Verbandsmannschaften, unterliegen sowohl der Ertragsteuer- als auch der Umsatzsteuerpflicht, soweit diese den Profibetrieb des Vereines betreffen. Erfolgt die Zahlung der Abstellgebühr direkt vom Verband bzw. Dachverband an den Verein, der diese an den ausgegliederten Profibetrieb weiterleitet, begründet dies umsatzsteuerlich weder einen Leistungsaustausch zwischen dem Verband und dem Verein noch zwischen dem Verein und dem ausgegliederten Profibetrieb, wenn es verbandsrechtlich nicht anders möglich ist und der Verein für die Abrechnung kein Entgelt verrechnet. Diesfalls bleibt es beim unmittelbaren Leistungsaustausch zwischen den Verbänden bzw. Dachverbänden und der Profikörperschaft. Behält sich der Verein jedoch einen Teil der Abstellgebühren für gesondert an die Profikörperschaft erbrachte Leistungen ein, wird insoweit ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen Verein und Profikörperschaft begründet (zur kostendeckenden Weiterverrechnung von Kosten für Leistungen siehe Rz 893). Soweit der Verband bzw. Dachverband im Rahmen seines Profibetriebes tätig wird (siehe Rz 883), besteht das Recht auf Vorsteuerabzug.

Erträge aus (inter)nationalen Wettbewerben

892

Erträge aus internationalen Wettbewerben unterliegen ebenso wie die Erträge aus inländischen Wettbewerben (zB Österreicherprämie) sowohl der Ertragsteuer- wie auch der Umsatzsteuerpflicht. Erbringen dabei die Profibetriebe gegenüber dem internationalen Verband eine Leistung durch Überlassung von Werbe- und Vermarktungsrechten (wie zB bei UEFA- und FIFA-Wettbewerben), entsteht die Umsatzsteuerpflicht gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (zB am Sitz von UEFA und FIFA in der Schweiz). Dies gilt auch dann, wenn die Abrechnung dieser Leistungen über den österreichischen Verband bzw. Dachverband und/oder durch den Verein erfolgt und für die Abrechnung kein Entgelt verrechnet wird. Zur Einbehaltung eines Teilbetrages für an die Profikörperschaft erbrachte Leistungen siehe Rz 891.

Leistungsbeziehung zwischen Verein und ausgegliederter „Profikörperschaft“

893

Erbringen Vereinsspieler, Vereinsmitarbeiter (zB außerhalb ihrer Dienstzeit) oder Vereinsmitglieder unentgeltlich Dienstleistungen für die „Profikörperschaft“, und entstehen dem Verein dadurch tatsächlich keine Kosten, ist eine entsprechende Verrechnung dieser Leistungen aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht nicht erforderlich. Ertragsteuerlich ist von einer unbeachtlichen Nutzungseinlage auszugehen; dh. es liegen keine fiktiven Betriebsausgaben auf Ebene der „Profikörperschaft“ vor. Die unentgeltliche Erbringung solcher Leistungen begründet außerdem keinen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb. Entstehen dem Verein hingegen durch die Erbringung der Dienstleistungen an die „Profikörperschaft“ tatsächlich Kosten (insbesondere Personalkosten), ist die Weiterverrechnung dieser Kosten erforderlich, weil ansonsten Vereinsmittel für nicht begünstigte Zwecke verwendet werden. Die kostendeckende Weiterverrechnung von Kosten für Leistungen eines gemeinnützigen Vereins an die nicht gemeinnützige „Profikörperschaft“ stellt allerdings grundsätzlich einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb für den gemeinnützigen Verein dar (siehe Rz 120g). Dies gilt für sämtliche Dienstleistungen des Vereins an die „Profikörperschaft“ (zB Erbringung von Verwaltungsleistungen wie Buchhaltung, Lohnverrechnung, Rasenpflege, Ordnerdienste usw.). Zur Aufrechterhaltung der Gemeinnützigkeit ist eine Ausnahmegenehmigung gemäß den Bestimmungen nach [§ 44 Abs. 2](#) und [§ 45a BAO](#) erforderlich, die in der Regel zu erteilen sein wird.

