

Sammelerlass Gemeinnützigkeitsreform – Teil VereinsR 2001

– Begutachtungsentwurf –

I. Übersicht

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

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

Insbesondere wird Folgendes behandelt:

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

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

5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben	
Rz 677	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das FORG vorgenommen.
Rz 679a	In die neu eingefügte Rz werden Aussagen zu den Änderungen durch das GemRefG 2023 betreffend die Gebührenbefreiung für Strafregisterbescheinigungen ua. für spendenbegünstigte Einrichtungen aufgenommen.
Rz 693	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 vorgenommen.
Rz 716, 717	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2023, BGBl. I Nr. 110/2023, vorgenommen. Teile der entfallenden Textpassagen werden in die neu eingefügte Rz 717 verschoben.
6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften	
Rz 721, 724	Es werden Anpassungen aufgrund der Änderungen durch das FORG vorgenommen.
7 Einkünfte der Mitglieder des Rechtsträgers und anderer Personen	
Rz 774a bis 774c	An das BGBl. I Nr. 220/2022 angepasste Ausführungen zu pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler werden aus den Lohnsteuerrichtlinien 2002 übernommen.
Rz 775 ff	Das durch das GemRefG 2023 eingeführte Freiwilligenpauschale wird erläutert, insb. die Voraussetzungen und Höhe.
Rz 784a	Es werden Anpassungen aufgrund des AbgÄG 2023 iZm der Abzugsteuer bei beschränkter Steuerpflicht vorgenommen.
8 Haftungsfragen	
Rz 851, 854, 856	Änderungen zu § 90 BAO (Recht auf Akteneinsicht), § 212 BAO (Stundung oder Ratenzahlung) und § 212a BAO (Aussetzung der Einhebung) werden eingearbeitet.
9 Anhang	
Rz 867	In den Musterstatuten werden an die neue Spendenbegünstigung angepasste Auflösungsbestimmungen vorgeschlagen.
10 Steuerliche Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport	

Laufende Wartung (auszugsweise Darstellung der wesentlichen Änderungen):

Abschnitt bzw. Randzahl	Inhalt
1 Allgemeiner Teil	
Rz 1 bis 5a	Es werden vereinsrechtliche Aussagen aktualisiert und präzisiert.
Rz 40 ff	Das ABC der begünstigten Zwecke wird aktualisiert und ergänzt.
Rz 253 ff	Das ABC der Vereinstätigkeiten wird aktualisiert und ergänzt.
2 Körperschaftsteuer	
3 Umsatzsteuer	
Rz 442, 444, 481a	Es erfolgen Anpassungen an die UStR 2000.
Rz 535 bis 538 sowie 550 und 551	Aktualisierung und Streichung alter Rechtslagen.
4 Kommunalsteuer	
Rz 553 bis 558, 563 bis 581	Ausführungen hinsichtlich der Gemeinnützigkeit werden aus der Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 (KommSt-Info) übernommen.
Rz 559 ff, 589 bis 590	Allgemeine Ausführungen zur Kommunalsteuer werden durch Verweise auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz 1993 (KommSt-Info) ersetzt.
Rz 582 bis 588	Beispiele zur Kommunalsteuerbefreiung bei Gemeinnützigkeit werden zusammengefasst.
5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben	
Rz 679 bis 681, 683 bis 685, 695, 698 und 699	Hinsichtlich der entfallenden Textpassagen wird auf die GebR 2019 verwiesen.
6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften	
Rz 728 ff	Die allgemeinen Ausführungen zur Werbeabgabe werden durch einen Verweis auf die Richtlinien zur Werbeabgabe 2024 ersetzt.
7 Einkünfte der Mitglieder des Rechtsträgers und anderer Personen	
Rz 780, 784, 785	Es werden Erkenntnisse des VwGH eingearbeitet.
8 Haftungsfragen	
Rz 795, 799, 801, 808 bis 812, 814, 818, 820 bis 822, 824 bis 829	Es werden die Aussagen zur Haftung nach § 9 BAO präzisiert und aktuelle Erkenntnisse des VwGH ergänzt.

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

II. Änderung von Randzahlen

1 Allgemeiner Teil

Rz 1 wird geändert (Klarstellungen)

1

Die Ausführungen der Vereinsrichtlinien sind formal auf Körperschaften in der Rechtsform des Vereines nach dem Vereinsgesetz beschränkt. Sie sind aber vor allem hinsichtlich der allgemeinen Ausführungen über die Begünstigungsvorschriften der Bundesabgabenordnung (**BAO**) grundsätzlich auf alle Körperschaften anwendbar. Dies hat in der Praxis besonders für Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes und Kapitalgesellschaften Bedeutung. **Vgl. auch Rz 9.**

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

Rz 2 wird geändert (Klarstellungen)

2

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

Vom Vereinsgesetz **2002** sind daher neben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften insbesondere ausgenommen:

- auf Gewinn gerichtete Vereine nach dem Vereinspatent 1852, RGBl. 253 idF BGBl. Nr. 64/1979, die auf Grund der Aufhebung des Vereinspatents 1852, ~~RGBl. 253 idF BGBl. Nr. 64/1979~~, durch das Erste **Bundes-Rechtsbereinigungsgesetz**, BGBl. I Nr. 191/1999, ~~ab~~ **seit** 1.1.2000 nicht mehr gegründet werden können. Diese fallen auf Grund ihrer Gewinnerzielung als abgabenrechtlich begünstigungsfähige Körperschaften aus.
- Vereine für Bank- und Kreditgeschäfte sowie Sparkassenvereine, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Sparkassen und Pfandleihanstalten. Diese sind auf Grund ihrer ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung nicht den abgabenrechtlich begünstigungsfähigen Körperschaften zuzurechnen.

- Orden und Kongregationen sowie Religionsgesellschaften überhaupt, die auf Grund ihrer Verankerung als kirchliche Organisationen abgabenrechtlich zu den Körperschaften öffentlichen Rechtes zählen (**vgl. Rz 31 ff**).
- Die gemäß der Gewerbebesetze errichteten Genossenschaften und Unterstützungskassen der Gewerbetreibenden. Diese sind auf Grund ihrer ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung nicht den abgabenrechtlich begünstigungsfähigen Körperschaften zuzurechnen.
- Verbindungen von Personen, die sich ohne ausdrücklich normierte Organisation und Mitgliedschaft zur Erreichung bestimmter erlaubter Ziele nicht auf Dauer oder nur fallweise zusammenfinden. Sie sind mangels körperschaftlicher Organisation nicht begünstigungsfähig.

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

Rz 3 wird geändert (Klarstellungen, Judikatur)

3

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

Mitgliedsbeiträge, Spenden und Erbschaften sind der allgemeinen Vereinssphäre und nicht einem bestimmten Geschäftsbetrieb des Vereins zuzurechnen (VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046; daher unterliegen Grundstücksveräußerungen idR der Immobilienertragsteuer).

Rz 4 wird geändert (Klarstellungen)

4

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

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

~~grundsätzlich eigenständige Rechtspersönlichkeit, sind aber bei der abgabenrechtlichen Beurteilung gemeinsam zu betrachten~~ (siehe **auch** Rz 121 f).

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

Rz 5 wird geändert (Klarstellungen)

5

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

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

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

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

Rz 5a wird geändert (Klarstellungen)

5a

Vereinsgesetzlich ist zwischen Errichtung und Entstehung des Vereines zu unterscheiden (**§§ 2, 11 VerG**). Die Errichtung ist mit der Vereinbarung von Statuten (**Gründungsvereinbarung**) erfolgt. Rechtspersönlichkeit erlangt der Verein aber erst mit Entstehung, die gegeben ist, sobald von der Vereinsbehörde eine ~~Aufforderung~~ **Einladung** zur Aufnahme der Vereinstätigkeit ~~erlassen hat~~ **ergangen ist**, oder die vier(sechs)wöchige Frist ab der Anmeldung verstrichen ist. Abgabenrechtlich ist die Steuerrechtssubjektivität des Vereines mit der Errichtung anzunehmen, sofern es in der Folge zur Entstehung kommt. Steuerlich relevante Sachverhalte, die von den handelnden Personen im Namen des Vereines in der Zeit zwischen Errichtung und Entstehung verwirklicht worden sind, sind dem Verein zuzurechnen (vgl. auch § 4 Abs. 1 KStG 1988).

Überschrift 1.1 wird geändert (Klarstellung)

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

Rz 6 wird geändert (Klarstellungen)

6

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

Nach § 34 Abs. 1 BAO ist Voraussetzung für das Einräumen von Steuerbegünstigungen, dass der Rechtsträger nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder seiner sonstigen Rechtsgrundlage (siehe Rz 105 ff) und nach der tatsächlichen Geschäftsführung (siehe Rz 126 ff) ausschließlich (siehe Rz 113 ff) und unmittelbar (siehe Rz 119 ff) der Förderung begünstigter Zwecke (siehe Rz 13 bis ~~39~~ **104**) dient.

Sind die Voraussetzungen erfüllt, kann auf die Anwendung der §§ 34 ff BAO nicht verzichtet werden.

Rz 7 wird geändert (Klarstellung)

7

Rechtsträger, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung haben, können vom Finanzamt aufgefordert werden, nachzuweisen, dass sie die Voraussetzungen für die

abgabenrechtlichen Begünstigungen erfüllen. Dieser Nachweis kann unter anderem durch eine Bestätigung des Sitzfinanzamtes erbracht werden. Jedenfalls hat die Beurteilung durch die Abgabenbehörde nach dem österreichischen Recht zu erfolgen. **Vgl. zu ausländischen Rechtsträgern auch Rz 123 ff.**

Rz 9 wird geändert (Klarstellungen)

9

Als begünstigte Rechtsträger kommen grundsätzlich alle juristischen Personen des privaten Rechts in Betracht, insbesondere Vereine im Sinne des Vereinsgesetzes 2002, aber auch Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Stiftungen und Anstalten, ferner Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (körperschaftsteuerrechtlich) bzw. gegebenenfalls die Körperschaften des öffentlichen Rechts selbst. **Auch Genossenschaften können im Einzelfall abgabenrechtlich begünstigt sein (KStR 2013 Rz 181). Ebenso können entsprechende ausländische Rechtsformen begünstigt sein (vgl. Rz 123 ff).**

Nicht unter die §§ 34 ff BAO fallen insb. Personengesellschaften und natürliche Personen.

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

Rz 10 wird geändert (Klarstellung)

10

Über Begünstigungen ergeht kein gesonderter Feststellungsbescheid, sondern es wird im jeweiligen Besteuerungsverfahren vom Finanzamt entschieden, ob Begünstigungswürdigkeit vorliegt (VwGH 24.4.1953, 0337/52; VwGH 2.6.1953, 2019/51). Das Finanzamt hat dabei die Voraussetzungen für die Begünstigungen von Amts wegen zu prüfen, ein Antrag des Rechtsträgers ist nicht erforderlich.

Ein Ausnahmebescheid 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. 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 ASG für Internationale Nichtregierungsorganisationen sowie hinsichtlich der BAO-Konformität der Rechtsgrundlage der Körperschaft in § 9 BStFG 2015 vorgesehen.

Rz 11 wird geändert (Beseitigung von Redaktionsversehen)

11

Die Abgabenbehörde hat auf Anfragen betreffend das Vorliegen der Begünstigungen in unverbindlicher Form dazu Stellung zu nehmen. Diese Stellungnahme ist kein Bescheid. Allerdings ist bei einem der zuständigen Behörde richtig offen gelegten Sachverhalt hinsichtlich der in der Stellungnahme abgegebenen Beurteilung der Vertrauensschutz gegeben (siehe dazu die Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben, BMF-010103/0023-VI/2006 sowie den Erlass über Auskünfte zu sachverhaltsbezogenen Anfragen, BMF-010106/00301-IV/2/2012). Auskünfte sind allerdings nur in einem solchen Umfang zu erteilen, der ~~der~~ die Besorgung der übrigen Aufgaben der Verwaltung nicht wesentlich beeinträchtigt. Es besteht keine Verpflichtung zu umfangreichen Ausarbeitungen oder zur Erstellung von (Rechts-)Gutachten.

Rz 13 wird geändert (GemRefG 2023)

13

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die Tätigkeit des Rechtsträgers muss dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen und von einer selbstlosen (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 sind spendenbegünstigte Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 1312).

Rz 14 wird geändert (Klarstellung)

14

Eine der notwendigen Begünstigungsvoraussetzungen ist die Förderung der Allgemeinheit.

Der Begriff Allgemeinheit ist nicht stets mit der gesamten Bevölkerung gleichzusetzen, eine Einschränkung in sachlicher oder regionaler Hinsicht ist grundsätzlich zulässig. **Ein**

Personenkreis ist nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder, wenn infolge seiner Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann (§ 36 BAO). Eine Förderung der Allgemeinheit liegt ~~aber~~ also nach der negativen Abgrenzung des § 36 Abs. 1 BAO nicht vor, wenn der geförderte Personenkreis nach den Rechtsgrundlagen des Rechtsträgers (Statuten usw.) oder durch die tatsächliche Geschäftsführung (wie zB die Höhe des Mitgliedsbeitrages) eng begrenzt oder dauernd nur klein ist, auch wenn der Rechtsträger grundsätzlich Zwecke verfolgt, die als begünstigt anzusehen wären. Eine statutarisch vorgesehene Möglichkeit des Vorstandes, die Aufnahme eines Mitgliedes ohne Begründung abzulehnen, stellt für sich keine Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen dar. Ob der geförderte Personenkreis zu eng begrenzt ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

Nach Rz 15 wird Rz 15a eingefügt (Judikatur)

15a

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

Rz 19 wird geändert (Klarstellung)

19

Eine Förderung der Allgemeinheit liegt weiters nicht vor, wenn Förderer und Geförderte ident sind, es sei denn, die Mitgliedschaft steht der Allgemeinheit offen. **Bei den diesbezüglichen Satzungsbestimmungen handelt es sich um Satzungsbestimmungen, die eine Voraussetzung der Abgabenbegünstigung betreffen; sie unterliegen daher im Falle der Änderung der Meldepflicht nach § 41 Abs. 3 BAO.**

Beispiel:

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

Nach Rz 19 wird Rz 19a eingefügt (Klarstellung)

19a

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

Rz 20 wird geändert (Klarstellung)

20

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

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

~~Dies gilt sinngemäß auch für die tatsächliche Geschäftsführung.~~

Die Berücksichtigung der Einstellung der Bevölkerung findet aber dort ihre Grenze, wo verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte ~~von Minderheiten~~ **(Grundrechte)** in Gefahr geraten (zB die Religions-, **Meinungs- oder Versammlungsfreiheit, Minderheitenrechte**).

Auch bei der Förderung von mildtätigen Zwecken ist mangels Erfordernis der Förderung der Allgemeinheit (siehe Rz 28) die Einstellung der Bevölkerung unbeachtlich.

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

Das gilt sinngemäß auch für die tatsächliche Geschäftsführung.

Rz 22 wird geändert (Klarstellung)

22

Die Verfolgung **parteipolitischer** Zwecke ist keine Förderung gemeinnütziger Zwecke. Politische Parteien, denen nach § 1 Abs. 4 Parteiengesetz 2012 Rechtspersönlichkeit zukommt, sind gemäß § 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 abgabenrechtlich wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln. ~~Gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen von~~

~~wahlwerbenden politischen Parteien, deren nicht gemeinnützigen Gliederungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, sowie nahestehenden Organisationen können allerdings unter den Voraussetzungen des § 5 Z 12 lit. b KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sein.~~

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

Rz 28 wird geändert (GemRefG 2023)

28

Mildtätige Zwecke sind solche, die darauf gerichtet sind, **(natürliche)** Personen zu unterstützen, die materiell oder persönlich hilfsbedürftig sind. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht erforderlich (VwGH 24.4.1978, 1054/77), wohl aber die Verfolgung selbstloser Zwecke (VwGH 3.12.1969, 0823/69). **Zur Selbstlosigkeit siehe Rz 13.**

Mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO sind spendenbegünstigte Zwecke iSd § 4a Abs. 2 Z 2 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 1312).

Rz 29 wird geändert (Aktualisierung)

29

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

- Personen, die sich infolge ihrer wirtschaftlichen Lage in materieller Not befinden und einer materiellen Hilfe zur Verbesserung ihrer Lage bedürfen, weil sie den notwendigen Lebensbedarf für sich und gegebenenfalls auch für die mit ihnen in Familiengemeinschaft lebenden Unterhaltsberechtigten und ebenfalls hilfsbedürftigen Angehörigen nicht oder nicht ausreichend aus eigenen Kräften und Mitteln, zu denen sowohl das Einkommen als auch das Vermögen zu zählen sind (vgl. VwGH 18.06.1979, 0095/78), beschaffen können. Dies ist in Anlehnung an das ASVG jedenfalls anzunehmen, wenn der hilfsbedürftigen Person pro Monat für ihren Lebensbedarf nicht mindestens ein Betrag zur Verfügung steht, der den Richtsätzen des § 293 Abs. 1 ASVG, BGBl. Nr. 189/1955, in der jeweils geltenden Fassung entspricht (Basis ~~2017~~**2025**: Einzelperson ~~889,84~~ **1.273,99** Euro, in Familiengemeinschaft lebende Ehegatten ~~1.334,17~~ **2.016,29** Euro). **Darüber hinaus kann Hilfsbedürftigkeit vorliegen, wenn Menschen einer außergewöhnlichen Belastung unterliegen, die mit erheblichen Einbußen an finanziellen Mitteln,**

Gesundheit, Lebensqualität oder gesellschaftlicher Teilhabe einhergeht, die das übliche Maß deutlich übersteigt und die betroffenen Personen in besonderer Weise beeinträchtigt.

- Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (vgl. VwGH 29.04.1991, 90/15/0168), wobei es in diesem Fall auf ihre wirtschaftliche Lage nicht ankommt.

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

Überschrift 1.1.4 wird geändert (Klarstellung)

1.1.4 Kirchliche Zwecke (§ 38 BAO)

Überschrift 1.1.4.1 wird geändert (Klarstellung)

1.1.4.1 Begriff der "gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften"

Rz 31 wird geändert (Aktualisierung)

31

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

Durch diese gesetzliche Anerkennung erlangt die betreffende Religionsgemeinschaft den Status einer Körperschaft öffentlichen Rechts. Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften sind (Stand ~~Dezember 2016~~ **Oktober 2024**):

- die Katholische Kirche (lateinischer, griechischer, armenischer Ritus)
- die Evangelische Kirche A.B. und H.B.
- die Griechisch-orientalische (=orthodoxe) Kirche in Österreich
- die Israelitische Religionsgesellschaft
- ~~Diözese von Wien und Österreich der Russisch-orthodoxen Kirche~~
- die Islamische Glaubensgemeinschaft in Österreich
- die Altkatholische Kirche Österreichs
- die Evangelisch-methodistische Kirche in Österreich
- die Kirche Jesu Christi der Heiligen der letzten Tage (Mormonen) in Österreich
- die Armenisch-Apostolische Kirche in Österreich
- die Neuapostolische Kirche in Österreich
- die Österreichische Buddhistische Religionsgesellschaft

- die Syrisch-Orthodoxe Kirche in Österreich
- Jehovas Zeugen in Österreich
- Koptisch-Orthodoxe Kirche in Österreich
- Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (ALEVI)
- Freikirchen (Bund der Baptistengemeinden, Bund Evangelikaler Gemeinden, ELAIA Christengemeinden, Freie Christengemeinde – Pfingstgemeinde, Mennonitische Freikirche in Österreich)

~~Die Katholische Kirche wurde durch das Konkordat zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich vom 1.5.1934, BGBl. II Nr. 2/1934 gesetzlich anerkannt. Gemäß Art. II des Konkordates werden weiters sämtliche Einrichtungen der Katholischen Kirche, die mit Rechtswirksamkeit für den staatlichen Bereich kanonisch errichtet wurden, als Körperschaften öffentlichen Rechts behandelt. Dazu zählen die Österreichische Bischofskonferenz, die Superiorenkonferenz der männlichen Ordensgemeinschaften, die Vereinigung der Frauenorden, die Kirchenprovinz, die Diözese, der Bischöfliche Stuhl, das Kapitel, die Pfarrkirche (Kirchenfabrik), das Pfründen oder Benefizialvermögen, die Orden und Kongregationen, die Religiöse Gesellschaft, das Weltliche Institut, die Kirchliche Vereinigung, die Selbständige Stiftung, die Caritas der einzelnen Diözesen und die sonstigen vom Ordinarius errichteten und von ihm mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Institute. Dasselbe gilt sinngemäß für die Einrichtungen der anderen gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften.~~ **Zur Qualifikation von Einrichtungen von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften siehe KStR 2013 Rz 45.**

Überschrift 1.1.4.2 wird geändert (Klarstellung)

1.1.4.2 Abgabenrechtliche RechtsStellung der anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften

Rz 33 wird geändert (Klarstellung)

33

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

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

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

*Rz 36 wird geändert (Verweisanpassung)***36**

(...)

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in Rz 23 bis ~~27~~ **279** verwiesen.

*Rz 37 wird geändert (Aktualisierung)***37**

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

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

Steuerpflichtigen (Rechtsträgers) auszugehen (§ 2 ~~BekGG Bundesgesetz über die Rechtspersönlichkeit von religiösen Bekenntnisgemeinschaften, BGBl. I Nr. 19/1998~~).

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

Rz 38 wird geändert (Aktualisierung)

38

Derzeit (Stand ~~Dezember 2016~~ **Oktober 2024**) bestehen folgende religiöse Bekenntnisgemeinschaften mit Rechtspersönlichkeit:

- ~~Baha'i~~ **BAHÁ'Í** – Religionsgemeinschaft in Österreich (**Bahai**)
- **Die** Christengemeinschaft – Bewegung für religiöse Erneuerung –in Österreich (**Christengemeinschaft**)
- Hinduistische Religionsgesellschaft in Österreich (**HRÖ**)
- Kirche der Siebenten-Tags-Adventisten **in Österreich (Adventisten)**
- **Vereinigte Pfingstkirche Österreichs (VPKÖ)**
- Pfingstkirche Gemeinde Gottes in Österreich (**Pfk Gem.Gottes iÖ**)
- Alt-Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (AAGÖ)
- Islamische-Schiitische Glaubensgemeinschaft in Österreich (Schia)
- Vereinigungskirche in Österreich
- **Sikh Glaubensgemeinschaft in Österreich**
- **Frei-Alevitische Glaubensgemeinschaft in Österreich ("frei-aleviten österreich" und "FAGÖ")**

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

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

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

Beschäftigung

41

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

Betriebskindergärten, Betriebssportvereine uÄ

41a

Mangels ausreichender Förderung der Allgemeinheit werden diese nicht als gemeinnützig angesehen. Nach VwGH 11.10.2023, Ra 2021/15/0061, fördert bspw. eine Kinderbetreuungseinrichtung, deren Angebot sich vorwiegend an die Kinder von Mitarbeitern in einem bestimmten Unternehmen richtet, nicht die Allgemeinheit. Dass nach Maßgabe freier Plätze auch Eltern, die nicht Mitarbeiter dieses bestimmten Unternehmens sind, ihre Kinder in einer solchen Einrichtung betreuen lassen können, ändert daran grundsätzlich nichts. Diesem Umstand käme im Rahmen einer Einzelfallbeurteilung allenfalls dann Bedeutung zu, wenn aufgrund der bestehenden Kapazitäten der Einrichtung immer mit einer namhaften Anzahl an (Rest)Plätzen zu rechnen ist und die Vergabe dieser (Rest)Plätze nach objektiven und im Vorhinein festgelegten Kriterien erfolgt. Nur in einem solchen Fall ist sichergestellt, dass sich der geförderte Personenkreis als Ausschnitt der in § 36 Abs. 1 BAO geforderten Allgemeinheit darstellt. Für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993 gelten hinsichtlich Kinderbetreuungseinrichtungen andere Kriterien; siehe dazu Rz 578.

Demokratisches Staatswesen

43

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

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

Elementarschäden

46

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

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

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

Entwicklungshilfe/Entwicklungszusammenarbeit

47

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

Begünstigt ist auch die Entwicklungszusammenarbeit iSd § 1 Abs. 3 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz, die als

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

Auch die Erfüllung von mildtätigen Zwecken in Entwicklungsländern (Unterstützung hilfsbedürftiger Personen, Hilfe bei Katastrophenfällen) ist begünstigt. Als Entwicklungsländer sind jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-Empfängerstaaten des Entwicklungshilfeausschusses der OECD (DAC) als solche genannt sind (Spalte 1 und 2 der Liste).

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

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

Erwachsenenbildung (Volksbildung)

48

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

Der Umstand, dass die Bildungsarbeit einer Körperschaft auf einer bestimmten politischen oder weltanschaulichen Grundlage beruht, steht der Annahme der Gemeinnützigkeit nicht entgegen (zur Förderung politischer Zwecke siehe unten).

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

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

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

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

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

Esoterik**48a****Die Verbreitung esoterischer Lebensweisheiten wird nicht als gemeinnützig gesehen.****Freizeitgestaltung und Erholung****50****(...)****(...) Zu Vereinen, die im Bereich der Jugendfürsorge tätig sind, siehe aber Rz 575 und 583608.****Fürsorge und Gesundheitspflege****53****Begünstigt ist die Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, die Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen sowie (ganz allgemein) die Gesundheitsfürsorge. Siehe Rz 58292 bis 588652.****Gleichberechtigung****55a****Die Förderung der Bekämpfung jeder Form der Diskriminierung und Belästigung von natürlichen Personen aus Gründen der ethnischen Zugehörigkeit, der Religion, der Weltanschauung, einer Behinderung, des Alters, der sexuellen Orientierung, der Geschlechtsidentität und des Geschlechts, insbesondere auch auf Grund von Schwangerschaft und Elternschaft, ist begünstigt. Dazu zählt auch die Förderung der Gleichbehandlung in der Arbeitswelt.****Kameradschaft****57****~~Die Pflege der Kameradschaft ist – wie jene der Geselligkeit – kein begünstigter Zweck.~~ Üblicherweise steht bei der Kameradschaftspflege die Geselligkeit im Vordergrund, daher handelt es sich diesfalls um keinen begünstigten Zweck. Geht jedoch neben einem begünstigten Zweck aus den Statuten auch eine „erkennbare“ Absicht der Förderung der berufskameradschaftlichen Verbundenheit hervor, wird dies nicht als schädlich angesehen (VwGH 26.2.2003, 98/13/0068).**

Lebensrettung

61a

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

Menschenrechte

61b

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

Politische Zwecke

65

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

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

Tierschutz

75

Maßnahmen zum Schutz misshandelter, ausgesetzter und verwaarloster 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 Vereinsvorstandes, 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).

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

Umweltschutz

77

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

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

Rz 80 wird angepasst

Wissenschaft und Forschung

80

(...)

Zur wissenschaftlichen Tätigkeit gehören die wissenschaftliche Forschung und Lehre, aber auch die praktische Anwendung von Erkenntnissen, wenn sie das Merkmal der Wissenschaftlichkeit aufweist (VwGH 22.10.1997, 95/13/0275). **Die Verbreitung unwissenschaftlicher Theorien, unbelegter Annahmen und spekulativer Konzepte ohne fundierte Grundlage ist nicht gemeinnützig.** ~~Zur Ausstellung eines so genannten Spendenbescheides (Begünstigungsbescheid für Forschungseinrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988) siehe EStR 2000 Rz 1332 bis 1337.~~

Der Text nach der Überschrift 1.1.5.2 wird gestrichen (obsolet)

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

Rz 84 bis 86 werden angepasst

Besondere Notlagen

84

Bei den Opfern von Elementarereignissen (Naturkatastrophen, Bränden usw.; **siehe dazu Rz 46**) ist Hilfsbedürftigkeit anzunehmen, und zwar unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation der Betroffenen. Die Hilfsbedürftigkeit ergibt sich in solchen Fällen ausschließlich aus der Natur des Ereignisses (VwGH 10.9.1998, 96/15/0272).

Betreuung

85

Die Betreuung von Kranken, **Menschen mit Behinderungen** ~~Behinderten~~, Flüchtlingen, **Suchterkrankten** ~~Süchtigen~~ usw. durch persönliche Gespräche, Beratung und Hilfestellung, Unterstützung usw. ist mildtätig.

Dienstleistungen

86

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

Der Text nach der Überschrift 1.1.5.3 wird gestrichen (obsolet)

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

Rz 95 und 99 werden angepasst

Ausbildung

95

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

Gottesdienste, Seelsorge

99

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

Rz 106 wird geändert (Judikatur)

106

Die Rechtsgrundlage der Körperschaft muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für begünstigte Zwecke ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben. Dies bedeutet, dass die Merkmale der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit in der Rechtsgrundlage verankert sind (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317; **VwGH 28.6.2012, 2011/16/0142**). Des Weiteren müssen die Zwecke und die Art ihrer Verwirklichung, dh. die ideellen und die materiellen Mittel, so genau bezeichnet werden, dass allein auf Grund einer Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage der Körperschaft (Statuten, Satzung, Stiftungsbrief, Gesellschaftsvertrag usw.) geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind (**VwGH 21.10.2004, 2001/13/0267**). Dabei kommt es nicht auf die Verwendung bestimmter Worte (VwGH 298.9.2000, 99/16/0033), sondern darauf an, ob begünstigte Zwecke tatsächlich ausschließlich und unmittelbar gefördert werden. Betätigungen, die in der Rechtsgrundlage nicht verankert sind, vermögen selbst dann keine Gemeinnützigkeit herbeizuführen, wenn sie einem an sich begünstigten Zweck entsprechen.

Rz 108 wird geändert (Beseitigung von Redaktionsversehen)

108

Der Zweck, für den das Vermögen der Körperschaft bei ihrer Auflösung oder bei Wegfall ~~eines des~~ begünstigten Zwecks zu verwenden ist, muss schon in der Rechtsgrundlage so genau bestimmt sein, dass auf ihrer Grundlage geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als begünstigt anzusehen ist. Dies gilt auch für den Fall der behördlichen Auflösung des Vereines. Lediglich bei "alten" Stiftungen nach ~~dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz bzw.~~ den entsprechenden Landesgesetzen (siehe KStR 2001, Rz 23 bis 25 **2013 Rz 24 bis 26**), die im Übrigen die Begünstigungsvoraussetzung erfüllen, kann vom Erfordernis der formalen Vermögensbindung abgesehen werden, da diesfalls die Entscheidung über die Verwendung des verbleibenden Vermögens von der Stiftungsbehörde (Landeshauptmann bzw. Bundesminister für Inneres) zu treffen ist und daher deren gesetzliche Bindung an die

Zuführung zu einem dem ursprünglichen Stiftungszweck möglichst nahe kommenden Zweck als ausreichend anzusehen ist.

Rz 108a wird geändert (Verweisanpassungen)

108a

Gemäß § 39 **Abs. 1** Z 3 und ~~Z~~5 BAO darf Mitgliedern im Falle ~~deren~~ ihres Ausscheidens oder im Fall der Auflösung der Körperschaft der gemeine Wert ihrer Sacheinlage zurückgezahlt werden. Gemäß § 30 Abs. 2 VerG ist im Falle einer freiwilligen Auflösung eines Vereines die Rückzahlung von geleisteten Einlagen an die Mitglieder zulässig, wenn dies in der Rechtsgrundlage entsprechend vorgesehen ist. Die Rückzahlung ist dabei mit dem Wert der geleisteten Einlage begrenzt.

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

Kommt es zur Rückzahlung von Sacheinlagen, ist zu beachten, dass die bloße Rückübertragung des eingelegten Wirtschaftsgutes im Falle einer zwischenzeitlich eingetretenen Wertsteigerung, § 30 Abs. 2 VerG verletzt und auch einen Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung gemäß § 39 **Abs. 1** Z 3 und ~~Z~~5 BAO bewirkt.

Rz 109a wird geändert (Verweisanpassungen)

109a

Für die weiter gehende Einstufung des Vereins als „begünstigter Spendenempfänger“ im Sinne von § 4a EStG 1988 sind zusätzliche Statutenerfordernisse zu erfüllen, insbesondere im Hinblick auf die Vermögensverwendung. So muss ua. das Restvermögen für die in der Satzung benannten konkreten begünstigten Zwecke iSd § 4a Abs. 2 ~~Z 1 und 3~~ EStG 1988 erhalten bleiben (siehe dazu auch EStR 2000 Rz ~~1334a~~ 1321).

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

Nähere Informationen **dazu finden sich auf der Webseite des BMF**.

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

Eine eventuelle Vergabe einer Steuernummer für den Verein (zB weil durch einen begünstigungsschädlichen Betrieb Körperschaftsteuerpflicht besteht **oder um die Anerkennung als spendenbegünstigte Einrichtung zu erlangen**) erfolgt durch das ~~örtlich zuständige~~ Finanzamt **Österreich und kann mittels Formular Verf15a beantragt werden.**

Rz 111 bis 117 werden geändert und Rz 118a bis 118c neu eingefügt (GemRefG 2023)

111

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

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

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. 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. Eine mangelhafte/fehlende Auflösungsbestimmung ist dann nicht rückwirkend sanierbar, wenn sich die Körperschaft bereits aufgelöst hat und die Auflösungsbestimmung somit zum Tragen gekommen ist. Zur Verankerung eines Erfüllungsgehilfen in der Satzung siehe Rz 120.

Beispiel:

In den Auflösungsbestimmungen eines eine Kantine betreibenden Sportvereines (mit im Übrigen einwandfreier Satzung) ist nur für den Fall der Auflösung der Körperschaft, nicht aber für den Fall Vorsorge getroffen, dass der bisherige Vereinszweck in einer Mitgliederversammlung geändert wird und zB fortan Freizeit Zwecke verfolgt werden. Die Klarstellung der Satzung erfolgt innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten Zweijahresfrist. Der nur den Gewinn des Kantinenbetriebes erfassende vorläufige Körperschaftsteuerbescheid kann endgültig erklärt werden. Erfolgt die Klarstellung nicht, ist im endgültigen Körperschaftsteuerbescheid das gesamte Einkommen des Vereins zu erfassen (Anwendungsfall des § 18 KStG 1988, siehe KStR 2001, Abschnitt 20.1.3).

112

Jede Änderung der Rechtsgrundlage, die die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen betrifft, muss der Abgabenbehörde binnen einer Frist von einem Monat, von der Fassung des entsprechenden Beschlusses bekannt gegeben werden. **Zuständig ist jenes Finanzamt, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre (§ 41 Abs. 3 BAO).**

Ebenso ist jede Änderung der Rechtsgrundlage der Vereinsbehörde anzuzeigen. Als Nachweis für die Abgabenbehörde dient die Änderungsanzeige bei der Vereinsbehörde. Sofern die Vereinsbehörde die Änderung nicht untersagt oder bereits früher eine Einladung zur Fortsetzung der Vereinstätigkeit übermittelt, wird die Änderung mit Ablauf von vier Wochen nach Einlangen der Änderungsanzeige wirksam. Vor Ablauf dieser Frist gelten weiterhin die alten Statuten.

113

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

114

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

(...)

115

Die Körperschaft darf nach § 39 **Abs. 1 Z 2 BAO** keinen Gewinn erstreben. Der Ausschluss des Gewinnstrebens muss bereits in der Rechtsgrundlage verankert sein. Andernfalls liegt ein wesentlicher Mangel der Rechtsgrundlage vor, der im Regelfall auch nicht rückwirkend saniert werden kann (siehe Rz 105 bis 112).

116

Die Mitglieder der Körperschaft dürfen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder (nicht etwa als Vertragspartner oder Fördersubjekte) keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Darunter sind nicht nur verdeckte Zuwendungen in Form von Geld oder Sachgütern zu verstehen, sondern auch die Erbringung von Dienstleistungen der Körperschaft ohne angemessene Gegenleistung sowie die unentgeltliche Überlassung von Kapital oder Gegenständen zur Nutzung (VwGH 24.2.2000, 97/15/0213). Diese sind vielmehr als Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 **anzusehen**, die auch an Vereinsmitglieder denkbar sind (zB VwGH 24.6.1999, 97/15/0212, wo überhöhte Funktionärsgebühren den verdeckten Ausschüttungen gleichgestellt wurden). Siehe auch ~~Abschnitt~~ Rz 356 "Löhne und Gehälter". Der Begriff der "verdeckten Ausschüttung" kann zwar bei Vereinen, denen eine "Gewinnausschüttung" fremd ist, nicht zum Tragen kommen (VwGH 10.7.1996, 94/15/0005). Dessen ungeachtet sind die entsprechenden Beträge als Einkommensverwendung anzusehen. Die Steuerbemessungsgrundlage darf durch Zuwendungen, die ihre Ursache in der vereinsrechtlichen Beziehung haben, nicht gemindert werden. Leistungsbeziehungen mit dem Verein müssen unter Bedingungen erfolgen, die auch unter Fremden üblich sind. Andernfalls liegen nicht betrieblich veranlasste, und im Hinblick auf § 39 **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 auch § 40a BAO.

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 f).**

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).

Für die in § 39 Abs. 1 Z 4 BAO angeführte Anforderung der „sparsamen Verwaltung“ (VwGH 19.9.2001, 99/16/0091) des Vereinsvermögens sind nicht nur zu hohe Ausgaben schädlich, sondern auch der Verzicht auf Einnahmen (zB fremdunüblich niedrige Mieteinnahmen). Dies gilt nicht in jenen Fällen, in denen die Bereitstellung vergünstigter Angebote als geeignetes Mittel zur Erreichung des begünstigten Zwecks dient (vergünstigter Wohnraum zur Bekämpfung von Wohnungslosigkeit; vergünstigte oder unentgeltliche Abgabe von Speisen und/oder Bekleidung an Bedürftige etc.).

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 zuwendenden 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 dar. Allerdings liegt in einem solchen Fall nach § 39 Abs. 3 BAO dennoch eine ausschließliche Förderung der begünstigten Zwecke vor. Nach § 39 Abs. 3 BAO liegt eine ausschließliche Förderung ihrer begünstigten 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 dann, 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. die gesamte Holding 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. Allerdings liegt eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke nur vor, wenn im Wesentlichen die begünstigten Zwecke unmittelbar gefördert werden, dh. für die Verfolgung der begünstigten Zwecke müssen mindestens 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) eingesetzt werden.

Die Überschrift 1.1.8 und Rz 119 werden geändert (Klarstellung)

1.1.8 Unmittelbarkeit der Förderung (§§ 40 ff BAO)**119**

Eine unmittelbare Förderung begünstigter Zwecke liegt nur vor, wenn der begünstigte Zweck durch den Rechtsträger selbst verwirklicht wird. Die Körperschaft darf sich — von völlig untergeordneten Nebenzwecken abgesehen — nicht darauf beschränken, nur die Voraussetzungen für eine gemeinnützige Betätigung anderer Körperschaften zu schaffen (Ausnahme: Dachverbände/**Holdings** uä., siehe Rz 121 ~~ff~~ und 122). Bloße Anhängerklubs von Sportvereinen sind daher ebenso wenig begünstigt wie Körperschaften, deren Tätigkeit darin

besteht, die von anderen Rechtsträgern unmittelbar geförderten begünstigten Zwecke zu finanzieren oder Spendengelder zu sammeln und weiterzuleiten, auch wenn die Mittel letztlich für begünstigte Zwecke verwendet werden sollen (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317).

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

Rz 120 wird geändert (Klarstellung)

120

Bedient sich die Körperschaft zur Erfüllung ihrer Zwecke der Hilfe eines Dritten (Erfüllungsgehilfen), muss dessen Wirken wie ihr eigenes Wirken anzusehen sein (VwGH 26.6.2000, 95/17/0003) und sich im Übrigen der Einsatz eines Erfüllungsgehilfen bereits aus der Rechtsgrundlage ergeben (VwGH 30.4.1999, 98/16/0317). **Wird ein Erfüllungsgehilfe trotz fehlender Verankerung in der Rechtsgrundlage eingesetzt, stellt dies eine satzungswidrige tatsächliche Geschäftsführung dar, die auch durch eine Satzungsänderung für die Vergangenheit nicht geheilt werden kann. Es bestehen aber keine Bedenken, eine rückwirkende Satzungsänderung zuzulassen, wenn für die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke Erfüllungsgehilfen tatsächlich nur in einem unerheblichen Ausmaß eingesetzt wurden.**

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

(...)

Rz 120a wird geändert (Klarstellung)

120a

(...)

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

(...)

*Rz 120c wird geändert (Klarstellung)***120c**

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

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

*Rz 120d wird geändert (GemRefG 2023)***120d**

Eine Zuwendung von Mitteln ist gemäß § 40a Z 1 BAO dann unschädlich, wenn es sich um eine spendenbegünstigte Einrichtung im Sinne des § 4a Abs. 3 ~~bis~~ und 6 EStG 1988 handelt. Eine solche Einrichtung liegt nur dann vor, wenn die Empfängerkörperschaft tatsächlich spendenbegünstigt ist, dh. unmittelbar auf Grund des § 4a EStG 1988 begünstigt ist oder ihr die Spendenbegünstigung durch das Finanzamt **Österreich Wien 1/23** bescheidmäßig zuerkannt wurde (ersichtlich durch Eintragung in der Liste begünstigter Spendenempfänger; siehe EStR 2000 Rz ~~1343~~ **1327**). Es ist nicht ausreichend, wenn die Empfängerkörperschaft dem Grunde nach die Voraussetzungen des § 4a EStG 1988 erfüllt, ihr aber im Fall einer nur bescheidmäßig zuerkennbaren Spendenbegünstigung diese Begünstigung nicht zuerkannt wurde.

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

Eine solche Stiftung liegt dann vor, wenn eine gemäß § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Stiftung zusätzlich die Voraussetzung des § 4b Abs. ~~21-24~~ EStG 1988 erfüllt. Dies ist dann der Fall, wenn in der Rechtsgrundlage verankert ist, dass die Erträge aus der Verwaltung der zugewendeten Vermögenswerte (die „Vermögensausstattung“) spätestens mit Ablauf des ~~siebten~~ **dritten** Jahres nach dem Zufluss dieser Erträge ausschließlich für die in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zwecke zu verwenden sind.

Darüber hinaus muss die Stiftung entweder

- als spendenbegünstigte Einrichtung gemäß § 4a EStG 1988 anerkannt sein (§ 4b Abs. 1 Z ~~53~~ EStG 1988), oder

- die Voraussetzungen für die Anerkennung nach Ablauf ~~von~~ **mindestens eines zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahres** ~~drei Jahre~~ nach deren Errichtung erfüllen (§ 4b Abs. 1 Z 64 EStG 1988) und in weiterer Folge als spendenbegünstigte Einrichtung anerkannt werden.

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

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

Rz 120i wird geändert (Klarstellung)

120i

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

Rz 120m und 120n werden geändert (GemRefG 2023)

120m

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

anderen Körperschaften Mittel für die Vergabe von Stipendien und Preisen für **die Verwirklichung zumindest eines der von ihr verfolgten begünstigten Zwecke zuwenden.**

Die Entscheidung über die Vergabe von Stipendien und Preisen hat durch ein Organ der Körperschaft zu erfolgen, das zumindest zu einem Drittel aus Personen zusammengesetzt ist, denen eine Lehrbefugnis gemäß § 103 des Universitätsgesetzes 2002 (UG), BGBl. I Nr. 120/2002 (venia docendi), eine vergleichbare Lehrbefugnis durch eine akkreditierte Privathochschule (§ 2 des Privathochschulgesetzes (PrivHG), BGBl. I Nr. 77/2020) oder eine vergleichbare ausländische Lehrbefugnis erteilt wurde. Dem gleichzuhalten ist die Mitgliedschaft in der Österreichischen Akademie der Wissenschaften oder einer vergleichbaren ausländischen Einrichtung (§ 40b Abs. 2 BAO). Die Entscheidung über die Vergabe von Preisen und Stipendien an Studierende oder Wissenschaftler an Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 6 Z 1 EStG 1988 kann an solche Einrichtungen übertragen werden. der Wissenschaft dienende Forschungsaufgaben oder für der Erwachsenenbildung dienende Lehraufgaben sowie für damit verbundene wissenschaftliche Publikationen und Dokumentationen zuwenden. Dies gilt auch für Stipendien an Studierende der empfangenden Körperschaft.

Bei Vergabe von Stipendien oder Preisen zur Förderung von Grund- und Menschenrechten oder von demokratischen Grundprinzipien können die Entscheidungen bei Stiftungen oder Fonds nach dem Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 oder den entsprechenden Landesgesetzen durch ein Organ der Körperschaft erfolgen, das die oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt. Voraussetzung ist, dass die Entscheidung nach im Vorhinein schriftlich festgelegten, objektiven und transparenten Kriterien erfolgt. Die Entscheidung bedarf einer schriftlichen Begründung, die den Entscheidungsprozess objektiv und transparent nachvollziehbar darstellt. Sowohl der Kriterienkatalog als auch die Entscheidung über die Vergabe samt Begründung sind im Internet zu veröffentlichen (§ 40b Abs. 4 BAO).

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

120n

Die Mittelweitergabe darf nur an ~~Universitäten, Kunsthochschulen, die Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besonderen Einrichtungen, die Akademie der Wissenschaften, Fachhochschulen und vergleichbare ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht (Einrichtungen im Sinne des § 4a Abs. 3 und 6Z 1 und 3 EStG 1988)~~ erfolgen.

Die Überschrift 1.1.8.2 wird geändert (GemRefG 2023)

1.1.8.2 Hauptvereine/Verbände/Dachverbände/Holdings/Kooperationen

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

121

~~Ein Rechtsträger, dessen~~ **Eine Körperschaft, deren** Zweck sich auf die Zusammenfassung **oder Leitung, insbesondere die Leitung seiner Unterverbände von Körperschaften** beschränkt (**Hauptvereine, (Dach)Vverband, Holdings, Körperschaft mit vergleichbarer Funktion**), verfolgt nur dann unmittelbar begünstigte Zwecke, wenn alle **diese Körperschaften/Unterverbände** nach deren Rechtsgrundlagen und der tatsächlichen Geschäftsführung begünstigte Zwecke verfolgen. Diese Voraussetzung muss auch dann gegeben sein, wenn **ein Hauptverein/ein (Dach)Vverband/eine Holding** selbst begünstigte Zwecke verfolgt, es sei denn, es handelt sich bei der Zusammenfassung der **Zweigvereine/Unterverbände/Körperschaften** (Leitung usw.) lediglich um einen völlig untergeordneten Nebenzweck.

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)Vverbands/der Holding** nicht beeinträchtigt, wenn er/sie unverzüglich nach der Kenntnismahme oder nach der rechtskräftigen Ablehnung des Antrages des **Zweigvereins/Unterverbands/der Körperschaft** auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung (siehe Rz 184 bis 214) Maßnahmen ergreift und zB die Behebung der Satzungsmängel veranlasst oder den Ausschluss des **Zweigvereins/Unterverbands/der Körperschaft** beschließt. Ist ein Ausschluss nicht möglich (zB wegen laufendem Meisterschaftsbetrieb), muss zumindest sichergestellt werden, dass der jeweilige **Zweigverein/Unterverband/die jeweilige Körperschaft** von der Zuteilung bzw. Weiterleitung von ~~Verbandsmitteln~~ **Mitteln der leitenden Körperschaft** und öffentlichen Förderungsmitteln ausgeschlossen wird.

122a

Schließen sich begünstigte Organisationen zur Erfüllung ihres begünstigten Zwecks zu einer Kooperation zusammen, liegt eine unmittelbare Förderung iSd § 40 Abs. 1 BAO dann vor,

wenn die Kooperation von den jeweiligen Satzungen der begünstigten Körperschaft 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 dann 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.

Die Rz 130a, 130b und 130c werden neu eingefügt (GemRefG 2023)

130a

Alle Rechtsträger – so auch begünstigte Rechtsträger – haben sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gesetzestreu zu verhalten. Verstöße gegen die Rechtsordnung (wie etwa vorsätzlich begangene Finanzdelikte gem. § 33 FinStrG wie insb

Abgabenhinterziehung, Veruntreuung, Betrug) können zu verschiedenen in der Rechtsordnung geregelten Rechtsfolgen führen.

130b

Bei bestimmten strafrechtlich relevanten Handlungen liegt keine begünstigungsfähige tatsächliche Geschäftsführung vor (§ 42 Abs. 2 BAO). 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 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 dann 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. Dies gilt nur für strafbare Handlungen, die innerhalb der vorangegangenen fünf Kalenderjahre begangen wurden. 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 den jeweiligen Veranlagungszeitraum für die Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung die in diesem 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 neuer 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 Freibetrages gemäß § 23 KStG 1988) vorläufig erlassen. Im Falle eines rechtskräftigen Freispruchs ist dieser Bescheid für endgültig zu erklären. Im Falle der rechtskräftigen Verurteilung ist dieser Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Veranlagung ohne Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Begünstigung erfolgt.

2. Unter der Annahme, dass keine rechtskräftige Bestrafung der Körperschaft erfolgen wird, ist ein Nichtveranlagungsbescheid vorläufig zu erlassen, weil auf Grund der Annahme des Vorliegens der abgabenrechtlichen Begünstigung keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Im Falle eines rechtskräftigen Freispruchs ist dieser Bescheid für endgültig zu erklären. Im Falle der rechtskräftigen Verurteilung, ist die Körperschaft zu veranlagern.

Rz 133 wird geändert (redaktionelle Änderung)

133

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

Rz 139 wird geändert (Judikatur)

139

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

Beispiel 1:

In einem Studentenheim werden vom Verein in den Sommermonaten Zimmer an andere Personen als Studenten vermietet. Ist eine sachliche und organisatorische Trennung

zwischen Heimbetrieb und Vermietung nicht gegeben, muss ein einheitlicher Betrieb angenommen werden (siehe aber die Beispiele in Rz 167).

Beispiel 2:

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

Rz 146 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens)

146

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

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

(...)

152

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

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung unentbehrlicher Hilfsbetriebe siehe Rz 463.

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

- Sportbetrieb von Sportvereinen,
- Konzertveranstaltungen eines Musik- und Gesangsvereine,
- Theaterveranstaltungen eines Kulturvereines,
- Vortragsveranstaltungen wissenschaftlicher Vereine,
- Behindertenwohnheim eines Behindertenhilfsverbandes
- **Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von Integrativen Betrieben gem. § 11 Behinderteneinstellungsgesetz (BEinstG)**

Rz 157 bis 159 werden geändert (Klarstellungen)

157

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

Beispiel 1:

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

Beispiel 2:

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

158

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

159

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

Rz 163 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens)

163

(...)

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

(...)

Rz 167 wird geändert (Klarstellung)

167

Wesentlich ist der materielle Teilbereich eines unteilbaren wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dann, wenn entweder die auf ihn entfallenden Umsätze mehr als **25%**

~~ein Viertel~~ des Umsatzes des betreffenden konkreten Geschäftsbetriebes betragen oder die Inanspruchnahme bzw. Auslastung dieses Betriebes zu mehr als 25% durch diesen Bereich erfolgt. **Werden im materiellen Teilbereich weniger als 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.

Rz 168 wird geändert (Klarstellung)

168

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

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

Art des Sozialdienstes	Beispiele für Personen
Sanitäts-, Rettungs- und Krankentransport	Ärzte, Sanitäter, Bergretter, Flugretter, Fahrer, Flugbegleiter, usw.,

Kranken-, Alten- und Behindertenbetreuung	Ärzte, Schwestern, Pfleger, Hauskrankenpfleger, Psychologen, Sozialbegleiter usw.,
Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge	Kindergärtner, Erzieher, Psychologen, Sozialhelfer, "Streetworker", Familienhelfer, usw.,
Resozialisierung und Suchtgiftbekämpfung	Sozialarbeiter, Therapeuten, Bewährungshelfer usw.
Armen- und Flüchtlingsbetreuung	Personen, die Hilfe bspw. bei Behördengängen und Wohnungssuche leisten
Katastrophen- und Zivilschutz	Einsatzkräfte der Feuerwehr, Führer von Suchhunden
ähnliche Tätigkeiten, um Menschen in Not zu helfen	
Ausbildungstätigkeiten für die genannten Zwecke	Vortragende in Sanitäts- oder Zivilschutzkursen

Überschrift 1.2.2.4.2 und Rz 170 werden geändert (GemRefG 2023)

1.2.2.4.2 Betriebsausgabenfiktion

170

Begünstigte Rechtsträger, die ausschließlich oder weitaus überwiegend (90%) auf dem Gebiet der Sozialdienste tätig sind, können bei der Prüfung der Frage, ob hinsichtlich der erzielten Betriebsergebnisse ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO vorliegt (dh. allenfalls erzielte Überschüsse als Zufallsgewinne anzusehen sind), für die von ihnen direkt im Sozialdienst ~~in Rz 168 beispielhaft angeführten~~ tätigen freiwilligen Mitarbeitern tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung **das große Freiwilligenpauschale nach § 3 Abs. 1 Z 42 lit. b EStG 1988 (vgl. Rz 775 ff)** die ~~in Rz 775 und 776 angeführten pauschalen Kostenersätze auch dann~~ als Betriebsausgabe ansetzen, ~~wenn diese Beträge nicht ausbezahlt werden.~~

Rz 171 entfällt (GemRefG 2023)

171

Voraussetzung ist aber, dass die tatsächliche Einsatzleistung der einzelnen freiwilligen Helfer durch exakte Aufzeichnungen dokumentiert ist. Dies gilt auch für die ~~in Rz 772 und 773 genannten Beträge~~. Werden jedoch die dort vorgesehenen Jahreshöchstbeträge für den einzelnen Mitarbeiter überschritten, ist für den Überschreibungsbetrag ein Ansatz als fiktive Betriebsausgabe ausgeschlossen.

Beispiel:

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

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

Randzahl 171: derzeit frei

Rz 172 wird geändert (Klarstellung)

172

Wird von einer (**Träger**)Körperschaft, die im Sinne des Krankenanstalten- und **Kuranstaltengesetzes** als gemeinnützig anerkannt ist, eine Krankenanstalt (**Heil- und Pflegeanstalt**) betrieben, gilt diese gemäß § 46 **zweiter Satz** BAO jedenfalls als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO. Die Feststellung der Gemeinnützigkeit iSd Krankenanstalten- und **Kuranstaltengesetzes für den Betrieb der Krankenanstalt** obliegt der zuständigen Landesbehörde und hat Bindungswirkung für das Abgabungsverfahren, obwohl im Feststellungsverfahren keine Parteistellung von Abgabenbehörden vorgesehen ist. **Vgl. auch Rz 179.**

Rz 175 wird geändert (Klarstellung)

175

Dient der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zwar unmittelbar dem begünstigten Vereinszweck, steht er aber mit anderen abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang oder vermeidbar in Konkurrenz (siehe ~~Abschnitt~~ Rz 155 und 156), ist diese Tätigkeit ebenfalls als entbehrlicher Hilfsbetrieb zu beurteilen. **Unter Umständen (abhängig vom Angebot) kann sogar ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 3 BAO vorliegen.**

Rz 178 wird geändert (Klarstellung)

178

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

*Rz 179 wird geändert (Klarstellung)***179**

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

*Rz 180 wird geändert (Klarstellung)***180**

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

Dies trifft zu, wenn

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

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

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

*Rz 184 wird geändert (Beseitigung von Redaktionsversehen)***184**

Das Unterhalten eines

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

führt dazu, dass einer Körperschaft, die begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgt, die entsprechenden Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet im Jahr der Eröffnung und in der Folge bis zum Jahr, das der Einstellung dieses Betriebes folgt, nicht (mehr) zukommen.

Rz 186 wird geändert (GemRefG 2023)

186

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

Rz 187 wird geändert (GemRefG 2023)

187

Bei Umsätzen ~~unter bis 100.000 Euro~~ **bis 100.000 Euro (bis 2023: bis 40.000 Euro)** (bzw. bis 2001 unter 500.000 S) netto pro Jahr sieht § 45a BAO eine automatische Ausnahmegenehmigung vor (siehe Rz 198 und 199).

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.

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, ist jedoch eine Ausnahmegenehmigung zu erteilen.

Beispiel:

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

Dem Verein kommen in einem solchen Fall daher Begünstigungen trotz eines grundsätzlichen Verfolgens begünstigter Zwecke nicht zu. **Zur Ansammlung eines unangemessen hohen Vermögens siehe auch Rz 129.**

Rz 193 wird geändert (GemRefG 2023)

193

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

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

Rz 194 wird geändert (GemRefG 2023)

194

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

Rz 198 wird geändert (GemRefG 2023)

198

Gemäß § 45a BAO ist eine schriftliche Ausnahmegenehmigung – und damit auch eine entsprechende Antragstellung nach § 44 Abs. 2 BAO – dann nicht erforderlich, wenn die Umsätze aus sämtlichen begünstigungsschädlichen Betrieben im Veranlagungszeitraum den Betrag von **100.000 Euro (bis 2023: 40.000 Euro) netto** nicht übersteigen. Diese von Gesetzes wegen erteilte Ausnahmegenehmigung setzt voraus, dass alle grundsätzlichen Erfordernisse für die Annahme begünstigter Zwecke sowohl nach der Rechtsgrundlage (siehe Rz 105 bis 107) als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung (siehe Rz 126 bis 130) gegeben sind und die Überschüsse aus den begünstigungsschädlichen Betrieben für begünstigte Zwecke des Rechtsträgers Verwendung finden.

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

Rz 200 wird geändert (GemRefG 2023)

200

Rechtslage bis zur Veranlagung 2015

~~Werden gemäß § 44 Abs. 1 BAO zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führende Betriebe von mehreren Rechtsträgern gemeinsam in Form einer mitunternehmerischen Betätigung betrieben, führt dies prinzipiell bei jedem begünstigten Rechtsträger zur Rechtsfolge des § 44 Abs. 1 BAO, sofern aus diesem Betrieb die Umsatzgrenze von 40.000 Euro überschritten wird. Dies gilt auch dann, wenn zwar der Umsatzanteil pro Körperschaft weniger als die Grenze des § 45a BAO beträgt, der Gesamtbetrieb diese aber überschreitet, sodass insoweit die automatische Ausnahmegenehmigung keine Anwendung findet. Um den Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen zu vermeiden, muss daher jede einzelne Körperschaft einen entsprechenden Antrag nach § 44 Abs. 2 BAO einbringen.~~

Beispiel:

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

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

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

Rechtslage ab der Veranlagung 2016

Werden gemäß § 44 Abs. 1 BAO zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen führende Betriebe von mehreren Rechtsträgern gemeinsam in Form einer mitunternehmerischen Betätigung betrieben, führt dies prinzipiell bei jedem begünstigten Rechtsträger zur Rechtsfolge des § 44 Abs. 1 BAO, sofern durch die mitunternehmerische Betätigung die Umsatzgrenze von **100.000 Euro (bis 2023: 40.000 Euro) (netto)** überschritten wird. Maßgeblich ist daher nicht der Gesamtumsatz des Betriebes, sondern der auf den einzelnen Beteiligten entfallende Umsatz. Kann der Umsatz den einzelnen Beteiligten nicht eindeutig zugeordnet werden, ist der Umsatz nach dem Verhältnis der Aufteilung des Reinerlöses aus der gemeinschaftlichen Betätigung aufzuteilen.

Die Rz 200a wird gestrichen, der Inhalt wird in Rz 201 übernommen.

200a

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

Beispiel:

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

Randzahl 200a: derzeit frei

Rz 201 wird geändert (GemRefG 2023)

201

Nach § 45 Abs. 1a BAO ist bei Auslagerung der Verpflegung im Rahmen eines Vereinsfestes an einen Unternehmer (zB Gastwirt, Catering-Unternehmer) nicht von einer mitunternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Die durch diesen Unternehmer erwirtschafteten Umsätze sind demnach gesondert zu betrachten und nicht dem Verein zuzurechnen und daher für die Umsatzgrenze von 100.000 Euro (bis 2023: 40.000 Euro) unbeachtlich.

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

Beispiel:

Drei gemeinnützige Sportvereine veranstalten in Form einer Mitunternehmerschaft, an der sie zu gleichen Teilen beteiligt sind, gemeinsam ein den Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes übersteigendes Zeltfest (siehe Rz 306 bis 308). Der Gesamtumsatz beträgt 150.000 Euro.

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

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

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

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

Rz 204 wird geändert (FORG)

204

Sachlich ~~und örtlich~~ zuständig für die Erteilung bzw. die Entziehung einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO ist jenes Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständig ist oder im Falle einer allfälligen Umsatzsteuerpflicht zuständig wäre.

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

Rz 206 wird geändert (Klarstellung)

206

Der Antrag hat folgende Punkte zu enthalten:

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

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

Rz 210 wird geändert (Beseitigung eines Redaktionsversehens)

210

Der Ausnahmebescheid ist mit ~~Berufung~~ **Beschwerde** und **Revision an den VfGH** ~~oder Beschwerde an den VfGH~~ **Beschwerde** bekämpfbar.

Rz 220 wird geändert (Verweisanpassung)

220

Hier kommen insbesondere Einkünfte aus der Überlassung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern (zB Grundstücke und Gebäude, **siehe Rz 228 ff**), von Sachinbegriffen (zB einem aufgegebenen Betrieb, siehe aber Rz 145 bis 150) und Rechtseinräumung gegen Entgelt (Lizenzvergabe, Urheberrechtsüberlassung, Baurechtseinräumung) in Betracht.

Rz 234 wird geändert (Verweisanpassung)

234

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

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

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

Beratung

260a

Beratungsleistungen, die mit einem gemeinnützigen oder mildtätigen Zweck in unmittelbarem Zusammenhang stehen (zB von Missbrauchsoffern, Suchterkrankten, Personen mit psychischer Beeinträchtigung), sind jedenfalls unschädlich. Dies gilt auch, wenn diese entgeltlich erfolgen und das Entgelt nicht von den Beratenen 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 zu stattzufinden, weil auf Grund der überwiegenden Beschäftigung von betreuungsbedürftigen Personen keine Vergleichbarkeit mit diesen Betrieben gegeben ist (BFG 29.4.2014, RV/7102376/2011).

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

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

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

Ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs. 3 BAO liegt dann vor, wenn die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die Erbringung von entgeltlichen

Dienstleistungen an Dritte den Umfang überschreitet, der zur Erfüllung der Integration bzw. beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist oder, wenn nur eine geringe Anzahl der Beschäftigten der jeweiligen Zielgruppe entsprechen. Dies ist im Einzelfall zu beurteilen.

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

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

Beispiele:

a) Schwer Vermittelbare werden in einem Gastgewerbelokal, das sich seinem äußeren Erscheinungsbild nach in keiner Weise von dem eines Gewerbebetriebes unterscheidet, als Küchen- und Servierpersonal auf die Wiedereingliederung in den Arbeitsprozess vorbereitet.

b) In einem Second-Hand-Shop werden Bekleidungsstücke angeboten, die von Langzeitarbeitslosen sortiert und gereinigt bzw. ausgebessert wurden.

c) Ein Wäschereibetrieb eines Langzeitarbeitslosen-Projekts bietet seine Dienste zu marktüblichen Preisen Hotel- und Gastronomiebetrieben sowie Letztverbrauchern an.