Nur der fallweise Einsatz von Vereinsspielern für den Profibetrieb (etwa aufgrund des verletzungsbedingten Ausfalls von Profispielern) stellt für den Verein ein Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke dar und begründet – abweichend von sämtlichen anderen

Dienstleistungen des Vereins an die „Profikörperschaft“ – lediglich einen entbehrlichen Hilfsbetrieb (vgl. Rz 173).

Auf Ebene der „Profikörperschaft“ stellen die weiterverrechneten Kosten steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar.

Zahlungen, die der ausgegliederte Profibetrieb über den Verein an Verbände im Zusammenhang mit der Teilnahme an einem Bewerb tätigt (zB verbandsrechtliche Strafen), begründen keinen Leistungsaustausch zwischen dem Verein und dem ausgegliederten Profibetrieb, wenn die Abwicklung bzw. Weiterleitung über den Verein organisatorisch (zB durch den Verband) vorgegeben ist und der Verein für die Abwicklung kein Entgelt verrechnet.

Öffentliche Förderungen in Form von echten Zuschüssen/Subventionen (vgl. Rz 444 ff)

894

Werden echte Zuschüsse/Subventionen von Körperschaften des öffentlichen Rechts direkt an den ausgegliederten Profibetrieb gewährt, ist dieser echte Zuschuss/Subvention nicht umsatzsteuerbar. Eine Gewährung an den Profibetrieb liegt auch vor,

- wenn der echte Zuschuss/Subvention aufgrund öffentlich-rechtlicher Grundlage (zB Landtags- oder Gemeinderatsbeschluss) dem gemeinnützigen Verein gewährt wird,
- der Verein auf Basis dieser öffentlich-rechtlichen Grundlage verpflichtet ist, den echten Zuschuss/Subvention an den ausgegliederten Profibetrieb unmittelbar weiterzuleiten,
- der Verein für die Abrechnung kein Entgelt verrechnet und rechtlich eine direkte Auszahlung an den Profibetrieb nicht möglich ist.

Die empfangende Gesellschaft hat diesen echten Zuschuss/Subvention als Einnahme zu erfassen (KStR 2013 Rz 1315); diese Einnahme kann unter den Voraussetzungen des [§ 3 EStG 1988](#) steuerfrei sein.

Rechteüberlassungen

895

Verbleiben beim Verein bestimmte - insbesondere aus verbandsrechtlichen Gründen nicht ausgliederungsfähige – Rechte (zB das Recht auf Verwendung des Vereinsnamens und Vereinswappens/-logos) und überlässt der Verein diese Rechte der ausgegliederten Profikörperschaft zur Nutzung, ist diese Rechteüberlassung der Vermögensverwaltung des Vereins zuzuordnen und damit nicht gemeinnützigkeitsschädlich (siehe aber Rz 217). Die Einnahmen unterliegen somit beim Verein nicht der Körperschaftsteuer.

Bei der ausgegliederten Profi-Körperschaft liegt eine steuerwirksame Betriebsausgabe vor, sofern die Vereinbarung fremdüblich ist und auf die Zahlung nicht das Abzugsverbot gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 10 KStG 1988](#) für Zins- oder Lizenzzahlungen zur Anwendung kommt (siehe dazu KStR 2013 Rz 1266ai ff). Folglich sind Zahlungen für die Nutzung von Marken- und Lizenzrechten des Vereins bei der ausgegliederten Profi-Körperschaft ertragsteuerlich idR nicht abzugsfähig.

Zahlungen für die Überlassung des Rechts auf Durchführung von Veranstaltungen stellen keine Lizenzzahlungen gemäß [§ 99a Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988](#) dar und fallen daher nicht unter das Abzugsverbot, weil es keine Urheberrechte an „sportlichen Werken“ gibt.