Integrative Betriebe

261a

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.

Siehe auch Rz 274 "Gastgewerbebetrieb".

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

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

262

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

Beteiligung an einer Personengesellschaft

263

Die Beteiligung an einer ~~gewinnorientierten~~ Personengesellschaft **führt dann zu einem schädlichen Geschäftsbetrieb, wenn es sich um eine Mitunternehmerschaft handelt.** (~~GesBR, OHG, KG, stille Mitunternehmerschaft~~) ~~stellt, sofern die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, einen schädlichen Geschäftsbetrieb dar. Dies gilt auch~~

dann, wenn an der Gesellschaft ausschließlich gemeinnützige Rechtsträger beteiligt sind.

Siehe aber zu Kooperationen Rz 121 ff.

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

Betriebsgesellschaft

264

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

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

Beispiel:

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

Dritte-Welt-Läden

268

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

Siehe Rz 313a „Weltladen“.

Fitnessstudio

271a

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

Flohmarkt

2723

Siehe Rz 285 "Marktverkaufsaktion".

Forschungsinstitut

2732

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

Gästestunden (bei Sportvereinen)

275

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

Siehe auch Rz 298 "Sportplatzvermietung"

Punschstände, Betreiben einer

289a

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

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

Sollten für die Gewinnermittlung keine ausreichenden Unterlagen vorhanden sein, kann der Gewinn aus dem Betrieb der Punsch- oder Glühweinstände mit 10% der erzielten Betriebseinnahmen (Verkaufserlöse) angesetzt werden. Wenn Verkaufserlöse erzielt werden, die über den gemeinen Wert der angebotenen Speisen oder Getränke erheblich hinausgehen (mehr als 100%), ist dieser Teil ertragsteuerlich als Spende anzusehen und nicht bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen (siehe Rz 387a iVm EStR 2000 Rz ~~1330a~~ **1308**).

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

Sozialmarkt

291a

Betreibt ein begünstigter Rechtsträger einen Sozialmarkt, in dem materiell hilfsbedürftige Personen (zB gegen Nachweis ihres Einkommens) ihre Grundbedürfnisse (vor allem Grundnahrungsmittel) in einem eigenen Handelsbetrieb zu gegenüber sonstigen Geschäften vergünstigten Preisen abdecken können, ist von einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb auszugehen, wenn derartige Verkaufsaktivitäten im statutarischen Zweck Deckung finden. Die mögliche Konkurrenzierung steuerpflichtiger Handelsbetriebe ist diesfalls als nicht gegeben bzw. als unvermeidbar zu beurteilen. Siehe auch Rz 378 und Rz 261.

Tonträger und Bildträger, Produktion und Verwertung

302

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

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

Veräußerung ererbter Vermögensgegenstände

305

Die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die einem begünstigten Verein von Todes wegen zugewendet wurden, ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen der Abgrenzung zwischen der Verwertung von Privatvermögen und gewerblicher Betätigung zu beurteilen. **Es wird begründet** somit dann eine betriebliche Tätigkeit **begründet**, wenn sie in gewerblicher Weise erfolgt. **Der kontinuierliche Verkauf von Grundstücken, der auch nachhaltig ist, stellt eine betriebliche Tätigkeit dar, die keinesfalls ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs. 2 BAO ist (VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046).** Bei einer solchen Verkaufstätigkeit ist zu prüfen, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gem. § 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 übersteigen.

Weltladen

313a

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

Zentraleinkauf und Verkauf **Zentrale Dienstleistungserbringung durch einen Dachverband**

318

Das Unterhalten einer zentralen Beschaffungsstelle für Unterorganisationen stellt keinen unentbehrlichen Geschäftsbetrieb dar. Es kann ein entbehrlicher Hilfsbetrieb oder ein begünstigungsschädlicher Betrieb vorliegen. **Dies gilt auch für andere Dienstleistungen, wie zB Buchhaltung und Gehaltsabrechnung, EDV-Betreuung, Reinigungs- und Wartungsdienste.** Zu Abgrenzung siehe Stichwort Handelsbetrieb (**Rz 277**).

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

2 Körperschaftsteuer

Folgende Überschriften werden geändert (redaktionelle Änderung)

2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht ~~Umfang der persönlichen Steuerpflicht~~

~~2.1.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht~~

2.1.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

2.1.1.2.1 Inländische Körperschaften

2.1.1.2.2 Ausländische Körperschaften

Rz 321 wird geändert (Klarstellung)

321

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG 1988, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben und der Förderung begünstigter Zwecke dienen, sind **gemäß § 21 Abs. 2 und 3 KStG 1988** mit ihren Kapitalerträgen **und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen**, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören ~~und von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, sowie mit ihren vergleichbaren ausländischen Kapitalerträgen~~ beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (siehe Rz 417 bis 428).

Überschrift 2.2.2 und Rz 324 werden geändert (redaktionelle Änderungen)

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

324

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

Rz 327 wird geändert (Klarstellung, VwGH-Judikatur)

327

Begünstigte Körperschaften sind in sachlicher Hinsicht insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, als sie entbehrliche Hilfsbetriebe (siehe Rz 173 bis 179), ~~oder~~ begünstigungsschädliche Betriebe (siehe Rz 180 bis 183) **oder gewinnorientierte Land- und Forstwirtschaften und Gewerbebetriebe (Gewinnbetriebe)** unterhalten, die nicht auf Grund einer gesetzlichen Bestimmung oder einer Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO (siehe Rz 184 bis 217) von der Abgabepflicht ausgenommen sind (**siehe KStR 2013 Rz 1326**).

Gewinne aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO) sind als Zufallseinkünfte steuerfrei. Ein Betrieb, der nur als Geldbeschaffungsquelle für die Erfüllung des begünstigten Zwecks dient, kann nicht als unentbehrlicher Hilfsbetrieb angesehen werden (vgl. etwa VwGH 26.5.2021, Ra 2019/15/0046, zum Verkauf von

Grundstücken zur bloßen Finanzierung der Vereinszwecke; VwGH 22.9.2005, 2001/14/0037). Unterliegt ein Verein mangels Erfüllung der maßgeblichen Voraussetzungen (§§ 34 ff BAO) von vornherein nicht oder ab einem bestimmten Jahr nicht mehr der Steuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG 1988, ist er oder wird er unbeschränkt steuerpflichtig (vgl. auch § 18 KStG 1988).

Rz 332 wird geändert (Klarstellung)

332

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

Rz 335 wird geändert (Klarstellung)

335

Die Gewinnermittlung hat nach allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen für jeden Betrieb gesondert zu erfolgen. Es bestehen aber keine Bedenken, die einzelnen entbehrlichen Hilfsbetriebe und die begünstigungsschädlichen Betriebe (vorausgesetzt, es liegt eine Ausnahmegenehmigung vor), unabhängig von der Tatsache, dass es sich um eine Summe sachlich selbstständiger Betriebe handelt, für Zwecke der Führung von Aufzeichnungen und der Gewinnermittlung zusammenzufassen. **Die Gewinnermittlungsart dieser zusammengefassten Betriebe richtet sich nach dem Betrieb, der zur "höchstrangigen" Gewinnermittlung verpflichtet ist (vgl. KStR 2013 Rz 421).**

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

Rz 339 wird geändert (Klarstellung)

339

Mitgliedsbeiträge sind Beiträge, die lediglich auf Grund der Mitgliedschaft bei der Körperschaft, nicht jedoch auf Grund einer von dieser konkret erwarteten bzw. erbrachten Gegenleistung gefordert und entrichtet werden. Sie unterliegen unabhängig davon, ob der Verein begünstigt ist oder nicht, nicht der Besteuerung. Beweisanzeichen ist die allgemeine, statutengemäße Leistung durch die Mitglieder, unabhängig von Art und Ausmaß der

Inanspruchnahme der Einrichtungen der Körperschaft. So genannte unechte Mitgliedsbeiträge sind hingegen steuerpflichtig, wenn sie in einem Betrieb anfallen, für den Steuerpflicht besteht, oder wenn sie einen solchen Betrieb begründen. Zur Abgrenzung von echten und unechten Mitgliedsbeiträgen siehe Rz 432 bis 438.

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

Rz 348 wird geändert (Verweisanpassung)

348

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

Rz 350 wird geändert (ÖkoStRefG 2022)

Absetzung für Abnutzung (AfA)

350

Die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern, die der längerfristigen Erzielung von Einkünften dienen, sind — von so genannten geringwertigen Wirtschaftsgütern (siehe ~~dozt~~ **Rz 354**) abgesehen — nicht sofort, sondern nur im Wege der Verteilung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) abzugsfähig. Zum Anlageverzeichnis siehe EStR 2000 Rz 3134 ff.

Beispiel:

Eine Kaffeemaschine, die in der Kantine eines Sportvereins verwendet wird, hat eine voraussichtliche Nutzungsdauer von fünf Jahren. Die Anschaffungskosten betragen 1.5000 Euro. Es ist eine jährliche Absetzung für Abnutzung von 3200 Euro vorzunehmen.

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

Rz 354 wird geändert (ÖkoStRefG 2022)

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)

354

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

Rz 360 wird geändert (GemRefG 2023)

Spenden

360

Aufwendungen zu gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken und andere freiwillige Zuwendungen bilden – mit Ausnahme von Spenden, die nach einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen abzugsfähig sind (§§ 4a **bis 4c** EStG 1988; siehe EStR 2000 Rz ~~1330 bis 1349~~ **1305 bis 1370**) – keine Betriebsausgaben (oder Sonderausgaben).

Rz 362 wird geändert (GemRefG 2023)

Unangemessene Ausgaben

362

Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 (beispielsweise **für** PKW) sind nicht abzugsfähig, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind (§ 12 Abs. 1 Z 2 KStG 1988). Eine Begünstigung von Mitgliedern oder Dritten durch satzungsfremde bzw. unangemessen hohe Ausgaben (Gehälter, Vergütungen usw.; **vgl. Rz 117**) stellt eine Verletzung der Vorschrift des § 39 **Abs. 1 Z 4** BAO dar und gefährdet die Eigenschaft einer begünstigte Zwecke verfolgenden Körperschaft.

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

2.3.3.1.7 Integrative Betriebe

378a

In § 11 Abs. 8 Behinderteneinstellungsgesetz (BEinstG) ist festgelegt, dass von Integrativen Betrieben als gemäß §§ 34 ff der BAO begünstigte Rechtsträger unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als unentbehrliche Hilfsbetriebe im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO zu behandeln sind, wenn die begünstigten Zwecke im Hinblick auf die Konzeption der Integrativen Betriebe nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind. Hinsichtlich der Konzeption der Integrativen Betriebe siehe Rz 261a.

2.3.3.1.78 Krankenanstalten

Rz 387a wird geändert (Verweisanpassung)

387a

Der bei der Versteigerung/Veräußerung der zugewendeten Wirtschaftsgüter erzielte Erlös ist ertragsteuerlich hinsichtlich des den gemeinen Wert erheblich übersteigenden Teiles als

Spende anzusehen (siehe EStR 2000 Rz ~~1330a~~ **1309a**; zum Betreiben von Punschbuden siehe Rz 289a).

(...)

Rz 387b wird geändert (Verweisanpassung)

387b

Werden im Rahmen von Fundraising Dinners von Körperschaften des privaten Rechts für die Teilnahme Beträge vereinnahmt, die erheblich über den Wert der erbrachten Leistung (zB angebotene Konsumation) hinausgehen (siehe dazu EStR 2000 Rz ~~1330a~~ **1308**), stellt der übersteigende Betrag ertragsteuerlich eine Spende dar (zum Betreiben von Punschbuden siehe Rz 289a). Die dem Wert der erbrachten Leistungen entsprechenden Beträge stellen jedoch Einnahmen im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dar (siehe dazu Rz 386).

(...)

Rz 391 wird geändert (Aktualisierung)

391

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

Rz 392 und 393 werden geändert (ÖkoStRefG 2022)

392

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht eines begünstigten Rechtsträgers ist das Einkommen grundsätzlich nach § 22 Abs. 1 KStG 1988 zu versteuern. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des begünstigten Rechtsträgers (siehe Rz 417 bis 428) ist die Körperschaftsteuer durch den Steuerabzug (~~25~~**3**%) abgegolten, wenn die Einkünfte nicht in einem steuerpflichtigen Betrieb angefallen sind und **keine** Befreiungserklärung abgegeben wurde.

393

Der allgemeine Steuersatz des § 22 Abs. 1 KStG 1988 beträgt ~~25~~3 %. Er ist auf das Einkommen iSd § 7 Abs. 2 KStG 1988 bzw. den Gesamtbetrag der Einkünfte von ausländischen beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 21 Abs. 1 KStG 1988 anzuwenden.

Rz 394 wird geändert (Verweisanpassung)

394

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

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

Rz 394b wird geändert (Aktualisierung)

394b

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

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

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

Beispiel 21:

Der gemeinnützige Verein wird im Jahr 2011~~4~~ neu gegründet. In den Jahren 2011~~4~~ bis 2016 hat er keine steuerpflichtigen Einkünfte. Im Jahr 2014~~7~~ hat er ein steuerpflichtiges Einkommen von 600 Euro.

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

Beispiel 12:

Der gemeinnützige Verein hat in den Jahren 2011~~4~~ bis 2013~~6~~ keine Einkünfte, im Jahr 2014~~7~~ ein steuerpflichtiges Einkommen vor Abzug des Freibetrages in Höhe von 6.000 Euro. Vortragsfähig ist der Freibetrag 2011~~4~~ iHv ~~7.300~~ **10.000** Euro bis zum Jahre 2021~~4~~, jener aus 2012~~5~~ bis zum Jahre 2022~~5~~ und jener aus 2013~~6~~ iHv 10.000 Euro bis zum Jahre 2023~~6~~. Im Jahr 2014~~7~~ kommt es durch den Teilansatz des Freibetrages in Höhe von 6.000 Euro zu keiner Steuerpflicht, der restliche Freibetrag von 4.000 Euro kann infolge des Überschreitens der Toleranzgrenze nicht vorgetragen werden.

In den Jahren 2015~~8~~ bis 2021~~4~~ ergeben sich jeweils nach Verrechnung der jährlichen Freibeträge keine steuerpflichtigen Einkommen. Im Jahre 2022~~5~~ findet die 50-Jahr-Feier des Vereines statt, es ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von 25.000 Euro. Zunächst ist der Freibetrag 2022~~5~~ zu verrechnen, das restliche Einkommen von 15.000 Euro ist mit den offenen Freibeträgen aus 2012~~5~~ und 2013~~6~~ von ~~17.300~~ **20.000** Euro (~~7.300~~ Euro für 2012~~5~~ und je 10.000 Euro für 2013~~6~~) zu verrechnen (der Freibetrag aus 2011~~4~~ ist nicht mehr verrechenbar). Der Freibetragsrest von ~~2.300~~ **5.000** Euro (aus dem Jahre 2013~~6~~) kann letztmalig im Jahr 2023~~6~~ verrechnet werden.

Jahr	Gewinn	Freibetrag	Vortrag
2014	0	10.000	10.000
2015	0	10.000	10.000
2016	0	10.000	10.000
2017	6.000	10.000	0
2018	0	10.000	10.000
2019	0	10.000	10.000
2020	0	10.000	10.000
2021	0	10.000	10.000
2022	0	10.000	10.000
2023	0	10.000	10.000
2024	0	10.000	10.000
2025	25.000	10.000	
	15.000 (Rest)	20.000 (aus 2015+2016)	5.000 (aus 2016)

Beispiel 3:

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

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

Jahr	Einkommen	Freibetrag	Vortrag
2012	5.000	7.300	0

2011	3.800	7.300	0
2010	4.000	7.300	0
2009	6.000	7.300	0
2008	6.000	7.300	0
2007	4.000	7.300	0
2006	0	7.300	7.300
2005	7.000	7.300	0
2004	0	7.300	7.300
2003	0	7.300	7.300
2002	0	7.300	7.300 (nicht mehr verrechenbar)

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

Rz 397 wird geändert (Aktualisierung)

397

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

- Kapitalertragsteuer für kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 93 EStG 1988 (gilt für alle Steuerpflichtigen)
- **Immobilienertragsteuer für Grundstücksveräußerungen gemäß § 30b EStG 1988 (gilt für alle Steuerpflichtigen)**
- Abzugssteuer für die im § 99 EStG 1988 genannten Einkünfte (gilt nur für ausländische beschränkt Steuerpflichtige)

Soweit derartige Einkünfte nicht im Rahmen einer Veranlagung zu erfassen sind, hat der Steuerabzug Endbesteuerungswirkung (§ 24 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 97 EStG 1988 **§ 30b Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 102 Abs. 4 EStG 1988**).

Rz 398 wird geändert (Klarstellung)

398

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

Gegenstand der Veranlagung ist das Einkommen im Sinne des § 7 Abs. 2 KStG 1988 (siehe KStR 2013 Rz 348 bis 418) bzw. der Gesamtbetrag der Einkünfte bei beschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 KStG 1988 (vgl. KStR 2013 Abschnitt 272).

Rz 407 wird geändert (Aktualisierung)

407

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

Überschrift 2.5.5.1 und Rz 411 werden geändert (Aktualisierung)

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

411

Der Steuerabzug erfolgt ~~einerseits~~ gemäß **§ 30b EStG 1988 (Immobilienvertragssteuerabzug)**, § 93 EStG 1988 (Kapitalertragsteuerabzug), ~~andererseits~~ **oder** gemäß § 99 EStG 1988 (Steuerabzug in besonderen Fällen).

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

Rz 412 wird geändert (Verweisanpassung)

412

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

Rz 419 wird geändert (Aktualisierung)

419

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

3 Umsatzsteuer

In Rz 441 werden Beispiele ergänzt (siehe UStR 2000 Rz 24)

441

Beispiele:

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

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

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

Bundessozialamt und Land gewähren einer gemeinnützigen GmbH einen Zuschuss für die Durchführung bestimmter arbeitsmarktpolitischer Maßnahmen eines Sozialprojekts zur Förderung von Arbeitsmöglichkeiten für behinderte Menschen bzw. zum Zweck der Heranführung von Jugendlichen an den Arbeitsmarkt durch individuelle stabilisierende Maßnahmen sowie Arbeitstraining (VwGH 27.2.2019, Ro 2018/15/0022).

Rz 442 wird an UStR 2000 Rz 25 angepasst:

442

[...]

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

Rz 444 wird an UStR 2000 Rz 26 angepasst:

444

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

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

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

481a

Bei Umsätzen aus dem Betrieb von Tennisplätzen, Golfplätzen, Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen kann keine auf die Grundstücksvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente angesetzt werden, **da es sich um einen Vertrag sui generis handelt. Gegenstand dieses Vertrages ist die Benützung von Einrichtungen, die der Freizeitgestaltung, der körperlichen Ertüchtigung oder der Sportausübung dienen, und nicht die Miete von Grundstücksflächen und Betriebsvorrichtungen** ~~wenn vom leistenden Unternehmer außer der bloß „passiven“ Zurverfügungstellung des Grundstückes (samt Anlagen) noch geschäftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sport- oder Spielanlage,~~

wie zB Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung, erbracht werden (VwGH 29.5.2018, Ro 2016/15/0030; EuGH 18.1.2001, Rs C-150/99, *Stockholm Lindöpark AB*). [...]

Rz 482 wird aktualisiert:

482

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (einschließlich Gebäuden und Räumlichkeiten) ist unecht befreit (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994). Dies gilt nicht für die Vermietung für Wohnzwecke, für die Beherbergung, für die Vermietung von Maschinen und Betriebsvorrichtungen, für die Vermietung von Garagen und Abstellplätzen für Fahrzeuge sowie von Campingplätzen **und die kurzfristige Vermietung (zu den Ausnahmen von der Steuerbefreiung siehe UStR 2000 Rz 894 ff)**. [...]

Rz 487 wird aktualisiert:

487

Befreit sind die Leistungen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts oder von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Rechtsträgern gemäß §§ 34 bis 47 BAO (§ 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994) erbracht werden. Werden die Leistungen nicht von Körperschaften öffentlichen Rechts, nicht von nach den §§ 34 bis 47 BAO begünstigten Rechtsträgern oder von diesen im Rahmen von begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erbracht, unterliegen sie dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 3 Z 10 UStG 1994 (bis 31.12.2015: § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1994). Zur Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes von 10% gemäß § 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994 für Studenten-, Lehrlings-, Kinder- und Schülerheime siehe UStR 2000 Rz ~~1229-1218~~.

[...]

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

515

Rechtslage bis 31.12.2024

Kleinunternehmer, das sind inländische Unternehmer, deren Umsätze - das sind Leistungsumsätze und der Eigenverbrauch - im Veranlagungszeitraum ~~30.000~~ **35.000** Euro nicht überstiegen haben, sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 von der Umsatzsteuer unecht befreit. Hilfgeschäfte, einschließlich der Geschäftsveräußerung im Ganzen sowie – mit Wirkung ab 1.1.2017 – Umsätze, die nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d und j, Z 10 bis 15, Z 17 bis 26 und Z 28 UStG 1994 steuerfrei sind, bleiben aber außer Ansatz. Ein Kleinunternehmer darf keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen und braucht keine Umsatzsteuer an das Finanzamt

abführen. Er ist aber auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Bei der Berechnung der ~~30.000~~ **35.000** Euro-Umsatzgrenze ist nicht von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, sondern von der Besteuerung nach den allgemeinen Regelungen auszugehen. Somit stellt die Umsatzgrenze des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht (= Nettobetrag) ab (~~siehe UStR 2000 Rz 995~~).

Rechtslage ab 1.1.2025

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

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

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

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

517

Rechtslage bis 31.12.2024

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

Rechtslage ab 1.1.2025

Wird die Kleinunternehmergrenze um nicht mehr als 10% überschritten, so kann die Befreiung noch bis zum Ende des Kalenderjahres in Anspruch genommen werden (Toleranzregelung). Wird die Kleinunternehmergrenze um mehr als 10% überschritten, so entfällt die Befreiung mit diesem Zeitpunkt sofort. Dh. für jenen Umsatz, mit dem die 10% Toleranzgrenze überschritten wird sowie für alle danach ausgeführten Umsätze, ist die Befreiung nicht mehr anwendbar (siehe hierzu UStR 2000 Rz 996).

518

Sofern die im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 und 2 BAO ausgeübten Tätigkeiten als nichtunternehmerisch (Liebhaberei) beurteilt werden (siehe Rz 463), sind sie für die Ermittlung der ~~30.000 Euro (bis 31.12.2006: 22.000 Euro)~~ Grenze **Kleinunternehmergrenze** im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 außer Ansatz zu lassen. Dasselbe gilt grundsätzlich auch für Gewerbebetriebe bzw. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 3 BAO, sofern die Umsätze (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994) aus diesen Betrieben im Veranlagungszeitraum insgesamt nicht mehr als 7.500 Euro betragen. Eine Vermögensverwaltung fällt nicht unter die Vermutung, dass es sich hierbei um eine nichtunternehmerische Tätigkeit im Sinn des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 handelt und ist daher für die Berechnung der Kleinunternehmergrenze miteinzubeziehen.

3.3.11.5 Sonderregelung für EU-Kleinunternehmer**520a**

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

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

534a

Unter den im Gesetz genannten weiteren Voraussetzungen kann es in folgenden Fällen zum Übergang der Steuerschuld auf (gemeinnützige) Vereine als Leistungsempfänger kommen:

- ~~Bei sonstigen Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benützung von Bundesstraßen) und bei Werklieferungen durch Unternehmer, die im Inland weder einen Wohnsitz (Sitz) noch einen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte haben (ausländische Unternehmer gemäß § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 idF bis zum 31.12.2009);~~
- ~~Ab 1.1.2010 schließen inländische Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmers, die nicht an der Leistungserbringung beteiligt sind, einen Übergang der Steuerschuld nicht mehr aus (vgl. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 idF Budgetbegleitgesetz 2009, BGBl. I Nr. 52/2009);~~
- ~~Ab 1.1.2012 sind bei den sonstigen Leistungen neben der entgeltlichen Duldung der Benützung von Bundesstraßen auch die bei den~~ in § 3a Abs. 11a UStG 1994 genannten Leistungen, - das sind sonstige Leistungen betreffend die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen, wie Messen, Ausstellungen, Konferenzen, Seminare, Konzerte usw. – **und ab 20.7.2022 bei der Vermietung im Inland gelegener Grundstücke durch im Inland nicht ansässige Unternehmer vom Übergang**

~~der Steuerschuld ausgenommen~~ **sowie bei Werklieferungen durch Unternehmer, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte haben** (vgl. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994 idF Abgabenänderungsgesetz ~~2022~~2011, BGBl. I Nr. ~~108/2022-76/2011~~).

- bei Bauleistungen (~~vgl. § 19 Abs. 1a UStG 1994~~). ~~Ab 1.1.2011 gilt auch die Reinigung von Bauwerken als Bauleistung~~ (vgl. § 19 Abs. 1a UStG 1994 idF Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010);
- bei Lieferungen im Sicherungseigentum, im Vorbehaltseigentum sowie bei Umsätzen von Grundstücken, Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten im Zwangsversteigerungsverfahren (vgl. § 19 Abs. 1b UStG 1994);
- bei Lieferungen von ~~Gas und Strom durch ausländische Unternehmer, wenn sich der Lieferort nach § 3 Abs. 13 oder 14 UStG 1994 bestimmt~~ (vgl. ~~§ 19 Abs. 1c UStG 1994~~). ~~Ab 1.1.2011 geht unter dieser Voraussetzung die Steuerschuld für Lieferungen von Erdgas über allgemeine Verteilungsnetze, Elektrizität, Kälte über Kältenetze und Wärme über Wärmenetze~~ **durch Unternehmer, die im Inland weder ihr Unternehmen betreiben noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte haben, wenn sich der Lieferort nach § 3 Abs. 13 oder 14 UStG 1994 bestimmt auf den Leistungsempfänger über** (vgl. § 19 Abs. 1c UStG 1994 idF Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010);
- bei bestimmten, durch Verordnung festzulegenden Umsätzen iSd § 19 Abs. 1d UStG 1994; das sind derzeit die in der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007 idGF (Schrott-UStV), genannten Umsätze von Abfallstoffen und die in der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung (UStBBKV), BGBl. II Nr. 369/2013 idGF, genannten Umsätze;
- ~~ab 1.7.2010 bei der Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd Art. 3 der Richtlinie 2003/87/EG und bestimmten anderen Einheiten~~ (vgl. ~~§ 19 Abs. 1e UStG 1994 idF Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 34/2010~~); ~~ab 1.1.2012 bei~~ **sowie** der Lieferung bestimmter Mobilfunkgeräte und integrierter Schaltkreise an Unternehmer (vgl. § 19 Abs. 1e ~~lit. b~~ UStG 1994 idF Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76/2011) sowie
- im Rahmen eines Dreiecksgeschäftes iSd Art. 25 UStG 1994, wenn eine juristische Person (zB ein Verein), die Unternehmer ist oder - als Nichtunternehmer - für Zwecke der Umsatzsteuer im Inland erfasst ist, letzter Abnehmer ist (vgl. Art. 25 Abs. 3 lit. ~~bd~~ **iVm Abs. 5** UStG 1994).

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

535

Vereine, die unternehmerisch tätig sind oder innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen, haben im Sinne des § 21 UStG 1994 monatliche oder vierteljährliche Voranmeldungen zu legen und die sich allenfalls ergebende Umsatzsteuer an das Finanzamt zu entrichten.

Der Verein als Unternehmer oder innergemeinschaftlicher Erwerber hat die Umsatzsteuer für einen Voranmeldungszeitraum, das ist grundsätzlich der Kalendermonat, selbst zu berechnen. Für Vereine, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 Euro (~~bis 31.12.2010: 30.000 Euro bzw. bis 31.12.2009: 22.000 Euro~~) nicht überstiegen haben, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum. Von der errechneten Umsatzsteuerschuld kann der Verein die Vorsteuer bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen in Abzug bringen. Der Differenzbetrag zwischen Umsatzsteuer und Vorsteuer ist spätestens am 15. des zweitfolgenden Kalendermonats (somit für Jänner bis 15. März, bei Vierteljahreszahlern für das 1. Quartal bis zum 15. Mai usw.) an das Finanzamt zu überweisen.

536

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Sportverein, dessen Umsätze im Jahr 01 100.000 Euro (~~bis 31.12.2010: 30.000 Euro bzw. bis 31.12.2009: 22.000 Euro~~) überstiegen haben, veranstaltet ein steuerpflichtiges Zeltfest im August des Jahres 02. Die Umsatzsteuer aus den steuerpflichtigen Einnahmen beträgt im August 02 10.000 Euro, die abziehbare Vorsteuer 3.000 Euro. Die Zahllast beträgt somit 7.000 Euro; dieser Betrag ist bis spätestens 15. Oktober (das ist der 15. des auf den Kalendermonat August zweitfolgenden Kalendermonates) an das Finanzamt abzuführen.

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

537

Gemäß § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der VO des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. ~~171/2010~~ **313/2019**, entfällt für Unternehmer, deren Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 im vorangegangenen Kalenderjahr ~~350.000 Euro netto (bis 31.12.2010: 100.000 Euro netto)~~ **350.000 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 ~~seit 2003~~ die Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen. Unternehmer, die ausschließlich gemäß § 6 Abs. 1 Z 7 bis 28 UStG 1994 steuerbefreite Umsätze tätigen, sind jedoch aus

Vereinfachungsgründen von der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung befreit, sofern sich für einen Voranmeldungszeitraum weder eine Vorauszahlung noch ein Überschuss ergibt.

Beispiel 1:

Ein gemeinnütziger Sportverein, dessen Umsätze im Jahr 01 600.000 Euro 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 tätig und seine Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 350.000 Euro überstiegen haben, ist er verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 02/02 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

Beispiel 3:

Im Voranmeldungszeitraum 03/02 erwirbt der Verein ein Sportgerät um 15.000 Euro aus Deutschland. Der Erwerb muss in Österreich versteuert werden. Aus diesem Grund ergibt sich eine Vorauszahlung und der Verein ist verpflichtet, für den Voranmeldungszeitraum 03/02 eine Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben.

538

Eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung besteht gemäß § 21 Abs. 1 erster und zweiter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 2 der VO des Bundesministers für Finanzen, BGBl. II Nr. 206/1998 idF BGBl. II Nr. ~~171/2010~~**10313/2019** auch dann, wenn der Unternehmer vom Finanzamt zur Einreichung von Voranmeldungen aufgefordert wird.

Ein Grund für die Aufforderung ist gegeben, wenn der Unternehmer

- eine gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 zu leistende Vorauszahlung nicht oder nicht zur Gänze bis zum Fälligkeitstag entrichtet oder
- einen Überschuss in unrichtig errechneter Höhe voranmeldet oder
- die Aufzeichnungspflichten gemäß § 18 UStG 1994 nicht erfüllt.

Auch wenn eine Verpflichtung zur Einreichung einer Umsatzsteuervoranmeldung nicht besteht, können Überschüsse nur durch Abgabe einer UVA geltend gemacht werden.

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

550

Rechtslage bis 31.12.2007

~~Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne des Art. 1 Abs. 6 UStG 1994 sind Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren (und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge) keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Erwerber im Sinne des Abschnitt 3.9.1 zweiter Punkt (zB Verein), dessen Erwerbe unter der Erwerbsschwelle liegen, zu versteuern.~~

Rechtslage ab 1.1.2008

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 geliefertes Gas sowie Elektrizität. Zu den Energieerzeugnissen zählen neben den Mineralölen insbesondere Kohle und Koks. Die Erwerbsschwellenregelung findet auf den Erwerb dieser Waren und auf den Erwerb neuer Fahrzeuge keine Anwendung. Der innergemeinschaftliche Erwerb solcher Waren ist daher auch von einem Schwellenerwerber zu versteuern.

Rechtslage ab 1. Jänner 2011

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.

ENTWURF

4 Kommunalsteuer

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

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

4.1 Steuerpflicht bei Vereinen

553

Ein Verein unterliegt der Kommunalsteuer (**KommSt**), wenn er unternehmerisch tätig ist und in einer inländischen Betriebsstätte seines Unternehmens Dienstnehmer iSd KommStG 1993 beschäftigt. **Die KommSt-Pflicht erstreckt sich auf die Arbeitslöhne, die auf den unternehmerischen Bereich des Vereines 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 Mitgliedsbeitrages 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 titulierte sein, sind als so genannte unechte Mitgliedsbeiträge zum Unternehmensbereich zu rechnen.

4.1.2 Subventionen**557**

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

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

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

558

Unternehmensbezogene, unechte Subventionen sind solche Entgelte, welche

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

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

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

4.2 Dienstnehmer iSd KommStG 1993

559

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

Dienstnehmer sind:

554

- ~~Personen, die zum Verein in einem Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen.~~

555

- ~~Personen, die von einem ausländischen Arbeitskräfteüberlasser dem Verein zur Arbeitsleistung überlassen werden.~~

556

- ~~Personen, die seitens einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dem Verein zur Dienstleistung zugewiesen werden.~~

556a

- ~~Personen, die in einem freien Dienstverhältnis stehen (§ 4 Abs. 4 ASVG)~~

4.2.1 Dienstverhältnis iSd § 47 Abs. 2 EStG 1988

557

~~Darunter fallen vor allem Personen, die in einem lohnsteuerlichen Dienstverhältnis zum Verein stehen, weiters beim Verein tätige Grenzgänger. Grenzgänger sind im Ausland ansässige Dienstnehmer, die im Inland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben. Nicht in einem Dienstverhältnis stehen Personen, die aufgrund eines echten Werkvertrages für den Verein tätig werden.~~

4.2.2 Arbeitskräfteüberlassung

4.2.2.1 Einsatz im Unternehmen

558

Arbeitskräfte, die von einem inländischen Überlasser einem unternehmerischen Verein zur Arbeitsleistung überlassen werden, gelten für Zwecke der Kommunalsteuer nicht mehr als Dienstnehmer des Vereins; Steuerschuldner ist generell der inländische Überlasser. Hingegen gelten Arbeitskräfte, die von einem ausländischen Überlasser einem unternehmerischen Verein zur Arbeitsleistung überlassen werden, für Zwecke der Kommunalsteuer als Dienstnehmer des Vereins (Beschäftigter, Gestellungsnehmer); diese Arbeitskräfte werden für Zwecke der Kommunalsteuer mit Ausnahme der Bemessungsgrundlage wie die lohnsteuerlichen Dienstnehmer des Vereins behandelt, zB bei der Betriebsstättenzuordnung. Ohne Bedeutung ist Wohnsitz oder Staatsbürgerschaft der überlassenen Person.

Beispiel

Ein Verein hat den Hauptsitz in der Gemeinde A und eine Betriebsstätte in der Gemeinde B. Beschäftigt der Verein Arbeitskräfte eines ausländischen Überlassers in der Betriebsstätte B, ist die Kommunalsteuer an die Gemeinde B abzuführen, auch wenn die Rechnungslegung des ausländischen Überlassers an den Hauptsitz in der Gemeinde A erfolgt.

4.2.2.2 Einsatz außerhalb eines Unternehmens

559

Hat der Verein kein Unternehmen oder wird die Arbeitskraft des ausländischen Überlassers nicht im unternehmerischen Bereich des Vereins eingesetzt, kann der Verein nicht Steuerschuldner der Kommunalsteuer sein.

Im Falle der Überlassung der Arbeitskraft eines ausländischen Überlassers an einen Verein mit unternehmerischem und nichtunternehmerischem Bereich gilt Folgendes:

560

- Arbeitskraft wird nur im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt: Der Verein kann nicht Steuerschuldner der Kommunalsteuer sein.

561

- Arbeitskraft wird nur im unternehmerischen Bereich eingesetzt: Steuerschuldner ist zur Gänze der Verein.

562

- Arbeitskraft wird im unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt. Es ist eine Aufteilung vorzunehmen:

563

- ~~Soweit die Arbeitskraft im unternehmerischen Bereich tätig wird, ist Steuerschuldner der Verein (Bemessungsgrundlage: 70% des anteiligen Gestellungsentgelts).~~

564

- ~~Soweit die Arbeitskraft im nichtunternehmerischen Bereich tätig wird, fällt beim Verein keine Kommunalsteuer an.~~

565

~~Hinsichtlich der Zuordnung zum unternehmerischen und nichtunternehmerischen Bereich wird auf die Möglichkeit einer Vereinbarung mit der Gemeinde (den Gemeinden) hingewiesen.~~

4.2.2.3 Abgrenzung des Gestellungsvertrages vom Werkvertrag**566**

~~Eine Gestellung von Arbeitskräften liegt vor, wenn ein Unternehmer (Gesteller, Überlasser) seine Dienstnehmer einem Dritten (Beschäftiger, Gestellungsnehmer) zur Verfügung stellt, ohne dass zwischen dem Gestellungsnehmer und den Arbeitnehmern des Gestellers ein Dienstverhältnis begründet wird. Im Unterschied zum Werkvertrag liegt das Gefahrenrisiko ausschließlich beim Gestellungsnehmer. Der Gesteller haftet nicht für die tatsächlichen Leistungen der von ihm gestellten Arbeitnehmer, sondern nur für ihre grundsätzliche Qualifizierung.~~

4.2.3 Dienstzugeteilte Personen**567**

~~Bedienstete einer Körperschaft öffentlichen Rechts können nach diversen Ausgliederungsgesetzen dem ausgegliederten Unternehmen zur Dienstleistung zugewiesen werden. Diese zur Dienstleistung zugewiesenen Bediensteten gelten für die Kommunalsteuer als Dienstnehmer des zB von einem Verein geführten ausgegliederten Unternehmens.~~

~~Ist die ausgegliederte Einrichtung kein Unternehmen oder gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit, fällt keine Kommunalsteuer an.~~

4.3 Unternehmen**560**

Siehe KommSt-Info Rz 21 bis 37.

4.3.1 Begriff

568

~~§ 3 KommStG 1993 knüpft an den Unternehmens- und Unternehmerbegriff iSd § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 UStG 1994 an. Danach umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede selbständige, nachhaltige Betätigung zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Keine Bedeutung im Bereich der Kommunalsteuer haben Liebhabereivermutungen (zB LVO, BGBl. Nr. 33/1993; Durchführungserlass AÖF Nr. 178/1993, 187/1990). Daher zählen auch so genannte Liebhabereitigkeiten zum Unternehmensbereich.~~

569

~~Ob die umsatzsteuerbaren Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind, hat für die Kommunalsteuer keine Bedeutung,~~

4.3.2 Befreiung

570

~~Bei gemeinnützigen Vereinen, die zwar die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet erfüllen, aber nicht unter die Befreiung des § 8 Z 2 KommStG 1993 fallen (zB gemeinnütziger Sportverein gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994), zählen auch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe iSd § 45 Abs. 2 BAO sowie vermögensverwaltende Tätigkeiten (zB Mietwohnhaus) zum unternehmerischen Bereich.~~

4.3.3 Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Sphäre

571

~~Zur Abgrenzung der unternehmerischen von der nichtunternehmerischen Sphäre siehe Abschn. 3.2.~~

572

~~Ein Verein ist nicht unternehmerisch tätig, soweit er satzungsgemäße Gemeinschaftsaufgaben besorgt, für die er echte Subventionen, Spenden oder so genannte echte Mitgliedsbeiträge erhält. Hingegen ist der Verein insoweit unternehmerisch tätig, als er für im Rahmen eines Leistungsaustausches erbrachte Tätigkeiten Leistungsentgelte oder so genannte unechte Mitgliedsbeiträge erhält; diesen Beiträgen steht eine konkrete Gegenleistung des Vereines an den Beitragszahler gegenüber (vgl. VwGH 21.09.2006, 2003/15/0026).~~

~~Zur Abgrenzung echter und unechter Mitgliedsbeiträge siehe Rz 432 bis 438.~~

573

~~Auch Subventionen können zum unternehmerischen Bereich gehören; siehe dazu Rz 439 bis 443. Im Gegensatz dazu ist ein Verein nichtunternehmerisch tätig, wenn er seine Leistungen unentgeltlich erbringt und erst die Subventionen den Verein in die Lage versetzen, seine nach dem Vereinszweck obliegenden Aufgaben erfüllen (VwGH 24.11.1999, 95/13/0185).~~

4.4 Betriebsstätte**561**

Siehe KommSt-Info Rz 38 bis 54.

4.4.1 Begriff**574**

~~Als Betriebsstätte gilt jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient (§ 4 Abs. 1 KommStG 1993 mit Verweis auf § 29 Abs. 2 BAO). Durch das Wort "mittelbar" werden auch jene Einrichtungen einbezogen, die nach der BAO nicht als Betriebsstätten angesehen werden, bspw. Arbeiterwohnstätten, vom Unternehmer den Dienstnehmern zur Verfügung gestellte Betriebserholungsheime (Urlaubsheime), Sport-, Fitness-, Freizeitanlagen und dgl.), Mietobjekte.~~

4.4.2 Sonderfälle**575**

~~In einer Arbeiterwohnstätte wohnhafte Dienstnehmer können nur dann dieser Betriebsstätte zugerechnet werden, wenn und insoweit sie dort tätig werden, wie zB ein Dienstnehmer, der als Hausbesorger für die Betreuung des unternehmerisch genutzten Gebäudes ganz oder teilweise eingesetzt wird. Die gleiche Beurteilung gilt für Freizeitanlagen und dgl. Das bloße Wohnen eines Dienstnehmers in einer Werkswohnung oder dessen Aufenthalt in einem Betriebserholungsheim allein begründet sohin keine Kommunalsteuerpflicht der Arbeitslöhne dieses Dienstnehmers.~~

4.5 Bemessungsgrundlage**562**

Siehe KommSt-Info Rz 55 bis 98.

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

576

~~Die Bemessungsgrundlage entspricht jener des Dienstgeberbeitrages gemäß § 41 FLAG 1967. Heranzuziehen ist grundsätzlich die Summe der in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer gewährten Bruttobezüge (Geld und geldwerte Vorteile).~~

4.5.1.1 Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

577

- ~~• Ruhe und Versorgungsbezüge~~

578

- ~~• die im § 67 Abs. 3 und 6 EStG 1988 genannten Bezüge (Abfertigungen und Abfindungen anlässlich der Beendigung des Dienstverhältnisses; nicht aber Urlaubsabfindungen und -entschädigungen);~~

579

- ~~• die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 - 21 EStG 1988 genannten Bezüge (ua. pauschale Reiseaufwandsentschädigungen an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer, begünstigte Auslandstätigkeit, Sachzuwendungen bei Betriebsveranstaltungen, Zukunftssicherungszuwendungen, Mitarbeiterbeteiligungen, freie Mahlzeiten und Getränke);~~

580

- ~~• Arbeitslöhne an Dienstnehmer, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden. Diese Befreiung auch dann anwendbar ist, wenn das Unternehmen ohne Einstellungspflicht begünstigte Behinderte iSd § 2 BEinstG beschäftigt.~~

4.5.1.2 Nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage

581

~~Wird anlässlich einer Prüfung durch das Finanzamt der von einem Verein gewährte Arbeitslohn wegen Überhöhung auf das angemessene Ausmaß gekürzt und dem Verein rückerstattet, fällt der überhöhte Teil nicht unter die Arbeitslöhne und damit nicht unter die Kommunalsteuer (zB überhöhtes Gehalt, verdeckte Ausschüttungen). Fehlende oder unvollständige Aufzeichnungen über die Arbeitslöhne berechtigen bzw. verpflichten die Behörde zur Schätzung der Bemessungsgrundlage.~~

4.5.2 Überlassene (gestellte) Arbeitskräfte

581a

~~Bei Überlassungen ist der inländische Überlasser Steuerschuldner. Bemessungsgrundlage sind die gewährten Arbeitslöhne.~~

582

~~Bei ausländischen Überlassern ist der Beschäftiger der Arbeitskräfte Steuerschuldner. Bemessungsgrundlage ist 70% des an den ausländischen Überlasser gezahlten Gestellungsentgeltes (ohne Umsatzsteuer und abzüglich allfälliger Skonti).~~

583

~~Auf gestellte behinderte Personen ist die Befreiung des § 5 Abs. 2 lit. e KommStG 1993 sinngemäß anwendbar (keine Kommunalsteuer auf das Gestellungsentgelt für gestellte behinderte Personen).~~

4.5.3 Zugeteilte Dienstnehmer

584

~~Bemessungsgrundlage sind die vom Verein der Körperschaft öffentlichen Rechts ersetzten Aktivbezüge. Dazu gehören nicht die vom lohnsteuerlichen Dienstgeber zu tragenden Lohnnebenkosten. Ist die Höhe der ersetzten Aktivbezüge für dienstzugeteilte Arbeitskräfte nicht bekannt, kann vom in Rechnung gestellten Betrag ein Abschlag von 30% erfolgen (vgl. Bemessungsgrundlage Rz 582).~~

4.5.4 Zuordnung der Dienstnehmer

585

~~Für die Zuordnung der Dienstnehmer zu einer Betriebsstätte kann die Verwaltungspraxis und Rechtsprechung herangezogen werden.~~

Beispiel:

Ein Verein vermietet und verpachtet Grundstücke (= Betriebsstätten) in den Gemeinden A, B und C, die von einer in der Gemeinde A gelegenen Dienststelle (= Betriebsstätte) des Vereins aus verwaltet werden. Das Grundstück in der Gemeinde B ist ein Mietwohnhaus, in dem ein Hausbesorger angestellt ist. Die in den Gemeinden A und C gelegenen Grundstücke sind unbebaut. Kommunalsteuerpflichtig sind daher die Hausbesorgerbezüge in der Gemeinde B und die mit der Verwaltung (ganz oder teilweise) im Zusammenhang stehenden Bezüge der Dienstnehmer in der Gemeinde A.

4.5.5 Gemischte Tätigkeiten

4.5.5.1 Aufteilung der Bemessungsgrundlage

586

Ist ein Dienstnehmer teilweise im unternehmerischen und teilweise im nichtunternehmerischen Bereich tätig, sind die Arbeitslöhne entsprechend zuzuordnen und nur mit dem unternehmerischen Teil steuerpflichtig. Die Aufteilung wird, wenn der Dienstnehmer nach der Arbeitszeit entlohnt wird, idR nach dem zeitlichen Ausmaß der Tätigkeiten (zeitlicher Arbeitseinsatz) zu erfolgen haben (zB eine Haushaltshilfe, die auch im Geschäftslokal eingesetzt wird).

4.5.5.2 Sonderformen der Aufteilung

587

Führt eine zeitanteilige Aufteilung im Einzelfall zu einem unangemessenen Ergebnis, können auch andere Aufteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

Beispiele

Bei Herausgabe einer nicht begünstigungsschädlichen Vereinszeitung mit Inseratengeschäft durch einen gemeinnützigen Verein (siehe Rz 370 bis 371) kann auch die Seitenanzahl der Vereinszeitung für die Aufteilung in Betracht kommen (Verhältnis der Inseratenseiten zu den übrigen Seiten).

Finanziert ein Sportverein zB die Sportausbildung durch echte Mitgliedsbeiträge, echte Subventionen, Spenden und Entgelte der auszubildenden Sportler, fällt nur der Leistungsaustausch mit den Sportlern in den unternehmerischen Bereich. Als Abgrenzungsmaßstab für die Zuordnung der Arbeitslöhne der Ausbilder zum unternehmerischen Bereich kann auch das Verhältnis [zur Finanzierung der Ausbildung verwendete echte Mitgliedsbeiträge, echte Subventionen und Spenden] : [Entgelte der auszubildenden Sportler] herangezogen werden.

4.5.5.3 Vereinbarung der Bemessungsgrundlage

588

Ist die Feststellung der mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängenden Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, können die erhebungsberechtigten Gemeinden mit dem Steuerschuldner eine Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage treffen.

In Abschnitt 4.6 werden die Aussagen der Rz 589 in die neue Rz 563 übernommen und ergänzt. Die Rz 564 bis 581 mit Aussagen aus der KommSt-Info werden eingefügt.

4.6 Befreiungen gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993

4.6.1 Ausnahme von Ausschließlichkeit

589563

Befreit sind Vereine, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen. 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 Befreiungsagenden, insbesondere Fürsorgeagenden, erfüllen, sind kommunalsteuerbefreit. Solche gemeinnützigen Körperschaften des privaten Rechts sind beispielsweise auch Kapitalgesellschaften wie GmbH oder AG; gerade Krankenanstalten werden oft gemeinnützig in Form einer Kapitalgesellschaft geführt.

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 Befreiungsgattungen erfüllt, ist eine Kommunalsteuerbefreiung gegeben. Unterhält eine begünstigte Kapitalgesellschaft einen entbehrlichen/einen unentbehrlichen/einen begünstigungsschädlichen Betrieb, ist Rz 134 zu beachten.

4.6.6 Begünstigte Zwecke

568

Ausschließlich die in § 8 Z 2 KommStG 1993 taxativ aufgezählten Befreiungszwecke (sämtliche mildtätige Zwecke – siehe dazu Rz 82 ff – 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.

569

Mildtätig sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen und menschliche Not zu lindern (vgl. VwGH 29.4.1991, 90/15/0168; 19.09.2001, 99/16/0091). Die Hilfsbedürftigkeit kann auf Grund materieller Not bestehen, sie kann sich aber auch aus körperlichen oder geistigen Gebrechen ergeben. Die taxativ aufgezählten Zwecke beziehen sich auf die Gemeinnützigkeit, die Mildtätigkeit ist nicht auf bestimmte Zwecke eingeschränkt (vgl. VwGH 20.11.2019, Ra 2019/15/0103).

570

Eine unmittelbare Förderung der begünstigten Zwecke liegt vor, wenn eine Körperschaft diese Zwecke selbst erfüllt oder wenn dies durch Dritte (zB Arbeitnehmer oder andere juristische Person) erfolgt, sofern deren Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist und ein Weisungsverhältnis vorliegt. Das Erfordernis der unmittelbaren Förderung der begünstigten Zwecke ist daher nicht eng zu beurteilen, sondern fällt darunter auch die Vermittlung von Dritten, welche Leistungen im Bereich der begünstigten Zwecke erbringen.

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).

Krankenpflegeschulen, welche nicht im Rahmen einer Krankenanstalt, sondern durch Vereine, Kapitalgesellschaften usw., gesondert 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

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige, nachhaltige, nicht mit Gewinnabsicht unternommene Betätigung, welche über die Vermögensverwaltung hinausgeht und in deren Rahmen Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb setzt wirtschaftliche Selbständigkeit voraus. Dieser muss sich aus der allgemeinen Tätigkeit der Körperschaft durch eine sachliche Geschlossenheit der Tätigkeit des Geschäftsbetriebes gegenüber anderen Tätigkeiten der Körperschaft herausheben (vgl. Rz 136 bis 150, VwGH 24.10.2019, Ra 2019/15/0060).

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 Behinderter) 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 ein Ausnahmebescheid 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.

In den neuen Rz 582 bis 588 werden Beispiele für kommunalsteuerlich begünstigte Zwecke zusammengefasst und neu strukturiert. Die bisherigen Rz 590 bis 663 entfallen.

4.6.8 Begünstigte Körperschaften mit Aufgaben der öffentlichen Fürsorge**582**

Soweit ein Verein oder eine begünstigte Körperschaft Aufgaben der öffentlichen Fürsorge (§ 8 Z 2 KommStG 1993), etwa bei dem Versuch der Resozialisierung nicht vermittelbarer Langzeitarbeitsloser, 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.

583

Beispiele für Jugendfürsorge:

- **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 Behinderte 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 gem. § 11 BEinstG, siehe auch Rz 261a**
- **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 gem. § 11 BEinstG, siehe auch Rz 261a**
- **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**

590

~~Voraussetzung für die Kommunalsteuerbefreiung ist somit, dass der Verein ausschließlich und unmittelbar begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO verfolgt; liegen mehrere begünstigte Zwecke vor, erstreckt sich die Befreiung nur auf die in § 8 Z 2 KommStG 1993 genannten Zwecke.~~

~~Mildtätige "und/oder" gemeinnützige Zwecke besagt, dass sich die Befreiung entweder auf die Mildtätigkeit allein oder auf die begünstigten gemeinnützigen Zwecke allein oder auf beide gleichzeitig verfolgten Zwecke erstrecken kann.~~

4.6.1 Mildtätige Zwecke

591

~~Was unter mildtätigen Zwecken zu verstehen ist, richtet sich nach § 37 BAO.~~

~~Zum Begriff der Mildtätigkeit siehe Rz 28 und 29.~~

4.6.2 Gemeinnützige Fürsorgezwecke

592

~~Was unter gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familie-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge zu verstehen ist, richtet sich nach § 35 Abs. 2 BAO.~~

~~Für die Abgrenzung der begünstigten Fürsorgezwecke können die Sozialgesetze der einzelnen Länder hilfsweise herangezogen werden.~~

4.6.2.1 Gesundheitspflege

593

~~Unter Gesundheitspflege sind alle Maßnahmen zu verstehen, die der Erhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit dienen. Das sind zum Beispiel:~~

594

- ~~• Jugendlichenuntersuchungen~~

595

- ~~• Vorsorge(Gesunden)untersuchungen~~

596

- ~~• Impfungen~~

597

- ~~• Kurse über Gesundheitsgefährdung, Krankheits- und Unfallverhütung, Verhütung von Berufskrankheiten und Erste-Hilfe~~

598

- ~~• Unterbringung und Behandlung in Genesungs-, Erholungsheimen, Kuranstalten und Heilbädern~~

599

- ~~• Blutspende-Abnahme~~

4.6.2.2 Kinderfürsorge

600

~~Unter Kinderfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Unterbringung, Pflege, Beaufsichtigung, Erziehung, Betreuung und Beratung Minderjähriger bis zur Vollendung ihres 14. Lebensjahres dienen. Das sind zum Beispiel:~~

601

- ~~• Beratungshilfen, Hilfen im Bereich der Freizeitgestaltung von sozial benachteiligten Kindern, Kindertelefon, Kinderschutzzentren~~

602

- ~~• Unterbringung von Kindern in Familien, Kindertagesheimen (zB Säuglingskrippen, Kleinkindergruppen, Kindergärten, Horte), Kinder- und Schülerheimen, Internaten, Kinderdörfern, sozialpädagogischen Wohngemeinschaften und bei Tagesmüttern/-vätern~~

603

- ~~Erholungsaktionen, Ferienlager~~

604

- ~~Erziehungshilfen (zB Gruppenbetreuung, Erziehungsheime)~~

604a

~~Die Ermöglichung des Beisammenbleibens von Elternteilen mit ihren Kindern während eines Spitals- oder Kuraufenthaltes ihrer Kinder (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0014).~~

4.6.2.3 Jugendfürsorge**605**

~~Unter Jugendfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Unterbringung, Pflege, Beaufsichtigung, Erziehung, Betreuung und Beratung von Personen vom vollendeten 14. bis zum vollendeten 27. Lebensjahr dienen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0005, Studentenheim). Das sind zum Beispiel:~~

606

- ~~Beratungshilfen, Hilfen im Bereich der Freizeitgestaltung von sozial benachteiligten Jugendlichen~~

607

- ~~Unterbringung von Jugendlichen in Familien, Heimen (zB Lehrlings-, Schüler-, Jugendheimen), Internaten, Kinderdörfern und sozialpädagogischen Wohngemeinschaften~~

608

- ~~Erholungsaktionen, Ferienlager~~

609

- ~~Erziehungshilfen (zB Gruppenbetreuung, Erziehungsheime)~~

610

~~Der Betrieb einer Schule mit Öffentlichkeitsrecht durch einen Verein kann nicht einem Hoheitsbetrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes gleichgestellt werden. Im Hinblick auf die Anlehnung des KommStG 1993 an das Gemeinnützigkeitsrecht der BAO kann das Betreiben einer Privatschule durch einen Verein nicht unter den Begriff der Kinder- und Jugendfürsorge subsumiert werden (VwGH 20.9.1995, 95/13/0127).~~

611

~~Bei einer gemeinnützigen Privatschule (mit oder ohne Öffentlichkeitsrecht) mit Internatsbetrieb oder Nachmittagsbetreuung fällt der Schulbetrieb in den steuerpflichtigen~~

~~Bereich und der Internatsbetrieb bzw. die Nachmittagsbetreuung in den steuerbefreiten Bereich. Die gleiche Beurteilung gilt im Übrigen für Schulen, die ohne Öffentlichkeitsrecht von einer Körperschaft öffentlichen Rechts betrieben werden.~~

4.6.2.4 Familienfürsorge

612

~~Unter Familienfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Beratung, Unterbringung, Betreuung und Unterstützung bei der Haushaltsführung von Schwangeren, Eltern, Müttern/Vätern und Erziehungsberechtigten dienen. Das sind zum Beispiel:~~

613

- ~~• Beratungshilfen für Familienplanung, werdende Eltern und Erziehungsberechtigte mit Säuglingen und Kleinkindern~~

614

- ~~• Muttersprachliche Beratungsdienste~~

615

- ~~• Unterbringung von Schwangeren und Müttern/Vätern mit ihren Säuglingen und Kleinkindern in Krisenwohnungen, Heimen und sonstigen Einrichtungen (zB Frauenhäuser)~~

616

- ~~• Kinderkrippen, Tagesmütter/-väter~~

617

- ~~• Beratungs- und Betreuungshilfen für Alleinerzieher~~

618

- ~~• Elternberatungsstellen~~

619

- ~~• Eltern-Kind-Zentren~~

620

- ~~• Elternschulen~~

4.6.2.5 Krankenfürsorge

621

~~Unter Krankenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere der Krankenhilfe dienen. Das sind zum Beispiel:~~

622

- ~~Krankenbehandlung einschließlich Zahnbehandlung~~

623

- ~~Unfallheilbehandlung~~

624

- ~~Pflege in öffentlichen und nichtöffentlichen Krankenanstalten~~

625

- ~~Krankentransport~~

626

- ~~Erste Hilfeleistung~~

627

- ~~Unterbringung in Sonderkrankenanstalten und Pflegeanstalten für chronisch Kranke~~

628

- ~~Hauskrankenpflege~~

629

- ~~Medizinische Maßnahmen der Rehabilitation~~

629a

~~Nicht dazu zählen beispielsweise Krankenpflegeschulen, welche nicht im Rahmen einer Krankenanstalt, sondern durch Vereine gesondert von der Krankenanstalt geführt werden. Diese dienen primär der Ausbildung und nicht der Krankenpflege und sind daher nicht unter die Befreiungssachverhalte des § 8 Z 2 KommStG 1993 wie Gesundheitspflege und Krankenfürsorge zu subsumieren.~~

4.6.2.6 Behindertenfürsorge**630**

~~Unter Behindertenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere dienen der Eingliederung, Hilfe zur geschützten Arbeit, Beschäftigungstherapie, Hilfe zur Unterbringung und persönlichen Hilfe von Behinderten. Das sind Personen, die infolge eines Leidens oder Gebrechens in ihrer Fähigkeit, eine angemessene Erziehung und Schulbildung zu erhalten, oder einen Erwerb zu erlangen oder beizubehalten, dauernd oder vorübergehend wesentlich beeinträchtigt sind. Begünstigt ist auch die Förderung der Kommunikation und Selbstentfaltung sowie arbeitstherapeutische Behandlung insoweit, als sie unmittelbar behinderten Personen zuteil wird. Die Information der Öffentlichkeit über Hintergründe,~~

~~Ursachen und Auswirkungen von Arbeitslosigkeit, Mittellosigkeit, Nichtsesshaftigkeit und anderen psychosozialen Problemen ist grundsätzlich nicht begünstigt.~~

631

~~Betreuungsleistungen und Hilfestellungen für Kranke und Behinderte eines Vereines für Sachwalter und Patientenanwälte fallen als "Rechtsfürsorge" unter den Begriff der Kranken- und Behindertenfürsorge (VwGH 24.11.1999, 95/13/0185).~~

Beispiele:

632

- Wohnheime

633

- Pflegeheime

634

- Tagesheimstätten

635

- Behinderteninternate

636

- geschützte Werkstätte

637

- berufliche und soziale Maßnahmen der Rehabilitation

638

- Bereitstellung von zur Überwindung der Behinderung geeigneten Hilfsmitteln

639

- Hilfe zur Schulbildung und Erziehung

640

- Hilfe zur beruflichen Eingliederung

641

- Einrichtungen für Beschäftigungstherapie

4.6.2.7 Blindenfürsorge**642**

~~Unter Blindenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die insbesondere dienen der Eingliederung, Hilfe zur geschützten Arbeit, Beschäftigungstherapie, Hilfe zur Unterbringung~~

~~und persönlichen Hilfe von Blinden. Das sind blinde und schwerst sehbehinderte Personen. Das sind zum Beispiel:~~

643

- ~~• Blindenheime~~

644

- ~~• Geschützte Werkstätten~~

645

- ~~• Bereitstellung von zur Überwindung der Behinderung geeigneten Hilfsmitteln~~

646

- ~~• Hilfe zur Schulbildung und Erziehung~~

647

- ~~• Hilfe zur beruflichen Eingliederung~~

4.6.2.8 Altenfürsorge**648**

~~Unter Altenfürsorge sind alle Maßnahmen zu verstehen, die in Bezug auf Personen, die ein bestimmtes Alter erreicht haben (bei Frauen idR die Vollendung des 55. und bei Männern idR die Vollendung des 60. Lebensjahres), insbesondere dienen:~~

649

- ~~• der Sicherung des Lebensunterhaltes (zB hinsichtlich Unterkunft, Nahrung, Bekleidung und Körperpflege);~~

650

- ~~• der Hilfe zur Weiterführung des Haushalts;~~

651

- ~~• der Unterbringung, Verpflegung und sozialen Betreuung in Wohn- und Altenheimen; das sind Heime für alte Menschen, welche die Verrichtungen des täglichen Lebens nur mit großer Mühe auf sich nehmen könnten;~~

652

- ~~• der Pflege innerhalb oder außerhalb von Pflegeheimen; das ist die körperliche und persönliche Betreuung von Personen, die auf Grund ihres körperlichen oder geistig-seelischen Zustandes nicht imstande sind, die notwendigen Verrichtungen des täglichen Lebens ohne fremde Hilfe zu besorgen.~~

4.6.3 Bundesabgabenordnung

4.6.3.1 Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen

653

~~Auf die weiteren Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen der Ausschließlichkeit (§ 39 BAO, siehe Rz 113), Unmittelbarkeit (§ 40 BAO, siehe Rz 119 bis 122.), entsprechenden Satzung (§ 41 BAO, siehe Rz 105 bis 112.) und tatsächlichen Geschäftsführung (§ 42 BAO, siehe Rz 126 bis 135) wird hingewiesen. Sollte der Verein einen Gewerbebetrieb, land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, sind die §§ 44 bis 46 BAO zu beachten.~~

654

~~Bei Vereinen sind die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen nicht betriebsbezogen, sondern müssen körperschaftsbezogen vorliegen.~~