Umsatzsteuerlich begründet eine Rechteüberlassung gegen Entgelt grundsätzlich einen Leistungsaustausch. Werden Medienrechte (insbesondere TV-Übertragungsrechte) von der Profi-Körperschaft über den Verein an einen Verband (bzw. über diesen wiederum an einen Zentralvermarkter) übertragen, kommt es zu einem Leistungsaustausch direkt zwischen Profi-Körperschaft und dem Verband (bzw. dem Zentralvermarkter), wenn seitens des Vereins (bzw. des Verbandes) kein Entgelt für die Abwicklung verrechnet wird und eine direkte Übertragung der Rechte verbandsrechtlich nicht möglich ist.

Solidaritätszahlungen

896

Sind im Rahmen eines internationalen Spielertransfers Solidaritätszahlungen an jene Vereine zu leisten, bei denen der Spieler bis zu einem gewissen Lebensjahr ausgebildet wurde und registriert war, richtet sich die ertragsteuerliche Zurechnung der Solidaritätszahlung danach, wo der Spieler in zeitlicher Hinsicht überwiegend zum Einsatz kam. Dementsprechend ist die Solidaritätszahlung entweder zur Gänze dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb des gemeinnützigen Vereins oder dem ausgegliederten Profibetrieb zuzurechnen.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist in den Solidaritätszahlungen kein Entgelt aufgrund eines Leistungsaustausches erkennbar.

Spielergehälter

897

Die in [§ 20 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988](#) vorgesehenen Abzugsverbote iZm Entgelten über 500.000 Euro und Entgelten, die beim Empfänger sonstige – nicht dem Steuersatz von 6% unterliegende – Bezüge nach [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) darstellen (siehe dazu EStR 2000 Rz 4852a), kommen auf Ebene des ausgegliederten Profibetriebes zur Anwendung.

Spielerwerte

898

Sogenannte Spielerwerte sind aus steuerlicher Sicht als immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens einzustufen. Sofern diese entgeltlich (mittels Ablösezahlung) erworben wurden, hat eine steuerliche Aktivierung bei der Profi-Körperschaft zu erfolgen.

Zur steuerlichen Behandlung im Zuge der Ausgliederung des Profibetriebes unter Anwendung von Art. III UmgrStG siehe Rz 884a. Der gemeine Wert "des Spielers" ist dabei anhand geeigneter Unterlagen (zB Angebote anderer Vereine) glaubhaft zu machen. Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch vor dem Hintergrund der Bewertungsschwierigkeiten der gemeine Wert in Höhe des steuerlichen Buchwertes angesetzt werden.

Bei dem Spielerwert von selbst ausgebildeten Amateur- und Nachwuchsspielern handelt es sich um ein selbstgeschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut, das nach allgemeinem Steuerrecht nicht aktiviert werden darf. Im Rahmen der Ausgliederung gemäß Art. III UmgrStG (siehe dazu Rz 884a) können diese Spielerwerte daher aufgrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge auch bei der Profi-Körperschaft weiterhin nicht aktiviert werden. Es besteht hier somit keine Aktivierungsmöglichkeit von vom Verein selbst geschaffenen Spielerwerten auf Ebene der übernehmenden Profi- Körperschaft.

Im Falle der Übertragung des Profibetriebes unter Anwendung des allgemeinen Steuerrechts (Sacheinlage, Veräußerung) kann auf Ebene der Profi-Körperschaft die Aktivierung der selbst erstellten Spielerwerte (Eigenbauspieler) erfolgen. Kann ein solcher Eigenbauspieler ablösefrei, lediglich unter Leistung der Ausbildungsentschädigung, zu einem dritten Verein wechseln, darf der aktivierte Wert die fiktive Ausbildungsentschädigung, die bei einem Spielerwechsel zu leisten wäre, nicht übersteigen (Fremdvergleich).