4.6.3.2 Mehrheit von Betrieben

655

~~Unterhält ein nach § 8 Z 2 KommStG 1993 begünstigter Verein einen entbehrlichen (§ 45 Abs. 1 BAO, siehe Rz 173 bis 179) und einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb (§ 45 Abs. 2 BAO, siehe Rz 151 bis 156), erstreckt sich die Kommunalsteuerpflicht nur auf den entbehrlichen Hilfsbetrieb.~~

656

~~Ist ein solcher Verein darüber hinaus unternehmerisch tätig, indem er einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, einen Gewerbebetrieb oder einen wirtschaftlichen, nicht die Merkmale eines entbehrlichen oder unentbehrlichen Hilfsbetriebes aufweisenden Geschäftsbetrieb unterhält ("begünstigungsschädliche" Betriebe, siehe Rz 180 bis 183), ist zu unterscheiden:~~

- ~~• Übersteigen die Umsätze (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994) der begünstigungsschädlichen Betriebe im Veranlagungszeitraum nicht 40.000 Euro, erstreckt sich die Kommunalsteuerpflicht auf diese begünstigungsschädlichen Betriebe sowie auf den entbehrlichen Hilfsbetrieb; ansonsten bleiben die abgabenrechtlichen Begünstigungen erhalten (§ 45a BAO, siehe Rz 198).~~
- ~~• Wird die Umsatzgrenze von 40.000 Euro, überschritten, kommt dem Verein eine abgabenrechtliche Begünstigung nicht zu. Die Kommunalsteuerpflicht erfasst dann das gesamte Unternehmen des Vereins, es sei denn, die Abgabepflicht und damit auch die Kommunalsteuerpflicht wird gemäß § 44 Abs. 2 BAO mit Bescheid des für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamtes eingeschränkt (siehe Rz 184 bis 187). Bisher erlassene, allgemein gehaltene – nicht auf eine bestimmte Steuer abgestellte – Ausnahmebescheide der Finanzlandesdirektion bzw. des~~

~~Finanzministeriums (für bis 30.6.1993 gestellte Anträge) haben auch für die Kommunalsteuer Gültigkeit.~~

657

~~Ist ein § 8 Z 2 KommStG 1993 – Verein zur Gänze oder zum Teil abgabenbegünstigt, weil~~

- ~~• nur ein entbehrlicher und/oder unentbehrlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird oder~~
- ~~• der Umsatz der begünstigungsschädlichen Betriebe nicht über 40.000 Euro, hinausgeht oder~~
- ~~• ein Ausnahmebescheid vorliegt (siehe Rz 656),~~

~~fallen nur die begünstigungsschädlichen Betriebe und entbehrlichen Hilfsbetriebe unter das KommStG 1993, nicht jedoch die unentbehrlichen Hilfsbetriebe.~~

658

~~Da die Befreiung tätigkeitsbezogen ist, fällt die Vermögensverwaltung (zB Mietwohnhaus) in den steuerpflichtigen unternehmerischen Bereich, es sei denn, es besteht ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang mit dem steuerbefreiten Bereich.~~

~~Zur Abgrenzung der entbehrlichen/unentbehrlichen Hilfsbetriebe und begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebe siehe Rz 151 bis 156, Rz 165 und 173 bis 178.~~

4.6.3.3 Krankenanstalten

659

~~Krankenanstalten, die von Vereinen betrieben werden, sind von der Kommunalsteuer befreit,~~

- ~~• wenn es sich um eine iSd jeweils geltenden KAKuG gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handelt (öffentliche Krankenanstalt, § 46 zweiter Satz BAO; Bindungswirkung an den Bescheid der Landesbehörde bzw. an deren Ansicht) oder~~
- ~~• wenn es sich um eine nichtöffentliche Krankenanstalt handelt, die aber die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllt.~~

660

~~Weiters ist auf § 46 erster Satz BAO hinzuweisen: Betreibt eine Körperschaft, die die Voraussetzungen einer Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, eine Krankenanstalt (Heil- und Pflegeanstalt), so wird diese Anstalt auch dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 BAO (= entbehrlicher Hilfsbetrieb) behandelt, wenn sich die Körperschaft von der Absicht leiten lässt, durch den Betrieb der Anstalt Gewinn zu erzielen.~~

661

~~Unterhält eine solche Körperschaft zB ein nicht auf Gewinn gerichtetes Altenheim und eine auf Gewinn gerichtete Krankenanstalt, ist ohne dass es eines Ausnahmebescheides bedarf nur der entbehrliche Hilfsbetrieb "Krankenanstalt" kommunalsteuerpflichtig.~~

4.6.4 Befreiungswirkung**662**

~~Ist der Verein (Beschäftiger) gemäß § 8 Z 2 KommStG 1993 von der Kommunalsteuer befreit ist, erstreckt sich die Befreiung auch auf die überlassenen oder dienstzugeleiteten Arbeitskräfte.~~

4.6.5 Mischverwendung**663**

~~Werden Dienstnehmer im steuerbefreiten und steuerpflichtigen Bereich eines unternehmerisch tätigen Vereines eingesetzt, hat die Zuordnung der Bemessungsgrundlage für die Kommunalsteuer zu erfolgen iSd Rz 586 bis 590 oder nach Maßgabe einer Vereinbarung gemäß § 8 Z 2 letzter Satz KommStG 1993.~~

In den Abschnitten 4.7 und 4.8 ersetzen die neuen Rz 589 bis 590 mit Verweisen auf die KommSt-Info die bisherigen Rz 664 bis 675. Abschnitt 4.9 und Rz 676 entfallen.

4.7 Steuersatz, Freibetrag und Freigrenze**589**

Siehe KommSt-Info Rz 136 bis 139.

4.7.1 Steuersatz**664**

~~Die Erhebung der Kommunalsteuer liegt nicht im Ermessen der Gemeinde. Die Gemeinde hat die Steuer zu erheben und zwar mit einem Steuersatz von 3% der Bemessungsgrundlage.~~

4.7.2 Freibetrag und Freigrenze**665**

~~Hat ein Verein mehrere Betriebsstätten und übersteigt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage (in einem Monat gezahlte Arbeitslöhne, 70% der im Monat an den ausländischen Überlasser gezahlten Gestellungsentgelte sowie einer Körperschaft öffentlichen Rechts ersetzte Aktivbezüge) nicht 1.095 Euro, fällt keine Kommunalsteuer an. Beträgt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage mehr als 1.095 Euro, aber nicht mehr als 1.460 Euro, kommt der Freibetrag zum Zug. Die Steuer beträgt dann 3% des 1.095 Euro übersteigenden Betrages. Liegen die Betriebsstätten, in denen Dienstnehmer~~

~~beschäftigt werden, in mehreren Gemeinden, und beträgt die gesamte Bemessungsgrundlage der Betriebsstätten nicht mehr als 1.460 Euro, ist der Freibetrag von 1.095 Euro im Verhältnis der Lohnsummen vom Unternehmer den Betriebsstätten zuzuordnen. Unterhält ein Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden und können die Dienstnehmer nur einer Betriebsstätte zugeordnet werden, ist der Freibetrag zur Gänze bei dieser Betriebsstätte zu berücksichtigen.~~

666

~~Beträgt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage mehr als 1.460 Euro, ist der Steuersatz von 3% auf die gesamte Bemessungsgrundlage anzuwenden.~~

4.7.3 Beispiele**667**

~~Verein mit einer einzigen nichtmehrgemeindlichen Betriebsstätte~~

Beispiel 1

<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>990,00</i>
<i>Freibetrag</i>	<i>990,00</i>
<i>KommSt</i>	<i>0,00</i>

Beispiel 2

<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>1.420,00</i>
<i>Freibetrag</i>	<i>1.095,00</i>
<i>3% von 325</i>	<i>9,75 Euro KommSt</i>

Beispiel 3

<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>1.750,00</i>
<i>3% von 1.750</i>	<i>52,50 Euro KommSt</i>

Randzahl 668: *entfällt*

4.7.4 Mehrgemeindliche Betriebsstätte**669**

Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte) und übersteigt die unternehmensbezogene Bemessungsgrundlage nicht 1.460 Euro, ist die um den Freibetrag verminderte Bemessungsgrundlage auf die Gemeinden zu zerlegen (§ 10 KommStG 1993).

4.8 Entstehen der Steuerschuld, Selbstberechnung, Fälligkeit und Steuererklärung**590**

Siehe KommSt-Info Rz 154 bis 161.

4.8.1 Steuerschuld

670

Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Arbeitslöhne gewährt worden sind. In Übereinstimmung mit § 43 Abs. 1 FLAG und mit § 79 Abs. 1 EStG 1988 werden Lohnzahlungen, die regelmäßig wiederkehrend bis zum 15. Tag eines Kalendermonats für den vorangegangenen Kalendermonat gewährt werden, dem vorangegangenen Kalendermonat zugerechnet.

671

Im Falle der Personalgestellung entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Gestellungsentgelte an den ausländischen Arbeitskräfteüberlasser gezahlt worden sind.

672

Im Falle der Dienstzuteilung entsteht die Steuerschuld mit Ablauf des Kalendermonates, in dem Aktivbezüge vom Verein der Körperschaft des öffentlichen Rechts ersetzt worden sein.

673

Der Zeitpunkt der Inrechnungstellung des Gestellungsentgeltes (Aktivbezuges) oder des Zuflusses des Arbeitslohnes an den gestellten (zugewiesenen) Dienstnehmer ist für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld unmaßgeblich, weil es auf den Zeitpunkt der Zahlung des Gestellungsentgeltes bzw. des Ersatzes des Aktivbezuges ankommt.

4.8.2 Selbstbemessung

674

Die Kommunalsteuer ist eine Selbstbemessungsabgabe. Der Unternehmer hat die Steuer für einen Kalendermonat bis zum 15. des Folgemonates an die Gemeinde entrichten.

Bei Kommunalsteuerprüfungen durch die Gemeinde ist der Unternehmer nach Maßgabe der BAO verpflichtet, Einblick in alle für die Erhebung dieser Steuer maßgebenden Aufzeichnungen (zB Lohnkonten) zu gewähren.

4.8.3 Steuererklärung

675

Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer eine jahresbezogene Steuererklärung abzugeben. Aus der Bezeichnung "Steuererklärung" ergibt sich ua. die Berechtigung der Gemeinde, nach Maßgabe der BAO Verspätungszuschläge vorzuschreiben.

4.9 Rechtsmittel

676

Das Rechtsmittelverfahren richtet sich nach den Vorschriften der BAO.

Randzahlen 591 bis 676: *derzeit frei*

ENTWURF

5 Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspielabgaben

Rz 677 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

677

Für die Erhebung von Gebühren **und** Verkehrsteuern ~~und Glücksspielabgaben~~ ist das Finanzamt für ~~Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel~~ in Wien, ~~Vordere Zollamtsstraße 5, 1030 Wien, Tel. 01/71125~~ **Österreich** zuständig (**§ 60 Abs. 1 Z 2 iVm § 61 Abs. 2 Z 2 BAO**).

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

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

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

5.1.1.1 Allgemeines

679

Das Gebührengesetz kennt keine allgemeine Befreiung für Vereine, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. § 2 Z 3 GebG sieht lediglich für Vereinigungen, die ausschließlich wissenschaftliche, Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke verfolgen, eine Befreiung hinsichtlich ihres Schriftverkehrs mit den öffentlichen Behörden und Ämtern vor (**siehe GebR 2019 Rz 46 bis 50**). ~~Damit sind derartige Vereinigungen von der Eingabengebühr (§ 14 TP 6 GebG) und Beilagengebühr (§ 14 TP 5 GebG) befreit. Keine Befreiung besteht jedoch für die übrigen Schriften, wie beispielsweise amtliche Abschriften und Ausfertigungen (§ 14 TP 1 und 2 GebG), Unterschriftsbeglaubigungen (§ 14 TP 13 GebG), Zeugnisse (§ 14 TP 14 GebG) oder Zulassungsscheine (§ 14 TP 15 GebG).~~

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

5.1.1.2 Strafregisterbescheinigungen

679a

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

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

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

vor.

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

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

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

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

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

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

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

680

~~Nach~~ Die in § 33 GebG sind ua. ~~folgende~~ ~~aufgezählten~~ Rechtsgeschäfte sind grundsätzlich dann gebührenpflichtig, wenn über sie eine Urkunde errichtet wird (§ 16 Abs. 1 GebG). Ausschlaggebend für die Gebührenpflicht ist der Inhalt der Urkunde. Die Gebührenpflicht knüpft meist auf den Abschluss des Vertrages an und ist es unerheblich, ob es auch zur Erfüllung des Rechtsgeschäftes kommt (§ 17 GebG):

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

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

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

681

Sofern nicht eine Selbstberechnung der Gebühr vorgesehen ist (wie beispielsweise bei Bestandverträgen, **näheres zur Selbstberechnung der Bestandvertragsgebühr siehe GebR 2019 Rz 714 ff** siehe unten), sind gebührenpflichtige Rechtsgeschäfte bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Gebührenschuld (= grundsätzlich der Tag der Vertragsunterzeichnung) entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt (siehe Rz 677) anzuzeigen. Eine Gebührenanzeige kann auch bei jedem anderen Finanzamt erfolgen. Die Gebührenanzeige hat mit einer beglaubigten Abschrift oder einer Gleichschrift (Kopie oder weiterer Ausdruck des Vertrages samt Originalunterschriften) der über das Rechtsgeschäft errichteten Urkunde zu erfolgen (§ 31 GebG).

Zur Gebührenanzeige von Rechtsgeschäften siehe GebR 2019 Rz 604 ff.

Randzahl 682: entfällt

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

5.1.2.2 Einzelfälle

~~§ 33 TP 5 GebG Bestandverträge (siehe GebR Rz 662 – Rz 747)~~

683

~~Schließt ein Verein einen Miet- oder Pachtvertrag ab, fällt eine Gebühr von 1% des "Wertes" an. Dieser "Wert" bemisst sich nach der Höhe des vereinbarten Entgelts und der Dauer des Vertrages. Wird der Vertrag auf unbestimmte Zeit geschlossen, sind wiederkehrende Leistungen (wie Miete, Pachtzins, Betriebskosten) mit dem dreifachen Jahreswert anzusetzen zuzüglich allfälliger Einmalleistungen (beispielsweise Investitionsablösen). Bei Verträgen auf bestimmte Dauer ist grundsätzlich das gesamte für die vereinbarte Zeit zu leistende Entgelt der Vergebührung zu Grunde zu legen. Bei Bestandverträgen über Gebäude oder Gebäudeteile, die überwiegend Wohnzwecken dienen, sind die wiederkehrenden Leistungen höchstens mit dem dreifachen Jahreswert anzusetzen.~~

684

~~Die Gebühr ist vom Bestandgeber selbst zu berechnen und bis zum 15. Tag des dem Entstehen der Gebührenschuld (= grundsätzlich der Tag der Vertragsunterzeichnung) zweitfolgenden Monats an das Finanzamt (Rz 677) zu entrichten (§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 1 GebG). Vermietet oder verpachtet also der Verein etwas, hat der Verein die Gebühr selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen. Bis zum Fälligkeitstag ist dem Finanzamt auch eine Anmeldung über das Rechtsgeschäft zu übermitteln, welche die für die Gebührenberechnung erforderlichen Angaben zu enthalten hat. Dazu ist der amtliche Vordruck "Geb 1" zu verwenden, der beim Finanzamt erhältlich ist und auch im Internet unter "www.bmf.gv.at" zur Verfügung steht. Die Übersendung der über den Bestandvertrag errichteten Urkunden an das Finanzamt ist nicht erforderlich. Auf den Urkunden ist jedoch ein Vermerk über die erfolgte Selbstberechnung anzubringen, der den berechneten Gebührenbetrag, das Datum der Selbstberechnung und die Unterschrift des Bestandgebers enthält (§ 33 TP 5 Abs. 5 Z 3 GebG).~~

~~§ 33 TP 7 GebG Bürgschaftserklärungen (siehe GebR Rz 748 – Rz 783)~~

685

~~Bürgschaftserklärungen und Erklärungen, durch die jemand einer Verbindlichkeit als Mitschuldner beitrifft, unterliegen einer Gebühr von 1% des Wertes der verbürgten Verbindlichkeit. Bürgschaftserklärungen, die zu einem zuvor oder gleichzeitig abgeschlossenen gebührenpflichtigen Darlehens- oder Kreditvertrag mit einem Kreditinstitut, der Österreichischen Nationalbank, einem Versicherungsunternehmen, einer~~

~~Pensionskasse oder einer Bausparkasse abgegeben werden, sind gebührenfrei (§ 20 Z 5 GebG).~~

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

Die Überschrift vor Rz 688 wird adaptiert:

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

Rz 693 wird angepasst:

Die Gebühren für Wetten im Sinne § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 GebG sowie die Glücksspielabgaben im Sinne §§ 57 und 58 GSpG sind ohne amtliche Bemessung (dh. ohne Erlassung eines Bescheides) unmittelbar zu entrichten. Die Entrichtung der Gebühren und Abgaben hat bis zum 20. Tag des dem Entstehen der Gebühren-/Abgabenschuld folgenden Monats zu erfolgen. Bis zu diesem Zeitpunkt sind dem Finanzamt ~~für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel~~ **Österreich (Dienststelle für Sonderzuständigkeiten)** eine Abrechnung und Unterlagen (elektronisch) vorzulegen, die eine Überprüfung der Einsätze und Gewinne der Wetten und Ausspielungen gewährleisten (~~§ 31 Abs. 3 GebG; § 59 Abs. 3 GSpG~~); Formular GSp 50 sowie Erläuterungen GSp 50a und Geb 6a. **Die Glücksspielabgabe ist eine Selbstberechnungsabgabe. Die Abrechnung gilt als Anzeige.**

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

~~**§ 33 TP 18 GebG Hypothekarverschreibungen (siehe GebR Rz 891 – Rz 906)**~~

~~**695**~~

~~Hypothekarverschreibungen, wodurch zur Sicherstellung einer Verbindlichkeit eine Hypothek bestellt wird, unterliegen einer Gebühr von 1% des Wertes der Verbindlichkeit, für welche die Hypothek eingeräumt wird.~~

~~Randzahlen 696 und 697: entfallen~~

~~**§ 33 TP 20 GebG Vergleiche (außergerichtliche) (siehe GebR Rz 993 – Rz 1010)**~~

~~**698**~~

~~Außergerichtliche Vergleiche unterliegen grundsätzlich einer Gebühr von 2% des Gesamtwertes der von jeder Partei übernommenen Leistungen. Wird der Vergleich über bei Gericht oder Verwaltungsbehörden anhängige Rechtsstreitigkeiten getroffen, beträgt die Gebühr 1% der Summe des verglichenen Betrages.~~

~~§ 33 TP 21 GebG Zessionen (siehe GebR Rz 1011 – Rz 1052)~~**699**

~~Zessionen oder Abtretungen von Schuldforderungen oder anderen Rechten unterliegen einer Gebühr von 0,8% des Entgelts.~~

Randzahlen 695 bis 699: *derzeit frei*

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

716

Die Grunderwerbsteuer beträgt grundsätzlich 3,5% vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert (§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987). Bei einem Kaufvertrag ist die Gegenleistung beispielsweise der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen (~~§ 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987~~). Allgemein ist unter Gegenleistung die Summe dessen zu verstehen, was der Erwerber an wirtschaftlichen Werten zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält.

Gibt es keine Gegenleistung oder beträgt sie nicht mehr als 30% des Grundstückswertes, liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor, auf den der Stufentarif anzuwenden ist (§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm Z 2 lit. a GrEStG 1987). In diesem Fall beträgt die Grunderwerbsteuer für die ersten 250.000 Euro 0,5%, für die nächsten 150.000 Euro 2% und darüber hinaus 3,5% vom Grundstückswert.

~~Beträgt die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr 70% des Grundstückswertes, liegt ein teilentgeltlicher Erwerb vor, bei dem auf den unentgeltlichen Teil der Stufentarif und auf den entgeltlichen Teil der fixe Steuersatz von 3,5% anzuwenden ist.~~

~~Erwirbt ein Verein, der der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO in der jeweils geltenden Fassung dient, unentgeltlich ein Grundstück, ist dieser Erwerbsvorgang gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 sachlich von der Grunderwerbsteuer befreit.~~

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

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

717

§ 3 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 befreit den unentgeltlichen Erwerb eines Grundstückes durch Körperschaften, Körperschaften öffentlichen Rechts, Personenvereinigungen oder

Vermögensmassen, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen, von der Grunderwerbsteuer.

Von dieser Befreiungsbestimmung sind alle Tatbestände des § 1 GrEStG 1987 umfasst, also auch die Anteilsvereinigung bzw. der Anteilsübergang gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987.

Näheres dazu kann dem Kapitel 2.3. der Info des BMF vom 4.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016 zum Grunderwerbsteuergesetz, BMF-010206/0058-VI/5/2016, entnommen werden.

Randzahlen 717 und 718: *derzeit frei*

ENTWURF

6 Sonstige für Vereine bedeutsame Abgabenvorschriften

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

721

Einheitswerte

Für inländischen Grundbesitz werden ~~von den zuständigen Lagefinanzämtern (Finanzamt, in dessen Sprengel das Grundstück liegt)~~ **vom Finanzamt Österreich** Einheitswerte festgestellt. ~~Ausnahme: Für das Bundesland Wien und den politischen Bezirk Wien-Umgebung ist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien für die Einheitsbewertung zuständig. Land- und forstwirtschaftliches Vermögen ist mit dem Ertragswert, Grundvermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten.~~ Die Bewertung des Grundvermögens erfolgte, soweit nicht Fortschreibungen oder Nachfeststellungen durchzuführen sind, zuletzt anlässlich der Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens zum 1.1.1973 (Wirksamkeit 1.1.1974). Dieser Hauptfeststellung waren die Wertverhältnisse zu diesem Stichtag zugrunde zu legen. Auch den Fortschreibungen und Nachfeststellungen sind gemäß § 23 BewG 1955 seither die zum 1.1.1973 geltenden Wertverhältnisse und Bewertungsregelungen (zB Durchschnittspreise zur Ermittlung der Gebäudewerte gemäß Anlage zu § 53a BewG 1955) weiterhin zugrunde zu legen. Dies bedeutet, dass auch bei Neubauten nicht der aktuelle Bodenwert und Gebäudewert herangezogen werden. Die so ermittelten Einheitswerte sind generell ab dem 1.1.1983 gemäß Artikel II des Abgabenänderungsgesetzes 1982 um 35% zu erhöhen. Dieser erhöhte Einheitswert bildet die Grundlage für die Berechnung des Grundsteuermessbetrages (Rz 723).

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

Rz 724 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

724

Mit der Festsetzung des Steuermessbetrages wird auch darüber abgesprochen, ob der Grundbesitz entweder zur Gänze steuerpflichtig oder teilweise oder zur Gänze von der Entrichtung der Grundsteuer befreit ist. Allfällige Befreiungsanträge sind beim ~~Lagefinanzamt~~ **Finanzamt Österreich** einzubringen (siehe Rz 721 und 726).

Der Text nach der Überschrift 6.3.1 wird in die Rz 728 übernommen und ergänzt, die Rz 729 bis 756 samt Überschriften entfallen (Verweis)

6.3 Werbeabgabe (WerbeAbgGabgabegesetz 2000)

6.3.1 Allgemeines zur Werbeabgabe

~~6.3.1.1 Steuerggegenstand (§ 1 Abs. 1 WerbeAbgG 2000)~~

728

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.

Hinsichtlich der Grundzüge der Werbeabgabe (Steuerggegenstand, Bemessungsgrundlage und Höhe, Abgabenschuldner, Abgabensanspruch, Erhebung der Abgabe, Aufzeichnungspflichten, Zuständigkeit) wird auf die Richtlinien zur Werbeabgabe 2024 (WA-RL 2024), GZ xxx/2024, verwiesen.

~~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.~~

Randzahlen 729 bis 756: derzeit frei

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 werden. 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:

Netto-Entgelt	10.000,00 Euro
10% Mengenrabatt	1.000,00 Euro
Zwischensumme	9.000,00 Euro
15% Agenturprovisionen	1.350,00 Euro
Zwischensumme	7.650,00 Euro
5% Werbeabgabe von 7.650,00 Euro	382,50 Euro
Zwischensumme	8.032,50 Euro
20% USt von 8.032,50 Euro	1.606,50 Euro
Summe	9.639,00 Euro

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 Abgabeananspruches (§ 3 Abs. 2 WerbeAbgG 2000)**747**

Analog zur Regelung des Umsatzsteuergesetzes entsteht der Abgabeananspruch 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 Abgabebescheid. 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.~~

Rz 761 wird geändert (redaktionelle Änderung)

761

Die Werbung des Sportlers selbst (= Entgelt für die Werbung erhält Sportler selbst), zB Namenszug (~~Wiesbauer, PSK~~) einer Firma auf **dem** Stirnband von Ski-Rennläufern unterliegt der Werbeabgabe. Ebenso nicht unter die Vereinfachungsregelung fällt die Werbung, wenn Werbeleister nicht ein gemeinnütziger Verein ist. In diesem Fall ist die werbeabgabepflichtige Leistung abzugrenzen und die Werbeabgabe zu entrichten.

ENTWURF

7 Einkünfte der Mitglieder des Rechtsträgers und anderer Personen

Rz 772 wird geändert (GemRefG 2023)

772

Sind die Einkünfte der in den Rz 763 bis 767 genannten Personen nicht als Einkünfte im Sinne des § 25 EStG 1988 anzusehen, **können typischerweise Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder sonstige Einkünfte vorliegen**. ~~Liegen bis zu einer monatlichen Höhe der Einnahmen von 75 Euro keine Einkünfte vor, da unterstellt werden kann, dass bis zur Höhe dieser Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (zB für Arbeitsmittel) anfallen. Bei höheren Einnahmen ist ohne Nachweis ein Betrag von 75 Euro monatlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen. Übersteigen die Einnahmen der genannten Personen 75 Euro im Monat nicht (Einnahmen, die die Grenzen der Rz 774 und Rz 776 nicht übersteigen, bleiben dabei außer Ansatz), besteht auch keine Mitteilungspflicht gemäß § 109a EStG 1988 (siehe auch EStR 2000 Rz 8311a).~~

Rz 773 wird gestrichen (GemRefG 2023)

773

~~Bei Tätigkeit für mehrere Vereine stehen die pauschalen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten für jede Vereinstätigkeit separat zu. Liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, steht das Pauschal von 75 Euro nicht zu.~~

Randzahl 773: derzeit frei

Rz 774 wird geändert (GemRefG 2023)

774

Erhalten in den Rz 763 bis Rz 767 genannten Personen, die nicht vom Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 erfasst sind (Sportler usw.) ~~von begünstigten Rechtsträgern zur Abgeltung ihrer Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unterhaltskosten) Beträge, liegen unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte keine Einkünfte vor, soweit für Verpflegungskosten nur 26,40 Euro, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nur 13,20 Euro und für Fahrtkosten nur die Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleiches von 3,00 Euro (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nur 1,50 Euro) verrechnet werden. Als Reise gilt dabei jede Fortbewegung ohne Berücksichtigung von Mindestgrenzen. Die Tatsache des Vorliegens von Reisen und dergleichen (zB Fahrten zu den Tätigkeitsorten, Aufführungsort usw.) muss allerdings zumindest aus den Aufzeichnungen des begünstigten Rechtsträgers ersichtlich sein. Trägt eine der in den Rz 763 bis Rz 767 genannten Personen einen Teil der Reiseaufwendungen selbst, kann die Geltendmachung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nur im Rahmen der Bestimmungen des § 4 Abs. 5 EStG 1988 oder des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erfolgen; bei der Verrechnung von~~

~~Kilometergeldern sind diese um die steuerfrei ausbezahlten Kosten des Massenbeförderungsmittels und des Reisekostenausgleiches zu kürzen. Bei Personen, die Beträge als Reisekosten ersetzt erhalten, darf durch den Abzug anderer Ausgaben kein Verlust entstehen.~~

~~Zu den begünstigten Sportvereinen siehe Rz 774a.~~

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

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

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

7.4.2.1 Steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigungen (§ 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988) 774a

Von der Einkommensteuer sind befreit: Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der §§ 34 ff BAO, deren satzungsgemäßer Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersportes ist, an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von 120 Euro (bis 2022: 60 Euro) pro Einsatztag, höchstens aber 720 Euro (bis 2022: 540 Euro) pro Kalendermonat, in dem eine der Tätigkeiten ausgeübt wird. Zu den Sportlern zählen sowohl Mannschafts- als auch Einzelsportler. Zu den Sportbetreuern zählen Trainer, Vorturner, Lehrwarte und Übungsleiter, die die Sportler sportfachlich unterstützen sowie weitere Sportbetreuer, die die Sportler medizinisch oder organisatorisch unterstützen, wie zB 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 Einsatztag gilt ein Tag, an dem ein Training oder Wettkampf stattfindet. Wird ein Training in der Regel gemeinsam absolviert (bei Mannschaftssportarten), ist das Aufsuchen eines Fitness-Centers eines einzelnen Sportlers nicht als Einsatztag zu qualifizieren. Grundsätzlich ist bei der Beurteilung darauf zu achten, um welche Sportart es sich handelt. Bei einem Gewichtheber, der in der Regel alleine trainiert, ist der Besuch des Fitness-Centers als Einsatztag zu werten.

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

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

Beispiel:

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

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

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

Es ist nicht erforderlich, dass die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen seitens des 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) sämtliche in einem Kalenderjahr ausbezahlte Reiseaufwandsentschädigungen für jeden Einzelnen in das dafür vorgesehene amtliche Formular (L 19) einzutragen und dem Finanzamt bis spätestens Ende Februar des Folgejahres zu übermitteln. Wird ein Lohnzettel gemäß § 84 EStG 1988 durch den begünstigten Rechtsträger übermittelt, sind die Reiseaufwandsentschädigungen auf diesem zu berücksichtigen und es muss kein gesondertes 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 Vereines zur Verfügung gestellt.

Da die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen den täglichen Höchstbetrag von 120 Euro (ab 2023) pro Einsatztag und den monatlichen Höchstbetrag von 720 Euro nicht übersteigen, können die pauschalen Aufwandsersätze steuerfrei ausgezahlt werden.

Daneben kann der Verein einen Bustransfer zur Verfügung stellen, der für den pauschalen Aufwandsersatz nicht schädlich ist.

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

Beispiel:

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

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

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

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

~~Die gesetzliche Sonderregelung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 für von gemeinnützigen Sportvereinen beschäftigte Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer geht den Betriebsausgaben-/Werbungskostenpauschalen der Rz 772 sowie den Kostenersätzen nach Rz 774 vor.~~

~~Pauschale Reiseaufwandsentschädigungen, die von begünstigten Sportvereinen an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer (zB Trainer, Masseur) gewährt werden, sind~~

- ~~• in Höhe von 30 Euro (60 Euro ab 2010) pro Einsatztage,~~
- ~~• höchstens aber 540 Euro pro Kalendermonat der Tätigkeit~~

~~steuerfrei.~~

~~Zur Beurteilung der Einkünfte:~~

~~Bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft vertraglich zur Verfügung stellen, ist im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt. Bei Mannschaftssportlern (Fußball, Eishockey, Handball usw.) liegt in der Regel ein Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 02.07.1991, 89/08/0310 zur Versicherungspflicht nach ASVG; OGH vom 30.09.1992, 9 Ob A 186/92 zum Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses). Verpflichtet sich der Sportler zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen und steht dabei die Erbringung eines Leistungserfolgs im Vordergrund, liegt ein Werkvertrag vor, der zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (VwGH 24.02.1982, 81/13/0159).~~

~~Die Qualifikation der Zahlungen als Einkünfte gemäß § 22, § 23, § 25 oder § 29 EStG 1988 sowie die Frage, ob der Sportbetreuer ein Gewerbebetreibender oder Freiberufler ist, der im Rahmen seines Betriebes auch dem Rechtsträger zur Verfügung steht (siehe Rz 768), spielt für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung grundsätzlich keine Rolle. Auch ist~~

~~unbeachtlich, ob die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen dauernd oder nur anlässlich bestimmter Einsätze bzw. nur während bestimmter Zeiträume gewährt werden.~~

~~Die Qualifikation der Einkünfte ist allerdings für andere steuerrechtliche Konsequenzen entscheidend (zB ob ein Lohnzettel übermittelt werden muss).~~

~~Zu Detailfragen und Beispielen siehe LStR 2002 Rz 92k.~~

~~Erfolgt der Steuerabzug vom Arbeitslohn (dh. Einkünfte gemäß § 25 EStG 1988), können die pauschalen Aufwandsentschädigungen nur steuerfrei belassen werden, wenn neben diesen keine Reisevergütungen, Tages- oder Nächtigungsgelder im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 oder Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b EStG 1988 steuerfrei ausbezahlt werden.~~

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

7.4.2.2 Beurteilung der Einkünfte

774b

Bei Sportlern, die ihre Arbeitskraft vertraglich zur Verfügung stellen, ist im Einzelfall nach den allgemeinen Kriterien zu prüfen, ob ein Dienstverhältnis vorliegt. Bei Mannschaftssportlern (Fußball, Eishockey, Handball usw.) liegt in der Regel ein Dienstverhältnis vor (vgl. VwGH 2.7.1991, 89/08/0310 zur Versicherungspflicht nach ASVG; OGH vom 30.9.1992, 9 Ob A 186/92 zum Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses). Verpflichtet sich der Sportler zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen und steht dabei die Erbringung eines Leistungserfolgs im Vordergrund, liegt ein Werkvertrag vor, der zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führt (VwGH 24.2.1982, 81/13/0159).

Die Qualifikation der Zahlungen als Einkünfte gemäß § 22, § 23, § 25 oder § 29 EStG 1988 sowie die Frage, ob der Sportbetreuer ein Gewerbetreibender oder Freiberufler ist, der im Rahmen seines Betriebes auch dem Rechtsträger zur Verfügung steht (siehe Rz 768), spielt für die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung grundsätzlich keine Rolle. Auch ist unbeachtlich, ob die pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen dauernd oder nur anlässlich bestimmter Einsätze bzw. nur während bestimmter Zeiträume gewährt werden.

Die Qualifikation der Einkünfte ist allerdings für andere steuerrechtliche Konsequenzen entscheidend (zB ob ein Lohnzettel übermittelt werden muss).

~~Maßgebliche Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 ist die Gewährung von pauschalen Reiseaufwandsentschädigungen durch nach den §§ 34 ff BAO begünstigte Rechtsträger, deren Zweck die Ausübung oder Förderung des Körpersports darstellt. Daher kann diese Begünstigung im Zusammenhang mit nicht begünstigten Zwecken des Vereins nicht zur Anwendung kommen. Folglich kann § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 für ausgegliederte Profimannschaften nicht zur Anwendung kommen. Unbeachtlich ist~~

~~dabei die Art der Ausgliederung (Ausgliederung in einen Zweigverein, der einen eigenen — nicht nach §§ 34 ff BAO als gemeinnützig anzusehenden — Rechtsträger darstellt, oder Ausgliederung in einen Rechnungskreis; siehe dazu Rz 884).~~

~~Jedoch steht die steuerfreie pauschale Reiseaufwandsentschädigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 weiterhin für die im Amateur- und Nachwuchsbetrieb des gemeinnützigen Vereins eingesetzten Spieler zu. Sofern Vereinsspieler (zB U18 oder U20), die typischerweise lediglich für den Einsatz im Amateur- und Nachwuchsbetrieb vorgesehen sind und daher nicht bei der ausgegliederten Profimannschaft angestellt sind, fallweise in der Profimannschaft zum Einsatz kommen, ist auf die Vergütungen für diese Einsätze § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 nicht anwendbar.~~

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

774c

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

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

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

7.4.3.1 Allgemeine Voraussetzungen

775

Die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 42 EStG 1988 erfasst Zahlungen von Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen oder von gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften. Andere Körperschaften öffentlichen Rechts sind damit nur erfasst, wenn sie abgabenrechtlich begünstigt iSd BAO sind.

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

~~Bei freiwilligen Mitarbeitern von begünstigten Rechtsträgern im Sinne der Rz 168 (Sozialdienste) ist eine Leistungsverpflichtung und Vereinbarung einer festen Dienstzeit (Dienstverhältnis) auch dann nicht anzunehmen, wenn sie ihre Tätigkeit nach Dienstplänen oder ähnlichen Einsatzplänen ausüben, die zur kontinuierlichen Funktionsbesetzung für~~

~~einen längeren Zeitraum im Voraus festgelegt werden, sofern an sie keine Vergütungen bezahlt werden, die die unten angeführten Jahreshöchstbeträge übersteigen.~~

775a

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

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

775b

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

Beispiel:

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

775c

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

Beispiel:

Wird bspw. 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 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, 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 Räder,**
- **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, 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 Zivilschutzkursen sowie bei Alpin- und Sport-Vereinen

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. 1.000 bzw. 3.000 Euro) pro Jahr ausbezahlt, sind die notwendigen Informationen von der zuwendenden Körperschaft in systematisch vergleichbarer Weise zu den Mitteilungen hinsichtlich pauschaler Reiseaufwandsentschädigungen für Sportler gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 der Finanzverwaltung zu übermitteln. Die übersteigende Summe kann sodann 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. Keine Pflicht zur Veranlagung gemäß § 41 Abs. 1 Z 18 EStG 1988 besteht, wenn der Veranlagungsfreibetrag gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht überschritten wird. Bei erklärungspflichtigen Einkünften gem. § 29 Z 3 EStG 1988 iVm § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 können Werbungskosten nur aliquot von den Einkünften abgesetzt werden.

Zu beachten sind § 41 Abs. 1 Z 18 (Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften) und § 42 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (Steuererklärungspflicht).

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“ (E 29) auszufüllen. Wurden mit der Auszahlung die jährlichen Grenzen (von 1.000 Euro kleines Freiwilligenpauschale bzw. 3.000 Euro großes Freiwilligenpauschale) nicht überschritten, muss das Formular nicht abgegeben werden.

Die Überschrift 7.4.4 wird eingefügt und Rz 776 wird geändert (GemRefG 2023, AbgÄG 2024)

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 zu.

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

~~Erhalten solche freiwillige Mitarbeiter – unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte – von begünstigten Rechtsträgern Beträge zur Abgeltung ihrer durch die freiwillige Mitarbeit verursachten Mehrkosten (Verpflegung, Unterhalts- und Fahrtkosten), liegen insoweit keine Einkünfte vor, als die folgenden Höchstsätze nicht überschritten werden:~~

- ~~• 2,20 Euro für jede angefangene Einsatzstunde, höchstens jedoch 26,40 Euro innerhalb eines Zeitraumes von 24 Stunden, bis zu einem Jahreshöchstbetrag von 1.584,00 Euro für Verpflegungs- und Unterhaltskosten.~~
- ~~• 3,20 als Ersatz der Fahrtkosten für jede Fahrt zwischen Wohnung und Tätigkeitsort (zB Rettungstützpunkt) und zurück unabhängig von der Einsatzdauer und der Fahrtstrecke.~~

~~Höhere Fahrtkosten sowie allfällige Nächtigungskosten sind nachzuweisen. Neben den genannten Beträgen ist Rz 772 und 773 anzuwenden. Die Tätigkeit des freiwilligen Helfers muss zumindest durch die in Rz 171 genannten Aufzeichnungen dokumentiert sein.~~

Überschrift 7.6 wird geändert (Aktualisierung)

7.6 Besteuerung von "Ausländern" beschränkt steuerpflichtigen Personen

Rz 779 wird geändert (Teuerungs-Entlastungspaket Teil II)

779

Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Der Verein muss daher auch die Bezüge seiner beschränkt steuerpflichtigen Dienstnehmer in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Familienbeihilfenausgleichsfonds miteinbeziehen. Der Dienstgeberbeitrag beträgt **4,5% ab dem Kalenderjahr 2018 3,9% und ab dem Kalenderjahr 2025 3,7%** der Beitragsgrundlage.

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

780

Werden beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer aus diesen Berufsgruppen beschäftigt, tritt anstelle des Lohnsteuertarifs eine pauschale Besteuerung mit 20% des vollen Betrages dieser Bezüge (Einnahmen einschließlich aller Kostenersätze **gemäß § 26 EStG 1988**; Sachbezüge, steuerfreier Bezüge gemäß § 3 EStG 1988, nicht steuerbarer Bezüge gemäß § 26 EStG 1988 sowie Zuschläge gemäß § 68 EStG 1988, **nicht jedoch steuerfreier Bezüge gemäß**

§ 3 EStG 1988 (VwGH 12.6.2019, Ro 2016/13/0005). Die Bestimmung des § 67 EStG 1988 ist nicht anzuwenden (siehe LStR 2002 Rz 1182). Absetzbeträge dürfen nicht berücksichtigt werden. ~~Werbungskosten im Sinne der Rz 763 bis 767 bzw. pauschale Kostenersätze im Sinne der Rz 772 und 773 stehen nicht zu.~~ Die Bestimmungen der Rz 782 bis 792 sind zu beachten.

Rz 780a entfällt (Judikatur)

780a

~~Die Steuerbefreiung für pauschale Reiseaufwandsentschädigungen ist für Sportler, die der pauschalen Abzugsteuer nach §§ 70 oder 99 EStG 1988 bei beschränkter Steuerpflicht unterliegen, grundsätzlich nicht anwendbar. Eine Berücksichtigung der Steuerbefreiungen kommt lediglich im Wege einer Antragsveranlagung in Betracht.~~

Randzahl 780a: derzeit frei

Rz 781 wird geändert (JStG 2018)

781

Die Lohnsteuerberechnung erfolgt wie für einen unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer. Der **Familienbonus Plus**, der Alleinverdienerabsetzbetrag bzw. der Alleinerzieherabsetzbetrag dürfen bei einem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer jedoch nicht berücksichtigt werden (**siehe LStR 2002 Rz 1179**). Steuerfreie Bezüge sind bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Bezüge im Sinne des § 26 EStG 1988 bleiben außer Ansatz. Werbungskosten im Sinne des Abschnitt 7.3 stehen bei nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich nicht zu. ~~Pauschale Kostenersätze nach Rz 775 und 776 sind möglich.~~

Rz 782 wird geändert (Klarstellung)

782

Einkünfte von im Ausland ansässigen und in Österreich bloß der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Personen aus im Inland ausgeübter oder verwerteter Tätigkeit als Schriftsteller, Vortragender, Künstler, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen unterliegen gemäß § 98 EStG 1988 der inländischen Besteuerung. Dabei ist es im Allgemeinen gleichgültig, ob selbständige, nichtselbständige oder gewerbliche Einkünfte vorliegen.

Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger aus der Überlassung von Rechten, für die Gestellung von Arbeitskräften sowie für kaufmännische und technische Beratung unterliegen ebenfalls gemäß § 98 EStG 1988 der inländischen Besteuerung-, **sofern der in § 98 EStG 1988 normierte Inlandsbezug gegeben ist.**

Beispiel:

Ein Verein zahlt einem ausländischen Sänger Honorare für den Auftritt bei einem Konzert sowie Vergütungen für die Verwertung des Konzertmitschnittes. Sowohl das Honorar für den Auftritt als auch die Vergütung für die Verwertung unterliegen grundsätzlich der Steuerabzugspflicht.

*Rz 783 wird geändert (Klarstellung)***783**

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

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

Die Steuer beträgt 20% des vollen Betrages dieser Einkünfte (Betriebseinnahmen einschließlich aller Kostenersätze und Sachbezüge jedoch abzüglich der Umsatzsteuer). **Steuerfreie Bezüge gemäß § 3 EStG 1988 sind nicht anzusetzen (VwGH 12.6.2019, Ro 2016/13/0005).** ~~Werbungskosten im Sinne der Rz 772 und Rz 773 bzw. pauschale Kostenersätze im Sinne der Rz 774 bis Rz 776 stehen nicht zu.~~ Eine vorherige Kürzung um Betriebsausgaben ist **grundsätzlich unzulässig (Bruttobesteuerung, siehe dazu EStR 2000 Rz 8006a)**. Übernimmt der Verein die **Abzugsteuer** ~~beschränkte Einkommensteuer~~, unterliegt diese als weiterer Vorteil ebenfalls dem Steuerabzug (~~Bruttobesteuerung~~ **EStR 2000 Rz 8007**).

Beispiel 1:

Übernehmen österreichische Veranstalter aus Anlass des Engagements ausländischer Künstler deren inländische Reise- und Aufenthaltskosten, sind diese Aufenthaltskosten in die Bemessungsgrundlage für den nach § 99 EStG 1988 vorzunehmenden Steuerabzug einzubeziehen. Vorsteuerabzugsberechtigte Veranstalter haben nur den Nettobetrag der in Rechnung gestellten Kosten in die Bemessungsgrundlage für den Einkommensteuerabzug einzubeziehen.

Beispiel 2:

*Einem ausländischen Vortragenden wird für eine Vortragsreihe im Inland 10.000 Euro vertraglich zugesichert. Ohne besondere Vereinbarung verbleiben dem Vortragenden nach Abzug von 20% Abzugsteuer 8.000 Euro. Soll dem Vortragenden 10.000 Euro verbleiben, dh. der Veranstalter trägt die Abzugsteuer („**Nettvereinbarung**“), so beträgt diese rechnerisch 25% des ausbezahlten Betrages, nämlich 2.500 Euro.*

Rz 784a wird geändert (AbgÄG 2023)

784a

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

Rz 785 wird geändert (Judikatur)

785

Dieser Begriff umfasst nicht nur die darstellenden Künstler, sondern auch gewerblich tätige Musiker, Artisten, Beleuchtungstechniker, Regisseure, Kostümbildner, Berufs- und Amateursportler, sowie auch die mitwirkenden Trägerorganisationen von Orchestern und Theatern **oder anderen Unternehmen, sofern sie an einer Unterhaltungsdarbietung mitwirken.** ~~weitere Konzertagenturgesellschaften und Showproduzenten, die sich gegenüber dem österreichischen Veranstalter im eigenen Namen verpflichten, Künstler und Musiker zu der Veranstaltung zu entsenden oder Shows zu organisieren. Eine „Beteiligung“ eines Unternehmens an der Unterhaltungsdarbietung liegt dann vor, wenn es auf die inhaltliche Gestaltung der Unterhaltungsdarbietung unmittelbaren Einfluss nimmt.~~

Beispiel:

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

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

Rz 786 wird geändert (Klarstellung und Verweisanpassung)

786

Der Begriff Orchester umfasst in diesem Zusammenhang auch Theater, Ballette, Chöre und ähnliche Kulturträger.

Bei Engagement ausländischer Orchester, Theater, Ballette, Chöre und ähnlicher Kulturträger, **die an einer Unterhaltungsdarbietung im Inland mitwirken**, hängt ein österreichisches Besteuerungsrecht dieser zwischengeschalteten ~~Person Einrichtungen~~ vom Vorhandensein einer dem Art. 17 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Bestimmung im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen ab. Besteht in einem DBA keine dem Art. 17 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Bestimmung, wird Österreich die Besteuerungsmöglichkeit auf Abkommensebene genommen. Eine Entlastung an der Quelle des ausländischen Orchesters kann unter Berücksichtigung der DBA-EntlastungsVO, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. ~~44/2006~~ **318/2022** sowie des Erlasses des BMF vom 10. März 2006, BMF-010221/0101-IV/4/2006, AÖF Nr. 127/2006 (**zuletzt geändert durch den Erlass des BMF vom 16.12.2020, 2020-0.743.063**) vorgenommen werden. Davon zu unterscheiden wäre allerdings die Steuerpflicht des Künstlers selbst, der regelmäßig aufgrund einer dem Art. 17 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung in Österreich zu besteuern wäre. **Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte des Künstlers aus einer in Österreich persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler selbst, sondern der zwischengeschalteten Person zufließen.**

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

787

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

- weil keine Steuerpflicht nach § 98 EStG 1988 besteht **oder**
- ~~weil die Einkünfte auf Grund eines DBA von der inländischen Steuer ganz oder teilweise zu entlasten sind~~
- weil die Einkünfte bei nachträglicher Veranlagung zu keiner Steuerbelastung führen.

Aus Vereinfachungsgründen kann **daher** bei Künstlern, Sportlern, Vortragenden usw. vom Steuerabzug Abstand genommen werden, wenn neben Kostenersätzen, **die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind** (Reisekosten usw.), ein Honorar von maximal 1.000 Euro ausbezahlt wird, und der Empfänger **gegenüber dem inländischen Veranstalter** schriftlich erklärt, dass seine inländischen Einkünfte 2.000 Euro im Jahr nicht übersteigen. Zu den Details siehe den Künstler-Sportler-Erlass, BMF-010221/0684-IV/4/2005 vom 31.10.2005, AÖF Nr. 256/2005 idF BMF-010221/0907-IV/4/2008 vom 16.04.2008, AÖF Nr. 110/2008 und BMF-010221/0678-IV/4/2011 vom 10.03.2011, AÖF Nr. 85/2011.

Rz 788 wird geändert (Anpassung an EStR 2000)

788

~~Methoden zur Entlastung steuerabzugspflichtiger Einkünfte sind:~~

- ~~Veranlagung nach § 102 EStG 1988~~
- ~~Erstattung nach § 240 BAO~~
- ~~Abstandnahme vom Steuerabzug durch den Abzugspflichtigen (Entlastung an der Quelle, vgl. DBA-EntlastungsVO, BGBl. III Nr. 92/2005 idF BGBl. II Nr. 44/2006).~~

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

Rz 789 wird geändert (FORG)

789

Der Verein ist verpflichtet, die Abzugssteuer einzubehalten und spätestens am 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats unter der Bezeichnung "Steuerabzug gemäß § 99 EStG" an das **zuständige Betriebsfinanzamt** abzuführen. Sind Steuerabzüge für mehrere Gläubiger vorgenommen worden, ist der Gesamtbetrag in einer Summe ohne Bezeichnung der einzelnen Gläubiger abzuführen.

Rz 790 wird geändert (Klarstellung)

790

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

Rz 791 wird geändert (Anpassung an EStR 2000)

791

Der Verein hat als Schuldner laufend folgende Aufzeichnungen zu führen:

1. Die der Abzugssteuer unterliegenden Beträge in Euro
2. Zeitpunkt der Zahlung, ~~oder~~ der Gutschrift oder der Verrechnung
3. Die Höhe und den Zeitpunkt der Abfuhr der einbehaltenen Steuer

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

Rz 792 wird geändert (Klarstellung)

792

Auf die detaillierte Darstellung der Fragen in Zusammenhang mit der beschränkten Einkommenssteuerpflicht gemäß **§ 98 iVm § 99 Abs. 1 EStG 1988** wird auf die in EStR 2000 Rz 7901 bis 8060 **wird** verwiesen.

8 Haftungsfragen

Rz 794 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

794

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

Rz 795 wird geändert (Judikatur)

795

Die zur Vertretung des Vereins berufenen Personen haben nach § 80 Abs. 1 BAO alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, dass die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden (**VwGH 5.10.2023, Ra 2023/13/0060**).

Rz 799 wird geändert (Judikatur)

799

Die Vertreterhaftung nach § 9 BAO besteht für die den vertretenen Abgabepflichtigen treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben infolge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können.

Diese Pflicht trifft auch Vertreter von Vereinen. Sie trifft jene Personen, die nach den Statuten zur Vertretung nach außen berufen sind (vgl. zB VwGH 10.9.1998, 96/15/0053; VwGH 29.6.1999, 98/14/0172; **VwGH 5.4.2022, Ra 2020/13/0112**). **Bei einem Verein ist das Leitungsorgan zur Vertretung befugt (VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0002)**. Maßgebend ist nicht, wer tatsächlich die Geschäfte des Vereines führt (wer etwa tatsächlich die Vereinsaufzeichnungen führt), sondern wer dazu nach den Statuten berufen ist (**vgl. zB VwGH 30.5.2017, Ra 2017/16/0025**). Zur Haftung bei (bloß) tatsächlicher Einflussnahme siehe § 9a BAO (Abschnitt 8.2a).

Rz 801 wird geändert (Judikatur)

801

Die Haftung nach § 9 BAO ist eine Ausfallhaftung (zB VwGH 8.7.2009, 2009/15/0013; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092; VwGH 28.04.2011, 2011/16/0082; BFG 27.3.2015, RV/2100447/2014; **VwGH 10.9.2020, Ra 2020/13/0048**). Sie setzt die objektive Uneinbringlichkeit von Abgabenschuldigkeiten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme des Haftungspflichtigen voraus (zB VwGH 19.9.2007, 2007/13/0003; VwGH 17.12.2009, 2009/16/0092;). **Die Heranziehung zur Haftung setzt hingegen nicht voraus, dass die**

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

Rz 808 wird geändert (Judikatur)

808

Zu den abgabenrechtlichen Pflichten gehören insbesondere

- die 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**).

Rz 809 wird geändert (Judikatur)

809

Eine Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten liegt weiters etwa vor, wenn der Vertreter Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) mit der wahrheitswidrigen Behauptung erwirkt, die Einbringlichkeit der Abgabe werde durch den Zahlungsaufschub nicht gefährdet (VwGH 24.10.1990, 90/13/0087).

Die Pflicht des Vertreters, die vom Vertretenen (als Eigenschuldner oder als Haftungspflichtiger) geschuldeten Abgaben zu entrichten, besteht nur insoweit, als hierfür liquide Mittel vorhanden sind (vgl. zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0420; VwGH 7.12.2000, 2000/16/0601; **VwGH 28.6.2022, Ra 2020/13/0067; VwGH 28.6.2023, Ro 2023/13/0002**).

Rz 810 wird geändert (Judikatur)

810

Das Ausreichen der Mittel zur 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 28.05.1993, 93/17/0049). Ergebnisse derartiger (zB im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung durchgeführter) Ermittlungen sind bei der Entscheidung über die Haftungsinanspruchnahme (auch) von Amts wegen zu berücksichtigen.

Der Zeitpunkt, für den zu beurteilen ist, ob der Verein die für die Abgabentrachtung erforderlichen Mittel hatte, bestimmt sich danach, wann die Abgaben bei Beachtung der Abgabenvorschriften zu entrichten gewesen wären (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0003; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0277; **VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019**).

Rz 811 wird geändert (Judikatur)

811

Bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag) ist maßgebend, wann die Abgaben bei ordnungsgemäßer Selbstberechnung abzuführen gewesen wären (zB VwGH 27.4.2000, 98/15/0003; VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.2.2010, 2007/13/0144; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208). Maßgebend ist somit der Zeitpunkt der Fälligkeit der betreffenden Abgabe, unabhängig davon, wann sie bescheidmäßig festgesetzt wird (vgl. zB VwGH 25.10.1996, 93/17/0280; VwGH 25.1.1999, 94/17/0229).

Bei Abgaben, bei denen sich die Fälligkeit aus § 210 Abs. 1 BAO (1 Monat ab Zustellung des Abgabenbescheides) ergibt, wie zB bei der veranlagten Körperschaftsteuer, ist **grundsätzlich** der Zeitpunkt der sich aus dem erstmaligen Abgabenbescheid ergebenden Fälligkeit maßgebend (vgl. VwGH 21.5.1992, 88/17/0216; **VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019**).

Rz 812 wird geändert (Judikatur)

812

Reichen die Mittel des Vereines nicht aus, die offenen Schuldigkeiten zur Gänze zu entrichten, so ist der Vertreter grundsätzlich zur Befriedigung der Schulden im gleichen Verhältnis (anteilig) verpflichtet (Gleichbehandlungsgrundsatz). Er darf hierbei Abgabenschulden nicht schlechter behandeln als die übrigen Schulden (zB VwGH 29.3.2001, 2000/14/0149; VwGH 15.12.2009, 2005/13/0040; **VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050**).

Dabei unterliegen auch Mittel, die der Vertreter selbst der Gesellschaft zur Verfügung stellt, der Verpflichtung zur Gleichbehandlung des Abgabengläubigers (VwGH 23.4.2021,

Ra 2020/13/0108). Er ist jedoch nicht verpflichtet, den Abgabengläubiger besser als die übrigen Gläubiger zu behandeln (zB VwGH 17.8.1998, 98/17/0038). Die Betrachtung der Gläubigergleichbehandlungen hat zum jeweiligen Fälligkeitszeitpunkt zu erfolgen (zB VwGH 28.2.2014, 2012/16/0001; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123).

Rz 814 wird geändert (Judikatur)

814

Reichen die dem Arbeitgeber zur Verfügung stehenden Mittel zur Zahlung des vollen vereinbarten Arbeitslohnes nicht aus, hat er die Lohnsteuer von dem tatsächlich zur Auszahlung gelangenden niedrigeren Betrag zu berechnen und einzubehalten (§ 78 Abs. 3 EStG 1988). In solchen Fällen dürfen Löhne somit nicht in voller Höhe ausgezahlt werden und sie sind (wie auch andere Schuldigkeiten) anteilig zu kürzen; die auf den gekürzten Lohnbetrag entfallende Lohnsteuer ist zur Gänze zu entrichten (vgl. zB VwGH 16.2.2000, 95/15/0046; **VwGH 19.10.2017, Ra 2016/16/0097**).

Rz 818 wird geändert (Judikatur)

818

Bei Verletzung des Gleichbehandlungsgrundsatzes erstreckt sich die Haftung des Vertreters nur auf jenen Betrag, um den bei gleichmäßiger Behandlung sämtlicher Gläubiger die Abgabenbehörde mehr erlangt hätte, als sie infolge des pflichtwidrigen Verhaltens des Vertreters tatsächlich bekommen hat (zB VwGH 24.10.2000, 95/14/0090; VwGH 29.03.2001, 2000/14/0149; VwGH 24.06.2010, 2009/16/0206; **VwGH 27.5.2020, Ra 2020/13/0027**). Allerdings obliegt dem Vertreter der Nachweis, welcher Betrag bei Gleichbehandlung sämtlicher Gläubiger – bezogen auf die jeweiligen Fälligkeitszeitpunkte einerseits und das Vorhandensein liquider Mittel andererseits – an die Abgabenbehörde zu entrichten gewesen wäre (zB VwGH 22.09.1999, 96/15/0049; VwGH 23.03.2010, 2010/13/0042, 0044; **VwGH 24.1.2017, Ra 2015/16/0078**). Die pauschale Behauptung einer Gleichbehandlung aller Gläubiger reicht nicht (VwGH 22.09.1999, 96/15/0049).

Rz 820 wird geändert (Judikatur)

820

Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten berechtigen nur dann zur Haftungsinanspruchnahme, wenn die Verletzung schuldhaft erfolgte. Eine bestimmte Schuldform ist hierfür nicht erforderlich (zB VwGH 22.02.2000, 96/14/0158; VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601). Daher reicht leichte Fahrlässigkeit (zB VwGH 31.10.2000, 95/15/0137; VwGH 24.02.2010, 2008/13/0228; **VwGH 19.5.2021, Ra 2019/13/0046**). **Dass die Abgabepflicht strittig war und zur Abgabepflicht (oder Lohnsteuerhaftung) auch Rechtsmittel erhoben wurden (denen auch zum Teil Folge gegeben wurde), kann für sich**

das Verschulden des (potentiell) Haftungspflichtigen nicht ausschließen (VwGH 6.9.2022, Ra 2021/13/0115).

Rz 821 wird geändert (Judikatur)

821

Der Vertreter hat darzutun, weshalb er nicht dafür Sorge getragen, dass der Vertretene die Abgaben entrichtet hat, widrigenfalls von der Abgabenbehörde eine schuldhaft Pflichtenverletzung angenommen werden darf (zB VwGH 29.05.2001, 99/14/0277; VwGH 9.8.2001, 98/16/0348; VwGH 26.1.2011, 2007/13/0063; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0208; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016; **VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0038; VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156**). In der Regel wird nämlich nur der Vertreter jenen ausreichenden Einblick in die Gebarung des Vertretenen haben, der ihm entsprechende Behauptungen und Nachweise ermöglicht (zB VwGH 29.6.1999, 99/14/0128; VwGH 25.2.2010, 2009/16/0246, AW 2009/16/0041; VwGH 05.04.2011, 2009/16/0106). Der Vertreter hat für die Möglichkeit des Nachweises seines pflichtgemäßen Verhaltens vorzusorgen (zB VwGH 07.9.1990, 89/14/0132; VwGH 23.3.2010, 2010/13/0042, 0044). Ihm obliegt kein negativer Beweis, sondern die konkrete (schlüssige) Darstellung der Gründe, die etwa der rechtzeitigen 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**).

Rz 822 wird geändert (Judikatur)

822

Hat der Vertreter Dritte mit der Erfüllung abgabenrechtlicher Verpflichtungen betraut, ohne sich weiter darum zu kümmern, ob diese Verpflichtungen auch erfüllt werden, liegt eine schuldhaft Pflichtenverletzung vor (zB VwGH 26.6.2000, 95/17/0612). Kontrollen haben in solchen zeitlichen Abständen zu erfolgen, die es ausschließen, dass dem Vertreter Steuerrückstände verborgen bleiben (zB VwGH 26.5.1998, 97/14/0080; VwGH 26.6.2000, 95/17/0612). Dies gilt auch, wenn ein Wirtschaftstreuhandler mit den Abgabenangelegenheiten betraut ist (zB VwGH 22.12.1997, 93/17/0405; VwGH 19.11.1998, 98/15/0159; VwGH 29.5.2001, 2001/14/0006; **VwGH 25.4.2019, Ra 2019/13/0009**).

Rz 824 wird geändert (Judikatur)

824

Rechtsunkenntnis in buchhalterischen und steuerrechtlichen Belangen vermag den Vertreter nicht zu exkulpieren (zB VwGH 25.02.2010, 2009/16/0246, AW 2009/16/0041); wer trotz

Rechtsunkenntnis Erkundigungen unterlässt, handelt zumindest fahrlässig (zB VwGH 29.06.1999, 99/14/0128). **Gesetzesunkenntnis oder irrtümlich objektiv fehlerhafte Rechtsauffassung sind allerdings dann entschuldbar, wenn die objektiv gebotene, der Sache nach pflichtgemäße und nach den subjektiven Verhältnissen zumutbare Sorgfalt nicht außer Acht gelassen wurde (VwGH 5.4.2022, Ra 2020/13/0112).**

Rz 825 wird geändert (Judikatur)

825

Sind bei einer Mehrheit von Vertretern die Aufgaben verteilt, bewirkt dies nicht, dass die nicht mit Abgabenangelegenheiten betrauten Vertreter sich um die Tätigkeit des damit betrauten Vertreters nicht mehr zu kümmern brauchen. Jedem Vertreter obliegt die Überwachung der anderen (vgl. zB VwGH 21.5.1992, 88/17/0216). Der Umfang der Überwachungspflicht hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (VwGH 18.11.1991, 90/15/0123). Eine Geschäftsverteilung kann einen Vertreter exkulpiert, wenn er sich nach Lage des Falles auf den intern für Abgabenangelegenheiten zuständigen Vertreter verlassen durfte. Dies gilt jedoch nicht, wenn für ihn Anlass zur Annahme bestand, dass der intern zuständige Vertreter seinen Aufgaben nicht oder unvollständig nachkommt (**vgl. zB VwGH 26.1.1982, 81/14/0083, 81/14/0169; VwGH 1.2.2021, Ra 2020/13/0087**).