Stadionmiete

899

Überlässt der gemeinnützige Verein/Verband bzw. Dachverband ein Stadion der ausgegliederten nicht gemeinnützigen Profi-Körperschaft als Haupt- oder Untermieter, ist die Vermietung der Vermögensverwaltung zuzuordnen und damit nicht gemeinnützigkeitsschädlich (siehe aber Rz 217). Die Mieteinnahmen unterliegen somit beim Verein/Verband bzw. Dachverband nicht der Körperschaftsteuer. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung siehe Rz 481a.

Bei der ausgegliederten Profi-Körperschaft liegt eine steuerwirksame Betriebsausgabe vor, sofern die Vereinbarung über die (fixe oder umsatzabhängige) Stadionmiete fremdüblich ist.

Transfererlösbeteiligung

900

Bei der Übertragung von ablösefreien (Eigenbau-)Spielern kann von der Profi-Körperschaft an den Verein lediglich eine Vergütung in Höhe der – auch im Falle der Übertragung an einen anderen Klub zustehenden – Ausbildungsentschädigung geleistet werden bzw. bei einer entgeltlichen Übertragung als Spielerwert bei der Profi-Körperschaft aktiviert werden (siehe dazu Rz 899). Spätere Transfererlösbeteiligungen (iSv Nachbesserungsklauseln) für ablösefreie (Eigenbau-)Spieler entsprechen nicht dem Fremdüblichkeitsprinzip, weil auch fremde Dritte für ablösefreie Spieler nicht bereit wären, eine Nachbesserungsklausel im Falle eines späteren Spielerverkaufs zu vereinbaren. Eine über die – durch allfällige Regulatorien vorgegebene – Ausbildungsentschädigung hinausgehende spätere Zahlung der Profi-Körperschaft an den Verein kann daher aus steuerlicher Sicht nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden, sondern stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Verein dar.

Lediglich für Spieler, die im Zeitpunkt der Übertragung vom Verein an die Profi-Körperschaft nicht ablösefrei sind, ist die Vereinbarung einer Transfererlösbeteiligung für den Fall des späteren Verkaufs des Spielers durch die Profi-Körperschaft an einen Dritten auch aus steuerlicher Sicht anzuerkennen, sofern sich die Transfererlösbeteiligung der Höhe nach an vergleichbaren Vereinbarungen zwischen fremden Dritten orientiert. In diesem Zusammenhang erscheinen Transfererlösbeteiligungen von bis zu 20% der späteren Transferzahlung angemessen.

Die Vereinbarung einer Transfererlösbeteiligung für Spieler(werte), die im Zuge der erstmaligen Ausgliederung in die Profi-Körperschaft übertragen wurden, steht allerdings als unerlaubte Gegenleistung der Anwendung von Art. III UmgrStG entgegen (siehe zum vergleichbaren Fall einer Earn-Out-Klausel UmgrStR 2002 Rz 1012).

Bei einer nicht unter Art. III UmgrStG fallenden Einlage oder Veräußerung der Spielerlaubnis von nicht ablösefreien Spielern in die Profi-Körperschaft stellt eine solche Transfererlösbeteiligung nach allgemeinem Steuerrecht nachträgliche Anschaffungskosten auf Ebene der Profi-Körperschaft für die angeschafften Spielerwerte dar und führt zu nachträglichen Einnahmen des Vereins in dessen steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieb.

Werbeleistungen für den Profibetrieb und den begünstigten Verein

901

Die Einkünfte aus den Werbeleistungen sind ertragsteuerlich jenem Steuersubjekt zuzurechnen, das zur Erbringung der vereinbarten Werbeleistung verpflichtet ist und diese Werbeleistung auch tatsächlich erbringt. Werbeeinnahmen des Vereins für Werbeleistungen

der Amateurmansschaften zählen zu den Einnahmen seines nichtunternehmerischen oder steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetriebes (siehe Rz 157); Werbeeinnahmen der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ zu den Betriebseinnahmen ihres steuerpflichtigen Profibetriebes.