Rz 826 wird geändert (Judikatur)

826

Primär ist der Vertreter zur Haftung heranzuziehen, der mit der Besorgung der Abgabenangelegenheiten betraut ist (vgl. zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0122; VwGH 25.1.1999, 94/17/0229). Kommen mehrere Vertreter als Haftungspflichtige in Betracht, ist die Ermessensentscheidung, wer von ihnen – allenfalls auch in welchem Ausmaß – in Anspruch genommen wird, im Haftungsbescheid entsprechend zu begründen (zB VwGH 20.9.1996, 94/17/0122; VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316; **VwGH 31.12.2020, Ra 2020/13/0084; VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019**).

Rz 827 wird geändert (Judikatur)

827

Die Inanspruchnahme der gemäß § 9 BAO bestehenden Haftung setzt voraus, dass die schuldhafte Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten kausal für die Uneinbringlichkeit ist. Bei schuldhafter Pflichtverletzung darf die Abgabenbehörde mangels dagegen sprechender Umstände annehmen, dass die Pflichtverletzung Ursache der Uneinbringlichkeit ist (zB VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; VwGH 20.6.2000, 98/15/0084; VwGH 30.6.2010, 2007/13/0047; VwGH 28.2.2013, 2012/16/0029; VwGH 19.5.2015, 2013/16/0016; **VwGH 22.6.2022, Ra 2020/13/0038; VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156**).

Rz 828 wird geändert (Judikatur)

828

Die Vertreterhaftung besteht insbesondere für Abgaben, deren Zahlungstermin (zB Fälligkeitszeitpunkt) in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Sie besteht aber auch für noch offene Abgabenschuldigkeiten, deren Zahlungstermin bereits vor der Tätigkeit des betreffenden Vertreters gelegen ist (zB VwGH 12.11.1997, 95/16/0155; VwGH 07.12.2000, 2000/16/0601; VwGH 20.01.2010, 2009/13/0019). **Die Haftungsinanspruchnahme ist nicht bis zur Höhe der aktuellen Einkünfte oder des aktuellen Vermögens des Haftungspflichtigen begrenzt (VwGH 7.9.2022, Ra 2019/13/0065).**

Rz 829 wird geändert (Judikatur)

829

Die Möglichkeit der Geltendmachung der Haftung erlischt nicht dadurch, dass der Vertreter seine Tätigkeit zurücklegt. Entscheidend ist, wann der Haftungstatbestand vom Vertreter verwirklicht ist. Die Geltendmachung der Haftung kann auch nach Beendigung seiner Tätigkeit erfolgen (vgl. zB VwGH 28.10.1998, 97/14/0160; VwGH 16.12.1999, 97/15/0051; **VwGH 31.12.2020, Ra 2020/13/0084**). Die Haftung kann auch nach Auflösung des Vereines geltend gemacht werden (vgl. zB VwGH 29.6.1999, 98/14/0171).

Rz 830 wird geändert (Judikatur)

830

Nach § 11 BAO haften bei vorsätzlichen Finanzvergehen und bei vorsätzlicher Verletzung von Abgabenvorschriften der Länder und Gemeinden rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte, für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden. Diese Haftung setzt eine rechtskräftige Verurteilung im finanzbehördlichen bzw. im gerichtlichen Finanzstrafverfahren voraus (vgl. VwGH 14.12.1994, 93/16/0011; VwGH 27.1.1999, 98/16/0411). Vor einer solchen Verurteilung darf die Haftung somit nicht geltend gemacht werden. **Anders als die Haftung nach § 9 BAO stellt die Haftung nach § 11 BAO keine Ausfallhaftung, sondern eine unbeschränkte Primärhaftung dar (VwGH 13.10.2022, Ra 2022/13/0090).**

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

832a

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

~~Im Unterschied zu § 9 BAO ist die nach § 6a Abs. 1 KommStG 1993 bestehende Vertreterhaftung keine echte, jedoch eine erweiterte Ausfallhaftung (VwGH 26.6.2007, 2006/13/0086 sowie BFG 1.4.2016, RV/7400106/2025 zu den gleichlautenden Bestimmungen der §§ 7 Wiener Abgabenordnung und 9 Abs. 5 Wiener Gebrauchsabgabengesetz 1966). Sie besteht insoweit, als Kommunalsteuer infolge schuldhafter Verletzung abgabenrechtlicher oder sonstiger Pflichten nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.~~

Randzahlen 832b bis 832d: entfallen

832b

~~Solche Schwierigkeiten sind nach der Judikatur des VfGH (VfGH 4.12.1995, B 1404/95) nur erhebliche Schwierigkeiten, die in ihrer Intensität so geartet sind wie die Schwierigkeiten, die sich für das Einbringen der Abgabenforderungen im Falle der Konkurseröffnung ergeben. Daher kommt die Heranziehung zur Haftung nicht bereits bei geringen Schwierigkeiten, etwa bei subjektiver Zahlungsunwilligkeit in Betracht.~~

832c

~~Die Haftung nach § 6a Abs. 3 KommStG 1993 ist im Unterschied zu § 9a BAO keine echte, allerdings eine erweiterte Ausfallhaftung. Sie besteht für Kommunalsteuer insoweit, als diese Abgabe infolge der Einflussnahme von Personen auf die Erfüllung der Pflichten der Abgabepflichtigen sowie der in §§ 80 ff BAO bezeichneten Vertreter nicht ohne Schwierigkeiten eingebracht werden kann, insbesondere im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens.~~

832d

~~Im Ermessen liegt die Inanspruchnahme persönlich Haftender auch dann, wenn mehrere Personen (zB Vertreter und tatsächlich Einfluss nehmende Personen) den Haftungstatbestand verwirklicht haben. Daher liegt es auch im (begründungspflichtigen) Ermessen, welche der Haftungspflichtigen für den gesamten Haftungsbetrag (bzw. welche Personen für welche Teilbeträge) mit Haftungsbescheid in Anspruch genommen werden. Bei der Ermessensübung sind ua. der Grad des Verschuldens (der haftungspflichtigen Person) sowie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse (somit die Einbringlichkeit der Haftungsschuld beim Haftungspflichtigen) zu berücksichtigen.~~

Rz 834 wird geändert (Judikatur)

834

Bei der Ermessensübung sind beispielsweise zu berücksichtigen

- der Grundsatz der Subsidiarität (Nachrangigkeit) von Haftungen (vgl. zB VwGH 23.04.1992, 90/16/0196; VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100),
- der Grundsatz der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung (vgl. zB Art. 126b Abs. 5 B-VG), daher ob der haftungsgegenständliche Betrag nur geringfügig ist und ob er beim Haftungspflichtigen einbringlich wäre,
- der Grundsatz von Treu und Glauben, etwa der Umstand, dass sich der Abfuhrverpflichtete erlassgetreu verhalten hat (vgl. zB VwGH 27.08.2008, 2006/15/0057),
- die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse des Haftungspflichtigen (VwGH 24.9.1993, 93/17/0055; VwGH 4.11.1994, 94/16/0169, AW 94/16/0029; VwGH 30.3.2000, 97/16/0189),
- Unbilligkeiten angesichts lange verstrichener Zeit (vgl. VwGH 18.10.1995, 91/13/0037, 91/13/0038; VwGH 16.10.2014, Ro 2014/16/0066; **VwGH 15.6.2023, Ra 2021/13/0156; VwGH 20.9.2023, Ra 2023/13/0050**),
- **wenn die Abgabenschuld während der Anhängigkeit eines Rechtsmittelverfahrens nicht betreibbar ist (VwGH 12.9.2023, Ra 2022/13/0116).**

Bei der Ermessensausübung sind beispielsweise nicht zu berücksichtigen,

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

Rz 835 wird geändert (Judikatur)

835

Bei der Vertreterhaftung (§ 9 BAO) ist auch ein Mitverschulden der Abgabenbehörde an der Uneinbringlichkeit der betreffenden Abgabenschuld zu berücksichtigen (vgl. VwGH 24.6.1982, 81/15/0100; VwGH 26.4.1989, 89/14/0065).

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) von Haftungsbescheiden hat nicht nur das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen, sondern auch die Ermessensübung zu begründen (vgl. zB VwGH 24.2.1997, 96/17/0066, AW 96/17/0316; **VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0035**). Die Bemessungsgrundlagen sind nach § 184 BAO für den Haftungsumfang zu schätzen, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden können (VwGH 26.5.2021, Ra 2020/13/0073; VwGH 28.6.2021, Ra 2020/13/0082).

*Rz 836 wird geändert (Judikatur)***836**

Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist eine Einhebungsmaßnahme und daher nur innerhalb der Einhebungsverjährungsfrist (§ 238 BAO) zulässig (zB VwGH 24.06.2010, 2010/16/0014; VwGH 22.4.2015, 2013/16/0123; **VwGH 8.9.2020, Ra 2020/13/0029**). Diese Frist beträgt fünf Jahre (nach Ablauf des Jahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist). Die Einhebungsverjährungsfrist endet (nach § 238 Abs. 1 BAO) keinesfalls früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe.

*Rz 838 wird geändert (Judikatur)***838**

Die Zustellung von Haftungsbescheiden hat mit Zustellnachweis zu erfolgen. Eine Zustellung zu eigenen Händen wird vielfach nicht erforderlich sein (vgl. zB VwGH 27.11.2000, 2000/17/0100; **VwGH 2.12.2020, Ra 2020/13/0095**). Ist eine Zustellungsbevollmächtigung im Haftungsverfahren ausgewiesen, wird in der Regel die Zustellung an den Bevollmächtigten zu erfolgen haben. Die Erlassung von Haftungsbescheiden ist zwar eine im Einhebungsverfahren ergehende Erledigung im Sinn des § 103 Abs. 1 BAO, sodass trotz Vorliegens einer Zustellungsbevollmächtigung eine Zustellung unmittelbar an den Vollmachtgeber zulässig wäre, doch wird dies im Allgemeinen nicht zweckmäßig (im Sinn des § 103 Abs. 1 BAO) sein.

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

Haftungsbescheide sind rechtswidrig, wenn sie nach Erlöschen des betreffenden 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).**

*Rz 842 wird geändert (Judikatur)***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 20.06.2000, 98/15/0084; VwGH 29.03.2007,

2005/15/0015; **VwGH 10.6.2022, Ra 2022/13/0054**). Haftungsansprüchen setzen zwar voraus, dass die betreffenden Abgabenansprüche bereits entstanden (im Sinn des § 4 BAO) sind, jedoch nicht, dass diese Ansprüche gegenüber dem Primärschuldner geltend gemacht worden sind (zB VwGH 30.03.2000, 99/16/0141; VwGH 19.04.2007, 2005/15/0129; VwGH 10.05.2010, 2009/16/0226). Dies ergibt sich ua. aus § 224 Abs. 3 BAO.

Rz 843 wird geändert (Judikatur)

843

Der Grundsatz des Parteiengehörs ist auch im Haftungsverfahren zu beachten (VwGH 24.5.1984, 84/17/0010). Nach § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien (somit auch den Haftungspflichtigen) Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Nach § 183 Abs. 4 BAO ist den Parteien vor Erlassung des abschließenden Sachbescheides (somit etwa des Haftungsbescheides) Gelegenheit zu geben, von den durchgeführten Beweisen und vom Ergebnis der Beweisaufnahme Kenntnis zu nehmen und sich dazu zu äußern. Hierbei ist den Parteien nicht nur das Ergebnis von Beweisaufnahmen (zB Inhalt einer Zeugenaussage), sondern auch die Beweisquelle, somit etwa die Identität von Auskunftspersonen und Zeugen (VwGH 18.10.1988, 88/14/0092; **VwGH 8.3.2022, Ra 2020/15/0010**) bekannt zu geben. Das Ergebnis der Beweiswürdigung muss der Partei vor Bescheiderlassung nicht zur Kenntnis gebracht werden (vgl. zB VwGH 16.12.2003, 2002/15/0189; VwGH 28.10.2010, 2006/15/0301; **VwGH 31.8.2020, Ra 2020/15/0022**).

Rz 844 wird geändert (Judikatur)

844

Haftungsbescheide haben (nach § 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO) einen Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die die Haftungspflicht begründet, zu enthalten. Der Haftungspflichtige ist im Haftungsbescheid aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einem Monat zu entrichten (§ 224 Abs. 1 zweiter Satz BAO). **Geht einem Haftungsbescheid ein Abgabenbescheid – oder betreffend Lohnsteuer ein Haftungsbescheid nach § 82 EStG 1988 (vgl. VwGH 27.2.2008, 2005/13/0074) – voran, so ist die Behörde daran gebunden und hat sich in der Entscheidung über die Haftung grundsätzlich an den Abgabenbescheid (Haftungsbescheid) zu halten (vgl. VwGH 6.9.2022, Ra 2021/13/0115).**

Rz 846 wird geändert (Judikatur)

846

Die Begründung (§ 93 Abs. 3 lit. a BAO) des Haftungsbescheides hat das Vorliegen der Haftungsvoraussetzungen darzulegen (bei der Haftung nach § 9 BAO daher ua. die für die

Uneinbringlichkeit sprechenden Umstände). Weiters sind die für die Ermessensübung maßgeblichen Umstände und Erwägungen darzustellen (vgl. zB VwGH 06.08.1996, 92/17/0186; VwGH 21.10.1999, 97/15/0088; VwGH 25.03.2010, 2009/16/0104; **VwGH 27.8.2020, Ra 2019/13/0035; VwGH 17.1.2024, Ro 2021/13/0019**).

Rz 847 wird geändert (Judikatur)

847

Nach § 248 BAO kann der Haftungspflichtige nicht nur den Haftungsbescheid mit Beschwerde anfechten, sondern (innerhalb der für den Haftungsbescheid maßgeblichen Beschwerdefrist) auch den Bescheid über den 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).

Rz 848 wird geändert (Judikatur)

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.

Rz 849 wird geändert (Judikatur)

849

Wird die Haftung geltend gemacht, ohne dass vorher ein an den Primärschuldner gerichteter Bescheid über den Abgabeanpruch 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 30.03.2006, 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).

Rz 851 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

851

Nach § 90 BAO hat die Abgabenbehörde den Parteien die Einsicht und Abschriftnahme der **ihre Sache betreffenden** Akten oder Aktenteile zu gestatten, ~~deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer abgabenrechtlichen Interessen oder zur Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten erforderlich ist.~~

~~Den Anspruch auf Akteneinsicht hat grundsätzlich auch der Haftungspflichtige. Sein Anspruch bezieht sich nicht nur auf die ihn betreffenden Akten (Aktenteile) des Haftungsverfahrens, sondern auch auf Akten (Aktenteile) des Primärschuldners. Letzteres aber nur soweit dies im abgabenrechtlichen Interesse des Haftungspflichtigen liegt. Dies betrifft etwa die Einsichtnahme um festzustellen, ob der haftungsgegenständliche Betrag tatsächlich noch nicht entrichtet wurde oder ob die Einhebungsverjährung unterbrechende Amtshandlungen (§ 238 Abs. 2 BAO) aktenkundig sind. Auch die Einsicht in die für die Höhe des Abgabensanspruches maßgeblichen Unterlagen (zB vom Eigenschuldner eingereichte Abgabenerklärungen einschließlich Beilagen) kann im abgabenrechtlichen Interesse des Haftungspflichtigen sein (etwa bei Anfechtung des Bescheides über den Abgabensanspruch zB des Körperschaftsteuerbescheides).~~

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

Rz 853 wird geändert (Judikatur)

853

Eine Gefährdung oder wesentliche Erschwerung der Einbringung (im Sinn des § 232 BAO) liegt vor, wenn aus der wirtschaftlichen Lage und den sonstigen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden kann, dass nur bei raschem Zugriff der Abgabenbehörde die Abgabeneinbringung voraussichtlich gesichert erscheint (zB VwGH 27.8.1998, 98/13/0062; VwGH 29.3.2006, 2004/14/0045; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174; **VwGH 8.10.2020, Ra 2020/13/0044**).

Solche Umstände liegen insbesondere bei drohendem Insolvenzverfahren, bei Exekutionsführung von dritter Seite, bei Auswanderungsabsicht, bei Vermögensverschiebung ins Ausland oder an Verwandte, bei Vermögensverschleppung und

bei dringendem Verdacht einer Abgabenhinterziehung vor (vgl. zB VwGH 17.12.1996, 95/14/0130; VwGH 29.3.2006, 2004/14/0045; VwGH 30.9.2015, 2012/15/0174).

Siehe ergänzend RAE Abschnitt 18.

Rz 854 wird geändert (Klarstellung infolge Gesetzesänderung)

854

Auf Ansuchen des Abgabepflichtigen kann die Abgabenbehörde (nach § 212 Abs. 1 BAO) die Abgaben stunden oder die Entrichtung in Raten bewilligen, wenn die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgabe durch den Aufschub nicht gefährdet wird. **Eine Gefährdung der Einbringlichkeit ist nicht anzunehmen, wenn der Abgabepflichtige glaubhaft macht, dass er durch die Gewährung der Zahlungserleichterung in die Lage versetzt wird, die vom Zahlungserleichterungsansuchen umfassten Abgabenschuldigkeiten innerhalb einer angemessenen Frist entrichten zu können.**

Derartige Zahlungserleichterungen können auch dem mit Haftungsbescheid in Anspruch Genommenen bewilligt werden.

Nach Maßgabe des § 212 Abs. 2 BAO haben zeitgerecht eingebrachte Ansuchen um Zahlungserleichterungen sowie Bewilligungen von Zahlungserleichterungen Stundungszinsen zur Folge (Höhe: pro Jahr 4,5% über dem Basiszinssatz für Bundesabgaben; für Landes- und Gemeindeabgaben 6% pro Jahr).

Rz 856 wird geändert (Anpassung an aktuelle Rechtslage)

856

Der mit Haftungsbescheid in Anspruch genommene Haftungspflichtige kann nach Maßgabe des § 212a BAO, wenn er den Haftungsbescheid und/oder den Bescheid über den Abgabenanspruch mit Beschwerde angefochten hat, einen Zahlungsaufschub (Aussetzung der Einhebung) hinsichtlich des strittigen Abgabenbetrages beantragen. Die Aussetzung ist nach § 212a Abs. 2 BAO insbesondere nicht zu bewilligen,

- soweit die Beschwerde nach Lage des Falles wenig erfolgversprechend erscheint sowie
- wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen auf eine Gefährdung der Einbringlichkeit der Abgabe gerichtet ist.

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

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

Rz 861a wird geändert (Judikatur)

861a

§ 217 Abs. 7 BAO betrifft den Fall, dass kein grobes Verschulden an der Säumnis bei der Nichtentrichtung bzw. der verspäteten Entrichtung der Abgabenschuldigkeit vorliegt. Grobes Verschulden liegt vor, wenn das Verschulden nicht mehr als leichte Fahrlässigkeit anzusehen ist. Eine (lediglich) leichte Fahrlässigkeit liegt vor, wenn ein Fehler unterläuft, den gelegentlich auch ein sorgfältiger Mensch begeht (zB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0305; VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007; **VwGH 3.12.2021, Ra 2020/15/0080; VwGH 11.11.2022, Ra 2022/15/0065**). (Grobem) Verschulden des Vertretenen gleichzuhalten ist Verschulden des Parteienvertreters bzw. des Organs einer juristischen Person. Ist die Fristversäumung auf Verhalten des Arbeitnehmers der Partei oder eines Boten zurückzuführen, so ist deren Verschulden bedeutungslos. Entscheidend ist diesfalls, ob der Partei selbst (ihrem Organ, ihrem Vertreter) ein grobes Verschulden (insbesondere grobes Auswahl- oder Kontrollverschulden) anzulasten ist (vgl. zB VwGH 20.5.2010, 2008/15/0305; VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007). Bedient sich ein Abgabepflichtiger für die Überweisung einer Abgabe eines in der Regel verlässlichen Kreditinstituts und führt dieses Kreditinstitut die Überweisung verspätet durch, so liegt kein grobes Verschulden des Abgabepflichtigen vor. Werden Selbstberechnungsabgaben (zB Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträge, Kommunalsteuer, Umsatzsteuervorauszahlungen) zeitgerecht in der selbst berechneten Höhe entrichtet, erweist sich aber die Selbstberechnung als nicht richtig, so ist für § 217 Abs. 7 BAO ausschlaggebend, ob die Unrichtigkeit der Selbstberechnung grob verschuldet war. Dies wird nicht der Fall sein, wenn der Selbstberechnung eine vertretbare Rechtsansicht zugrunde gelegen ist (VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0007; **VwGH 24.1.2018, Ra 2017/13/0023**). Daher wird grundsätzlich kein grobes Verschulden anzunehmen sein, wenn der Selbstberechnung eine Rechtsauskunft der für die Erhebung der betreffenden Abgabe zuständigen Abgabenbehörde zugrunde liegt.

9 Anhang

Rz 866 wird geändert (Ergänzung)

866

Verwendung der Musterstatuten:

Bitte löschen Sie jeweils das Nichtzutreffende im Text, ergänzen Sie den Text an den vorgesehenen Stellen und löschen Sie dann die Fußnoten und Hinweise. Damit der Verein „offiziell“ entsteht, ist die Vereinsgründung bei der zuständigen Vereinsbehörde (**siehe Rz 5**) mit einem Exemplar der beschlossenen Statuten anzuzeigen. Nach der erfolgreichen Anmeldung bei der Vereinsbehörde hat die Anmeldung beim zuständigen Finanzamt durch den Vereinsvorstand zu erfolgen, wenn durch den Verein steuerlich relevante Vorgänge verwirklicht werden sollen (§ 120 Bundesabgabenordnung – BAO). Dazu ist das Formular „Fragebogen für Vereine (Verf 15a)“ (Download ~~auf im BME-Portal~~ www.bmf.gv.at unter ~~„Tools – Formulare“~~) mit den dort angeführten Unterlagen einzureichen.

Die nicht erfolgte Anmeldung beim Finanzamt bewahrt einen Verein nicht vor einer allfälligen (auch rückwirkenden) Besteuerung. Steuerbegünstigungen und eventuelle Steuerpflichten des Vereins hängen gemäß den einschlägigen Gesetzesregelungen (siehe insbes. die §§ 34 ff BAO), vom Vereinszweck, vom sonstigen Inhalt der Statuten und von der tatsächlichen Geschäftsführung ab.

Rz 866a wird geändert (Ergänzung)

866a

Dieser Statutenvorschlag ist ein aus der Sicht der finanzamtlichen Praxis erstellter Vorschlag, der auf dem Statutenvorschlag des Bundesministeriums für Inneres (BMI; www.bmi.gv.at) basiert. Es werden damit durch die Finanzverwaltung keine über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehenden Rechte oder Pflichten begründet. Vorrangig beachten Sie bitte die aktuellen gesetzlichen Vorgaben. Zwingend notwendig sind nur die vom Vereinsgesetz vorgeschriebenen Angaben. Die aus abgabenrechtlicher Sicht unabdingbaren zusätzlichen Aussagen zur Erlangung der Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff ~~Bundesabgabenordnung~~ **{BAO}** **sowie einer allfälligen Spendenbegünstigung nach § 4a EStG 1988** und die Abweichungen vom Statutenvorschlag des BMI sind durch Kursivtext gekennzeichnet. Die Verwendung von Musterstatuten ersetzt nicht eine im Einzelfall eventuell nötige Einschaltung von einschlägig rechtskundigem Beistand bei der Vereinsgründung, insbesondere, falls Änderungen im Statutentext notwendig bzw. gewünscht sind.

Sämtliche Bezeichnungen des Textes verstehen sich geschlechtsneutral, auch wenn fallweise zur besseren Lesbarkeit nur eine Geschlechterform gewählt wurde.

Rz 867 wird geändert (Aktualisierung)

867

Vereinsstatuten¹

§ 1: Name, Sitz und Tätigkeitsbereich

(1) Der Verein führt den Namen

„.....“²

(2) Er hat seinen Sitz in und erstreckt seine Tätigkeit auf²³

.....

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

§ 2: Zweck

Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt (Hinweis: Bitte fügen Sie hier eine klare und vollständige Umschreibung des begünstigten Vereinszwecks ein.)³⁵

.....

§ 3: Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks

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

¹ Vor allem im Hinblick auf den Betrieb vereinseigener Unternehmungen empfehlen sich spezifische Anpassungen bzw. Ergänzungen der Statuten. Die aus abgabenrechtlicher Sicht zusätzlichen Statutenbestimmungen zur Erlangung der Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO und sonstige Abweichungen von der Vorlage des BMI sind durch Kursivtext gekennzeichnet.

² **Aus dem Namen des Vereins sollte ein Rückschluss auf den Vereinszweck gezogen werden können. Zu berücksichtigen ist jedoch das Namensrecht anderer.**

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

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

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).**

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

- a)
- b)
- c)
- d)
- e)
- f)
- g)
- h) *Einrichtung einer Website und/oder sonstiger elektronischer Medien*
- i) *Herausgabe von Publikationen*
- j) *Versammlungen*
- k) *Diskussionsabende und Vorträge*
- l) ~~Wanderungen~~
- m) ~~Einrichtung einer Bibliothek~~

(3) Die erforderlichen ~~finanziellen~~ **materiellen** Mittel sollen aufgebracht werden durch ⁵⁷:
(Hinweis: Bitte fügen Sie hier alle materiellen Mittel, die Sie zu erzielen beabsichtigen, ein.)

⁶ Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der Tätigkeiten (**ideelle Mittel**) des Vereines. Die im Text vorgegebenen Tätigkeiten sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die von ihm durchgeführten bzw. geplanten Tätigkeiten selbst **vollständig** einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein ausgeübte Tätigkeiten führen – auch wenn sie für sich gesehen dem begünstigten Zweck dienen – zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Aufnahme einer noch nicht in den Statuten enthaltenen Tätigkeit ist daher, auch wenn der Zweck sich hierdurch nicht ändert, eine entsprechende Statutenänderung durch die Mitgliederversammlung (Achtung: statutengemäße Mehrheitsquote!) mit Vorlage an das Finanzamt und an die Vereinsbehörde erforderlich.

Soll der Vereinszweck durch einen Erfüllungsgehilfen gem. § 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 Vereines 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 den ideellen Mittel aufzunehmen. Weiters sind die jeweiligen Voraussetzungen dafür zu beachten (§§ 40a Z 1 und 2 sowie 40b BAO). Das gleiche gilt, wenn der Vereinszweck durch Kooperationen mit anderen Organisationen verfolgt wird (§ 40 Abs. 3 BAO).

⁷ Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der ~~finanziellen~~ **materiellen** Mittel. Die sog. „~~finanziellen materiellen~~ Mittel“ sind alle vorgesehenen bzw. in der Zukunft möglichen Quellen zur Finanzierung der Zweckerfüllung. Die im Text vorgegebenen Mittel sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die für ihn individuell gültigen Mittel selbst **vollständig** einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein herangezogene Finanzierungsquellen führen – auch wenn sie für sich gesehen der Finanzierung des begünstigten Zwecks dienen – zum

- 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, zB Erträge aus einem Sommerfest.**)*
- f) *Sponsorgelder*
- g) *Werbeeinnahmen*
- h) *Erträge aus unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines (Hinweis: Bitte die geplanten „Unternehmungen“ benennen, zum Beispiel: Erträge aus dem Betrieb einer gastronomischen Einrichtung, aus Errichtung und Betrieb eines Museums/Theaters, aus Errichtung und Betrieb eines Sportplatzes uä.)*
- i)
- j)
- k)

§ 4: Arten der Mitgliedschaft

- (1) Die Mitglieder des Vereins gliedern sich in ordentliche, außerordentliche und Ehrenmitglieder.
- (2) Ordentliche Mitglieder sind jene, die sich voll an der Vereinsarbeit beteiligen. Außerordentliche Mitglieder sind solche, die die Vereinstätigkeit vor allem durch Zahlung eines für sie festgesetzten Mitgliedsbeitrags fördern. Ehrenmitglieder sind Personen, die hierzu wegen besonderer Verdienste um den Verein ernannt werden.

§ 5: Erwerb der Mitgliedschaft

- (1) Mitglieder des Vereins können alle physischen Personen, die⁶⁸

Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Nutzung einer noch nicht in den **finanziellen materiellen** Mitteln enthaltenen zusätzlichen Finanzierungsquelle ist, auch wenn der Zweck oder die Tätigkeiten sich hierdurch nicht ändern, eine entsprechende Statutenänderung durch die Mitgliederversammlung (Achtung: statutengemäße Mehrheitsquote!) mit Vorlage an das Finanzamt und an die Vereinsbehörde erforderlich. Bloße Geldbeschaffungsquellen ohne unmittelbaren Bezug zum begünstigten Zweck (sog. „begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe“) müssen ebenfalls in den „**finanziellen materiellen** Mitteln“ angeführt werden, können aber zu einer (teilweisen) Steuerpflicht eines im Kernbereich begünstigten Vereins führen (zB Gastronomiebetrieb eines begünstigten Körpersportvereins).

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

.....
, 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.

§ 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^{z9} 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.

Mitgliedschaft nicht allen geeigneten Interessierten grundsätzlich offen steht. Dem ist als begünstigungsschädlich gleichzuhalten, wenn die Aufnahme von Mitgliedern durch exzessive Ausnutzung des Verweigerungsrechtes gemäß § 5 Abs. {2} letzter Satz der Statuten oder durch unmäßig hohe Beiträge oder Gebühren im Nachhinein faktisch zu eng begrenzt wird (Beispiel: Betrieb eines Sportplatzes ausschließlich für ausgesuchte reiche Personen). **Vgl. Rz 14 ff.**

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 ~~der~~aller Mitglieder kann vom Vorstand die Einberufung einer Generalversammlung verlangen.
- (4) Die Mitglieder sind in jeder Generalversammlung vom Vorstand über die Tätigkeit und finanzielle Gebarung des Vereins zu informieren. Wenn mindestens ein Zehntel der Mitglieder dies unter Angabe von Gründen verlangt, hat der Vorstand den betreffenden Mitgliedern eine solche Information auch sonst binnen vier Wochen zu geben.
- (5) Die Mitglieder sind vom Vorstand über den geprüften Rechnungsabschluss (Rechnungslegung) zu informieren. Geschieht dies in der Generalversammlung, sind die Rechnungsprüfer einzubinden.
- (6) Die Mitglieder sind verpflichtet, die Interessen des Vereins nach Kräften zu fördern und alles zu unterlassen, wodurch das Ansehen und der Zweck des Vereins Abbruch erleiden könnte. Sie haben die Vereinsstatuten und die Beschlüsse der Vereinsorgane zu beachten. Die ordentlichen und außerordentlichen Mitglieder sind zur 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 findet⁸¹⁰ statt.
- (2) Eine außerordentliche Generalversammlung findet auf
 - a. Beschluss des Vorstands oder der ordentlichen Generalversammlung,
 - b. schriftlichen Antrag von mindestens einem Zehntel der Mitglieder,
 - c. Verlangen der Rechnungsprüfer (§ 21 Abs. 5 erster Satz VereinsG),

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.

- d. Beschluss der/eines Rechnungsprüfer/s (§ 21 Abs. 5 zweiter Satz VereinsG, § 11 Abs. 2 dritter Satz dieser Statuten),
- e. Beschluss eines gerichtlich bestellten Kurators (§ 11 Abs. 2 letzter Satz dieser Statuten)

binnen vier Wochen statt.