Bei Leistungen iZm Sponsorverträgen (zB Trikotwerbung, Nennung des Sponsornamens im Vereinsnamen) wird für die Leistungserbringung regelmäßig ein Zusammenwirken des gemeinnützigen Vereins und der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ erforderlich sein. Sollten etwa aufgrund einer Sponsorvereinbarung sowohl der gemeinnützige Verein als auch die „Profikapitalgesellschaft“ unter einem geänderten Namen auftreten, ist es diesfalls denkbar, dass sich der gemeinnützige Verein der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ – oder umgekehrt – bedient, um die vereinbarte Werbeleistung zu erbringen. Diesfalls liegen umsatzsteuerlich zwei zu beurteilende Sachverhalte vor – im Regelfall wird es sich um eine Besorgungsleistung ([§ 3a Abs. 4 UStG 1994](#)) und eine besorgte Leistung (Werbeleistung) handeln. In diesem Fall wird auch ertragsteuerlich eine Aufteilung zwischen den Einkünften des Vereins und der „Profikapitalgesellschaft“ aus der jeweils erbrachten Leistung zu erfolgen haben. Die Leistungsbeziehung zwischen dem gemeinnützigen Verein und der „Profikapitalgesellschaft“ ist dabei sowohl aus umsatz- als auch aus ertragsteuerlicher Sicht fremdüblich auszugestalten (idR angelehnt an den jeweiligen Werbewert).

Beispiel (zwei Steuersubjekte; dh. auch keine umsatzsteuerliche Organschaft):

Verein A wirbt 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 für Unternehmer X, Unternehmer Y und Unternehmer Z. Das Logo von Unternehmer X wird auf allen Dressen der 18 Jugend- und Amateurmansschaften mit ca. 360 Spielern (nichtunternehmerischer Bereich) abgedruckt, das Logo von Unternehmen Y findet sich auf den Dressen der Profimannschaft mit 17 Profispielern (unternehmerischer Bereich), das Logo von Unternehmer Z findet sich auf den Hosen aller Mannschaften.

Für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer X verlangt Verein A 100.000 Euro, für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer Y 300.000 Euro. Diese Werbeleistungen können direkt den jeweiligen Bereichen zugeordnet werden. Da die Zuordnung der Werbeleistung für Unternehmer Z (Entgelt 200.000 Euro) nicht direkt möglich ist (wenn der Werbewert des Amateur- und Nachwuchsbereiches und des Profibetriebes nicht bekannt ist, ua. weil die Werbeleistungen an Unternehmer X und Y nicht vergleichbar sind), hat eine Aufteilung – analog den Eingangsleistungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges – nach einem geeigneten Schlüssel (zB Umsatzverhältnis) zu erfolgen.

Hinsichtlich des Leistungszeitpunktes von Werbeleistungen iZm Sponsoring-Verträgen ist festzuhalten, dass sonstige Leistungen grundsätzlich zu jenem Zeitpunkt ausgeführt werden, an dem sie erbracht werden. Entgelte aus Sponsoring-Verträgen sind folglich anteilig den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen zuzuordnen, während denen die Werbeleistung erbracht wird.

Gleiches gilt sinngemäß für Entgelte aus Fußballabonnements. Diese sind korrespondierend mit dem jeweiligen tatsächlichen Umsatz zu besteuern. Hinsichtlich der Konsequenzen aus der Änderung des Steuersatzes bei Anzahlungen (Vorauszahlungen) siehe UStR 2000 Rz 1476. UStR 2000 Rz 2619 kann als bloße Vereinfachungsmaßnahme keine Auswirkungen auf die Steuerbelastung entfalten und ist somit im Falle der Ausgliederung und der daraus resultierenden (teilweisen) Steuerpflicht der Leistungen nicht in Betracht zu ziehen.

Abschnitt 10.5 und Randzahl 902: *entfallen*