- (3) Sowohl zu den ordentlichen wie auch zu den außerordentlichen Generalversammlungen sind alle Mitglieder mindestens zwei Wochen vor dem Termin schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail (an die vom Mitglied dem Verein bekanntgegebene Fax-Nummer oder E-Mail-Adresse) einzuladen. Die Anberaumung der Generalversammlung hat unter Angabe der Tagesordnung zu erfolgen. Die Einberufung erfolgt durch den Vorstand (Abs. 1 und Abs. 2 lit. a – c), durch die/einen Rechnungsprüfer (Abs. 2 lit. d) oder durch einen gerichtlich bestellten Kurator (Abs. 2 lit. e).
- (4) Anträge zur Generalversammlung sind mindestens drei Tage vor dem Termin der Generalversammlung beim Vorstand schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail einzureichen.
- (5) Gültige Beschlüsse – ausgenommen solche über einen Antrag auf Einberufung einer außerordentlichen Generalversammlung – können nur zur Tagesordnung gefasst werden.
- (6) Bei der Generalversammlung sind alle Mitglieder teilnahmeberechtigt. Stimmberechtigt sind nur die ordentlichen und die Ehrenmitglieder. Jedes Mitglied hat eine Stimme. ~~Juristische Personen werden durch eine(n) Bevollmächtigte(n) vertreten.~~ Die Übertragung des Stimmrechts auf ein anderes Mitglied im Wege einer schriftlichen Bevollmächtigung ist zulässig.
- (7) Die Generalversammlung ist ohne Rücksicht auf die Anzahl der Erschienenen beschlussfähig.
- (8) Die Wahlen und die Beschlussfassungen in der Generalversammlung erfolgen in der Regel mit einfacher Mehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen. Beschlüsse, mit denen das Statut des Vereins geändert oder der Verein aufgelöst werden soll, bedürfen jedoch einer qualifizierten Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen gültigen Stimmen.
- (9) Den Vorsitz in der Generalversammlung führt der/die Obmann/Obfrau, in dessen/deren Verhinderung sein/e/ihr/e Stellvertreter/in. Wenn auch diese/r verhindert ist, so führt das an Jahren älteste anwesende Vorstandsmitglied den Vorsitz.

§ 10: Aufgaben der Generalversammlung

Der Generalversammlung sind folgende Aufgaben vorbehalten:

- a) Beschlussfassung über den Voranschlag;

- b) Entgegennahme und Genehmigung des Rechenschaftsberichts und des Rechnungsabschlusses unter Einbindung der Rechnungsprüfer;
- c) Wahl und Enthebung der Mitglieder des Vorstands und der Rechnungsprüfer;
- d) Genehmigung von Rechtsgeschäften zwischen Rechnungsprüfern und Verein;
- e) Entlastung des Vorstands;
- f) Festsetzung der Höhe der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge für ordentliche und für außerordentliche Mitglieder;
- g) Verleihung und Aberkennung der Ehrenmitgliedschaft;
- h) Beschlussfassung über Statutenänderungen und die freiwillige Auflösung des Vereins;
- i) Beratung und Beschlussfassung über sonstige auf der Tagesordnung stehende Fragen.

§ 11: Der Vorstand

- (1) Der Vorstand besteht aus sechs Mitgliedern, und zwar aus Obmann/Obfrau und Stellvertreter/in, Schriftführer/in und Stellvertreter/in sowie Kassier/in und Stellvertreter/in⁹¹¹.
- (2) Der Vorstand wird von der Generalversammlung gewählt. Der Vorstand hat bei Ausscheiden eines gewählten Mitglieds das Recht, an seine Stelle ein anderes wählbares Mitglied zu kooptieren, wozu die nachträgliche Genehmigung in der nächstfolgenden Generalversammlung einzuholen ist. Fällt der Vorstand ohne Selbstergänzung durch Kooptierung überhaupt oder auf unvorhersehbar lange Zeit aus, so ist jeder Rechnungsprüfer verpflichtet, unverzüglich eine außerordentliche Generalversammlung zum Zweck der Neuwahl eines Vorstands einzuberufen. Sollten auch die Rechnungsprüfer handlungsunfähig sein, hat jedes ordentliche Mitglied, das die Notsituation erkennt, unverzüglich die Bestellung eines Kurators beim zuständigen Gericht zu beantragen, der umgehend eine außerordentliche Generalversammlung einzuberufen hat.
- (3) Die Funktionsperiode des Vorstands beträgt¹⁰¹² Jahre; Wiederwahl ist möglich. Jede Funktion im Vorstand ist persönlich auszuüben.
- (4) Der Vorstand wird vom Obmann/von der Obfrau, bei Verhinderung von seinem/seiner/ihrer/ihrer Stellvertreter/in, schriftlich oder mündlich einberufen. Ist auch diese/r auf unvorhersehbar lange Zeit verhindert, darf jedes sonstige Vorstandsmitglied den Vorstand einberufen.
- (5) Der Vorstand ist beschlussfähig, wenn alle seine Mitglieder eingeladen wurden und mindestens die Hälfte von ihnen anwesend ist.

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).

- (6) Der Vorstand fasst seine Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit; bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des/der Vorsitzenden den Ausschlag.
- (7) Den Vorsitz führt der/die Obmann/Obfrau, bei Verhinderung sein/e/ihr/e Stellvertreter/in. Ist auch diese/r verhindert, obliegt der Vorsitz dem an Jahren ältesten anwesenden Vorstandsmitglied oder jenem Vorstandsmitglied, das die übrigen Vorstandsmitglieder mehrheitlich dazu bestimmen.
- (8) Außer durch den Tod und Ablauf der Funktionsperiode (Abs. 3) erlischt die Funktion eines Vorstandsmitglieds durch Enthebung (Abs. 9) und Rücktritt (Abs. 10).
- (9) Die Generalversammlung kann jederzeit den gesamten Vorstand oder einzelne seiner Mitglieder entheben. Die Enthebung tritt mit Bestellung des neuen Vorstands bzw. Vorstandsmitglieds in Kraft.
- (10) Die Vorstandsmitglieder können jederzeit schriftlich ihren Rücktritt erklären. Die Rücktrittserklärung ist an den Vorstand, im Falle des Rücktritts des gesamten Vorstands an die Generalversammlung zu richten. Der Rücktritt wird erst mit Wahl bzw. Kooptierung (Abs. 2) eines Nachfolgers wirksam.

§ 12: Aufgaben des Vorstands

Dem Vorstand obliegt die Leitung des Vereins. Er ist das „Leitungsorgan“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002. Ihm kommen alle Aufgaben zu, die nicht durch die Statuten einem anderen Vereinsorgan zugewiesen sind. In seinen Wirkungsbereich fallen insbesondere folgende Angelegenheiten:

- (1) Einrichtung eines den Anforderungen des Vereins entsprechenden Rechnungswesens mit laufender Aufzeichnung der Einnahmen/Ausgaben und Führung eines Vermögensverzeichnisses als Mindestanforderung;
- (2) Erstellung des Jahresvoranschlags, des Rechenschaftsberichts und des Rechnungsabschlusses;
- (3) Vorbereitung und Einberufung der Generalversammlung in den Fällen des § 9 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a – c dieser Statuten;
- (4) Information der Vereinsmitglieder über die Vereinstätigkeit, die Vereinsgebarung und den geprüften Rechnungsabschluss;
- (5) Verwaltung des Vereinsvermögens;
- (6) Aufnahme und Ausschluss von ordentlichen und außerordentlichen Vereinsmitgliedern;
- (7) Aufnahme und Kündigung von Angestellten des Vereins.

§ 13: Besondere Obliegenheiten einzelner Vorstandsmitglieder

- (1) Der/die Obmann/Obfrau führt die laufenden Geschäfte des Vereins. Der/die Schriftführer/in unterstützt den/die Obmann/Obfrau bei der Führung der Vereinsgeschäfte.
- (2) Der/die Obmann/Obfrau vertritt den Verein nach außen. Schriftliche Ausfertigungen des Vereins bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Unterschriften des/der Obmanns/Obfrau **und des 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 von¹³ 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

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

Auskünfte zu erteilen. Die Rechnungsprüfer haben dem Vorstand über das Ergebnis der Prüfung zu berichten.

- (3) Rechtsgeschäfte zwischen Rechnungsprüfern und Verein bedürfen der Genehmigung durch die Generalversammlung. Im Übrigen gelten für die Rechnungsprüfer die Bestimmungen des § 11 Abs. 8 bis 10 sinngemäß.

§ 15: Schiedsgericht

- (1) Zur Schlichtung von allen aus dem Vereinsverhältnis entstehenden Streitigkeiten ist das vereinsinterne Schiedsgericht berufen. Es ist eine „Schlichtungseinrichtung“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 und kein Schiedsgericht nach den §§ 577 ff ZPO.
- (2) Das Schiedsgericht setzt sich aus drei ordentlichen Vereinsmitgliedern zusammen. Es wird derart gebildet, dass ein Streitteil dem Vorstand ein Mitglied als Schiedsrichter schriftlich namhaft macht. Über Aufforderung durch den Vorstand binnen sieben Tagen macht der andere Streitteil innerhalb von 14 Tagen seinerseits ein Mitglied des Schiedsgerichts namhaft. Nach Verständigung durch den Vorstand innerhalb von sieben Tagen wählen die namhaft gemachten Schiedsrichter binnen weiterer 14 Tage ein drittes ordentliches Mitglied zum/zur Vorsitzenden des Schiedsgerichts. Bei 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 ~~Bundesabgabenordnung~~ (BAO) begünstigter, gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck ist unter „ZZZ“ anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

Sollte das im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.“

oder

b) Übertragung an **einen bestimmten steuerbegünstigten Empfänger mit genauer Zweckbindung:**

„Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, jedenfalls für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zu verwenden.

Zu diesem Zweck ist das verbleibende Vereinsvermögen an „XY“ zu übergeben, wenn dieser die Voraussetzungen für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllt, was er durch die Vorlage einer aktuellen Bestätigung des dafür zuständigen Finanzamtes nachzuweisen hat.

Das verbleibende Vereinsvermögen ist mit der zwingenden Auflage der ausschließlichen Verwendung für den Zweck „ZZZ“ zu übergeben. (Hinweis: konkreter, abgabenrechtlich

gemäß den §§ 34 ff ~~Bundesabgabenordnung (BAO)~~ begünstigter, gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck ist unter „ZZZ“ anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

Sollte ~~der~~ „XY“ im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht mehr existieren, nicht mehr die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllen, oder aus sonstigen Gründen die Übergabe des Vermögens nicht im Sinne obiger Ausführungen möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.“

oder

c) Übertragung an bestimmten steuerbegünstigten Empfänger ohne genaue Zweckbindung „Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, jedenfalls für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zu verwenden.

Zu diesem Zweck ist das verbleibende Vereinsvermögen an „XY“ zu übergeben, wenn dieser die Voraussetzungen für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllt, was er durch die Vorlage einer aktuellen Bestätigung des dafür zuständigen Finanzamtes nachzuweisen hat.

Sollte ~~der~~ „XY“ im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht mehr existieren, nicht mehr die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gemäß den §§ 34 ff BAO erfüllen, oder aus sonstigen Gründen die Übergabe des Vermögens nicht im Sinne obiger Ausführungen möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.“

B) Varianten für gemäß § 4a EStG 1988 spendenbegünstigte Vereine

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

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

Vorschlag 1:

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

Vorschlag 2 (genaue Zweckbindung ohne Empfängerbenennung):

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

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

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

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

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

Daher ist das verbleibende Vermögen der Körperschaft an die Körperschaft "XY" mit der zwingenden Auflage der ausschließlichen Verwendung für den in der Rechtsgrundlage angeführten begünstigten Zweck "ZZZ" zu übergeben, wenn "XY" die Voraussetzungen für die Zuerkennung von steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 – 47 BAO erfüllt.

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

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

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

Daher ist das verbleibende Vermögen der Körperschaft an die Körperschaft "XY" mit der zwingenden Auflage der ausschließlichen Verwendung für den Zweck "ZZZ" zu übergeben, wenn dieser zum Zeitpunkt der Vermögensübergabe die Begünstigung gemäß § 4a Abs. 1 erster Teilstrich 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

¹~~-Vor allem im Hinblick auf den Betrieb vereinseigener Unternehmungen empfehlen sich spezifische Anpassungen bzw. Ergänzungen der Statuten. Die aus abgabenrechtlicher Sicht zusätzlichen Statutenbestimmungen zur Erlangung der Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO und sonstige Abweichungen von der Vorlage des BMI sind durch Kursivtext gekennzeichnet.~~

²~~-Aus dem Namen des Vereins sollte ein Rückschluss auf den Vereinszweck gezogen werden können. Zu berücksichtigen ist jedoch das Namensrecht anderer.~~

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

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

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).~~

⁶~~-Die BAO verlangt eine genaue und vor allem vollständige Aufzählung der Tätigkeiten (ideelle Mittel) des Vereines. Die im Text vorgegebenen Tätigkeiten sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die von ihm durchgeführten bzw. geplanten Tätigkeiten selbst vollständig einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein ausgeübte Tätigkeiten führen – auch wenn sie für sich gesehen dem begünstigten Zweck dienen – zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Aufnahme einer noch nicht in den Statuten enthaltenen Tätigkeit ist daher, auch wenn der Zweck sich hierdurch nicht ändert, eine entsprechende Statutenänderung durch die Mitgliederversammlung (Achtung: statutengemäße Mehrheitsquote!) mit Vorlage an das Finanzamt und an die Vereinsbehörde erforderlich.~~

⁷ Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der finanziellen **materiellen** Mittel. Die sog. „finanziellen **materiellen** Mittel“ sind alle vorgesehenen bzw. in der Zukunft möglichen Quellen zur Finanzierung der Zweckerfüllung. Die im Text vorgegebenen Mittel sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die für ihn individuell gültigen Mittel selbst **vollständig** einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein herangezogene Finanzierungsquellen führen – auch wenn sie für sich gesehen der Finanzierung des begünstigten Zwecks dienen – zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Nutzung einer noch nicht in den finanziellen **materiellen** Mitteln enthaltenen zusätzlichen Finanzierungsquelle ist, auch wenn der Zweck oder die Tätigkeiten sich hierdurch nicht ändern, eine entsprechende Statutenänderung durch die Mitgliederversammlung (Achtung: statutengemäße Mehrheitsquote!) mit Vorlage an das Finanzamt und an die Vereinsbehörde erforderlich. Bloße Geldbeschaffungsquellen ohne unmittelbaren Bezug zum begünstigten Zweck (sog. „begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe“) müssen ebenfalls in den „finanziellen **materiellen** Mitteln“ angeführt werden, können aber zu einer (teilweisen) Steuerpflicht eines im Kernbereich begünstigten Vereins führen (zB Gastronomiebetrieb eines begünstigten Körpersportvereins).

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, wenn durch den Vereinszweck praktisch die Vereinsmitglieder gefördert werden und zusätzlich der geförderte Personenkreis durch eine entsprechende Statutenformulierung von vornherein eng begrenzt wird, wenn sohin die Mitgliedschaft nicht allen geeigneten Interessierten grundsätzlich offen steht. Dem ist als begünstigungsschädlich gleichzuhalten, wenn die Aufnahme von Mitgliedern durch exzessive Ausnutzung des Verweigerungsrechtes gemäß § 5 Abs. (2) letzter Satz der Statuten oder durch unmäßig hohe Beiträge oder Gebühren im Nachhinein faktisch zu eng begrenzt wird (Beispiel: Betrieb eines Sportplatzes ausschließlich für ausgesuchte reiche Personen). **Vgl. Rz 14 ff.**

⁹ zB „31. Dezember jedes Jahres“.

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.

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).

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

Randzahlen 868 und 869: *derzeit frei*

Rz 870 wird geändert (Klarstellung, GemRefG 2023)

870

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

Verein XY (Name und Anschrift)

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

Beilagen: 1 Statutenexemplar, Jahresabschlüsse und Tätigkeitsberichte

Der Verein ~~bezw~~ **fördert** auf Grund der Satzungen und der tatsächlichen Geschäftsführung ~~den/die Förderung der Allgemeinheit auf Gebiet~~ **Zweck/e** XY (Anführen **der/s** begünstigten Zwecke/s) im Sinne des § 35 Abs. 2 BAO. Der Verein teilt mit, dass seit (Datum) der Betrieb von XY (zB einer Kantine) betrieben wird. Da die erwarteten Umsätze

mehr als **100.000 (bis 2023: 40.000)** Euro betragen, wird ersucht, von der Geltendmachung einer Abgabepflicht

(1) insoweit abzusehen, dass nur der Betrieb XY (zB Kantine) der Abgabepflicht unterliegt, oder

(2) gänzlich abzusehen (im Fall (2) ist ein Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO auch bei Umsätzen unter **100.000 [bis 2023: 40.000]** Euro notwendig),

da andernfalls die Erreichung des gemeinnützigen Zweckes wesentlich gefährdet wäre. Die Erträge der gesamten betrieblichen Tätigkeit werden ausschließlich zur Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet.

Für den Verein (statutenmäßige Zeichnung)

Rz 871 samt Überschrift wird geändert (Klarstellung)

9.1.2.2 Option zur Umsatzsteuerpflicht gemäß Artikel XIV BG BGBl. Nr. 21/1995

871

Verein XY (Name und Anschrift)

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

Gemäß Artikel XIV BG BGBl. Nr. 21/1995 (Begleitmaßnahmen zum Umsatzsteuergesetz 1994) in der geltenden Fassung wird erklärt, dass der Verein XY die Betätigung des Betriebes XY (zB Museumsbetriebes) in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und die Steuerbefreiung dieser Einrichtungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte. Es wird daher hinsichtlich dieses Betriebes zur Steuerpflicht optiert.

Für den Verein (statutenmäßige Zeichnung)

Rz 872 wird geändert (GemRefG 2023)

872

Ein gemeinnütziger Tennisverein hat im Jahr 01 folgende Gebarung:

Einnahmen:	
(1) 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 auch Rz 306)	6.000 Euro
Summe Einnahmen:	22.000 Euro
Ausgaben:	
(1) Speisen und Getränke Faschingsball (Wareneinkauf)	3.000 Euro
(2) Tennisplatzkosten und Miete	14.000 Euro
(3) Vereinsfunktionäre und Helfer	2.000 Euro
(4) Verwaltungsgemeinkosten	3.000 Euro
Summe Ausgaben	22.000 Euro

Umsatzsteuer:

Im Rahmen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 45 Abs. 1 (siehe oben Einnahmen Punkt (6)) und Abs. 2 BAO (siehe oben Einnahmen Punkte (3) bis (5)) ausgeübte Tätigkeiten fallen unter die Regelung des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 (Liebhaberei; vgl. Rz 463). Die übrigen Einnahmen (siehe oben Einnahmen Punkte (1) und (2)) fallen ausschließlich im außerbetrieblichen (nichtunternehmerischen) Bereich an (siehe Rz 460 bis Rz 462). Der Verein tätigt daher keine steuerbaren Umsätze, somit steht ihm auch kein Vorsteuerabzug zu.

Will der Verein die Liebhabereivermutung nach Rz 463 nicht anwenden und behandelt er die in den Punkten (3) – (6) bezeichneten Tätigkeiten als unternehmerisch (vgl. Rz 464 und Rz 520), kommt – zwingend – die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 zur Anwendung, die einen Vorsteuerabzug ebenfalls ausschließt.

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich der Faschingsball zu erfassen ist.

Neben den direkt zurechenbaren Ausgaben sind die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten (Gesamtbetrag 3.000 Euro) zusätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Anteil kann wie folgt berechnet werden:

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

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

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

Einnahmen-Ausgaben-Aufstellung Faschingsball:

Einnahmen:	6.000,00 Euro
------------	---------------

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

Der körperssteuerpflichtige Gewinn beträgt im Jahr 01 981,90 Euro. In der Körperschaftsteuererklärung ist der Gewinn aus dem Faschingsball in der Beilage K 2a als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu erfassen. Dabei sind die Einnahmen und Ausgaben in den dafür vorgesehenen Kennzahlen zu erklären. Die Summe von 981,90 Euro ist in der Körperschaftsteuererklärung ist beim Punkt 2.d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennzahliffer 636 der Betrag 981,90 Euro einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 10.000-300 Euro abgezogen, sodass der Verein keine Körperschaftsteuer abführen muss. Es besteht auch grundsätzlich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung, es sei denn, es ergeht eine Aufforderung vom zuständigen Finanzamt.

Rz 873 wird geändert (Klarstellung)

873

Ein gemeinnütziger Fußballverein hat im Jahr 01 folgende Einnahmen:

Einnahmen:	netto:	brutto (netto plus Umsatzsteuer)
<i>Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinsphäre)</i>	3.000 Euro	3.000 Euro
<i>Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Sportplatz, daher Sportbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	4.000 Euro	4.000 Euro
<i>Spenden (Vereinsphäre)</i>	5.000 Euro	5.000 Euro
<i>Trainingsbeiträge von Hobbysportlern (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	3.000 Euro	3.000 Euro
<i>Eintritte der Zuschauer (Geschäftsbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)</i>	8.000 Euro	8.000 Euro
<i>Kantine (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	20.000 Euro	24.000 Euro
<i>Kantine (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	6.000 Euro	6.600 Euro
<i>Vereinsfeste (im Vereinsrahmen, siehe Rz 306) insgesamt (Getränke 20% Umsatzsteuer)</i>	30.000 Euro	36.000 Euro
<i>Vereinsfeste (im Vereinsrahmen, siehe Rz 306) insgesamt (Speisen 10% Umsatzsteuer)</i>	10.000 Euro	11.000 Euro
Summe:	89.000 Euro	100.600 Euro

Umsatzsteuer:

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

Die Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (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 Vereines weit übersteigenden Institution von eigenständiger Bedeutung annehmen und eine entsprechende Planung und Organisation im Sinne eines Gewerbebetriebes erfordern (siehe Rz 307). Da der Verein nachweisen kann, dass diese Voraussetzungen für das Vorliegen eines begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes nicht gegeben sind, liegt daher insgesamt noch ein entbehrlicher Hilfsbetrieb vor, wodurch diese Umsätze für die Ermittlung der Kleinunternehmergrenze außer Ansatz gelassen werden dürfen.

Für die Beurteilung, ob die Kleinunternehmergrenze überschritten wurde, sind daher lediglich die Einnahmen aus der Kantine von insgesamt 26.000 Euro netto (20.000 Euro zu 20% und 6.000 Euro zu 10%) heranzuziehen. Die Kleinunternehmergrenze wurde nicht überschritten, die Umsätze des Vereines sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.

Körperschaftsteuer:

Hinsichtlich Vorgangsweise bei der Berechnung der Körperschaftsteuer wird auf Abschnitt 9.2.3 Beispiel 3 verwiesen, wobei gegenständlich die Kantine und die Vereinsfeste zu erfassen wären.

Rz 874 wird geändert (GemRefG 2023)

874

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

Einnahmen:	Einnahmen netto	Einnahmen brutto (netto plus Umsatzsteuer)
Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen (Vereinsphäre)	6.000 Euro	6.000 Euro
Einnahmen aus Werbeflächenvermietung (am Sportplatz, daher Sportbetrieb nach § 45 Abs. 2 BAO)	8.000 Euro	8.000 Euro
Spenden (Vereinsphäre)	10.000 Euro	10.000 Euro

<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 Vereines weit übersteigenden Institution von eigenständiger Bedeutung annimmt und eine entsprechende Planung und Organisation im Sinne eines Gewerbebetriebes erfordert, stellt sie stets einen eigenen begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 3 BAO dar (siehe Rz 307).

Es ergeben sich insgesamt maßgebliche Umsätze in Höhe von 81.500 Euro. Die ~~30.000 Euro~~ Kleinunternehmergrenze ist überschritten. Der Verein ist somit zur Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet, da für die genannten Tätigkeiten auch nicht die unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 14 UStG 1994 zur Anwendung kommt.

Ausnahmegenehmigung:

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

~~Außerdem wurde die 40.000 Euro Grenze gemäß § 48a BAO überschritten, sodass eine Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO hinsichtlich der Kantine und des Vereinsfestes erforderlich ist.~~

Ausgaben des Vereines:

Der Verein stellt aufgrund seiner Vereinsaufzeichnungen folgende Ausgaben bzw. Abflüsse in seinen Vereinsaufzeichnungen dar:

<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>

(2) Sonstige Ausgaben (Steuern usw.) Kantine (0% USt)	2.000 Euro	2.000 Euro
(3) Wareneinkauf und Musik Vereinsfest (20% und 10% USt)	38.600 Euro	44.000 Euro
(4) Sportplatzbau (20% USt)	32.300 Euro	32.300 Euro
(5) Kantinenzubau (20% USt)	24.000 Euro	28.800 Euro
(6) Sportplatzkosten (20% USt)	2.600 Euro	2.600 Euro
(7) Vereinsfunktionäre und Helfer (0% USt)	9.600 Euro	9.600 Euro
(8) Miete (0% USt)	4.000 Euro	4.000 Euro
(9) Zuführung Sparbuch (keine Ausgabe, sondern Übertrag des Überschusses auf ein Sparbuch!)	350 Euro	350 Euro
(10) Umsatzsteuer (Berechnung siehe unten)		1.220 Euro
(11) Verwaltungsgemeinkosten brutto, bzw. brutto abzüglich abzugsfähiger Vorsteuer in Höhe von 200 Euro (Berechnung siehe unten) von insgesamt 300 Euro in Rechnungen ausgewiesener USt	1.800 Euro	2.000 Euro
Summe:	122.250 Euro	134.970 Euro

Umsatzsteuer:

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen beträgt netto 81.500 Euro (Erläuterungen siehe oben), wobei die Getränkeumsätze (20% USt) insgesamt 45.700 Euro und die Speiseumsätze (10% USt) insgesamt 35.800 Euro betragen.

Die direkt zurechenbaren Vorsteuern sind aus den Eingangsrechnungen der Kantine und des Vereinsfestes zu ermitteln (siehe oben Ausgaben (1) und (3)) und betragen insgesamt 6.500 Euro. Die Vorsteuern aus dem Kantinenzubau (siehe oben Ausgabe (5) in Höhe von 4.800 Euro können ebenfalls geltend gemacht werden. Des Weiteren können anteilige Vorsteuern aus den Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 300 Euro) geltend gemacht werden (siehe Abschnitt 3.6.2), wobei die Aufteilung auf Nettobasis erfolgt:

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

Die Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 300 Euro) sind daher in Höhe von 200 Euro abzugsfähig. Die Vorsteuern betragen daher insgesamt 11.500 Euro.

In der Umsatzsteuererklärung U 1 sind daher folgende Eintragungen vorzunehmen:

	Bemessungsgrundlage	Steuer
Kennzahliffer 000	81.500,00	81.500,00

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

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich die Kantine und das Vereinsfest zu erfassen sind.

Neben den direkt zurechenbaren Ausgaben sind die anteiligen Verwaltungsgemeinkosten (Gesamtbetrag 2.000 Euro) zusätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig.

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

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

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	33,33	720 Euro	23.280 Euro
Kaffeemaschine (Firma XY)	3.5.02	960 Euro	5	192 Euro	768 Euro
Summe Afa				912 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	912,00 Euro	912,00 Euro

anteilige Verwaltungsgemeinkosten brutto, bzw. netto (=brutto minus anteiliger Vorsteuern in Höhe von 42,70 Euro)	255,74 Euro	298,44 Euro
Vorsteuern aus Kantinenzubau		4.800,00 Euro
Gewinn aus Kantine:	7.232,26 Euro	4.029,56 Euro
Einnahmen-Ausgabenaufstellung Vereinsfest:		
Einnahmen:	64.100,00 Euro	74.080,00 Euro
Ausgaben:		
Wareneinkauf	38.600,00 Euro	44.000,00 Euro
anteilige Verwaltungsgemeinkosten brutto bzw. netto (=brutto minus anteiliger Vorsteuern in Höhe von 157,30 Euro)	940,42 Euro	1.097,72 Euro
Gewinn aus Vereinsfest:	24.559,58 Euro	28.982,28 Euro
Der steuerpflichtige Gewinn beträgt im Jahr 02		
Gewinn aus Kantine	7.232,26 Euro	4.029,56 Euro
Gewinn aus Vereinsfest	24.559,58 Euro	28.982,28 Euro
abzüglich bezahlter Umsatzsteuer		-1.220,00 Euro
Summe:	31.791,84 Euro	31.791,84 Euro

In der Körperschaftsteuererklärung 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 31.791,84 Euro ist in der Körperschaftsteuererklärung K 2 ist beim Punkt 2. d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß (§ 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennzahliffer 636 der Betrag 31.791,84 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu ~~10.000~~ 7.300 Euro abgezogen, sodass der Verein steuerpflichtige Einkünfte im Jahr 02 in Höhe von ~~21.791,84~~ 24.491,84 Euro bezogen hat. Die Körperschaftsteuer (23%) im Jahr 02 beträgt daher ~~6.122,96~~ 5.012,12 Euro.

Rz 876 wird geändert (GemRefG 2023)

876

Angaben wie Abschnitt 9.2.4 Beispiel 4.

Umsatzsteuer:

Die Umsätze des Museumsbetriebes (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) überschreiten regelmäßig den Betrag von 2.900 Euro. Es liegt ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO vor und die Tätigkeit des Museums stellt keine Tätigkeit mit Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung dar. Da die Umsätze über 2.900 Euro liegen (vgl. Rz 463), kann der Verein gegenüber dem Finanzamt auf die Anwendung der Liebhabereivermutung verzichten (siehe Rz 464 und Rz 520). Eine gesonderte Widerlegung der Liebhabereivermutung wäre nur für Betätigungen nach § 1

*Abs. 2 Liebhabereiverordnung erforderlich. Umsatzsteuerlich ist aber grundsätzlich eine unechte Befreiung im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 24 lit. c UStG 1994 gegeben, auf die durch Abgabe einer schriftlichen Erklärung (siehe Abschnitt 3.3.10) verzichtet werden kann. Auf die Umsätze ist bei Option zur Steuerpflicht der ermäßigte Steuersatz **in Höhe von 10%** gemäß § 10 Abs. 2 Z 47 UStG 1994 anzuwenden. Zusätzlich ist - wie gegenständlich der Fall - bei Nichterreichen der Kleinunternehmergrenze (siehe Abschnitt 3.3.11) auch eine Erklärung im Sinne des § 6 Abs. 3 UStG 1994 ~~abzugeben~~ **(Regelbesteuerungsantrag, Formular U15) abzugeben, wenn die Besteuerung nach den allgemeinen Regeln des UStG 1994 erfolgen soll. Nur diesfalls kann der Verein die in den Rechnungen ausgewiesene Steuer als Vorsteuerbeträge abziehen.***

Einnahmen:	netto:	brutto:
(1) Mitgliedsbeiträge	500,00 Euro	500,00 Euro
(2) Spenden	4.000,00 Euro	4.000,00 Euro
(3) Museumseintrittsgelder	1.818,18 Euro	2.000,00 Euro
(4) Verkauf von Büchern usw.	1.090,91 Euro	1.200,00 Euro
(5) Subventionen für die Restaurierung des Museums	150.000,00 Euro	150.000,00 Euro
(6) Gutschrift Finanzamt		30.535,49 Euro
Einnahmen gesamt	157.409,09 Euro	188.235,49 Euro
Ausgaben bzw. Abflüsse:	netto (brutto minus abzugsfähiger USt!)	brutto:
(1) Kosten für Vereinsfunktionäre und Helfer	2.000,00 Euro	2.000,00 Euro
(2) Verwaltungsgemeinkosten brutto bzw. brutto abzüglich abzugsfähiger Vorsteuer in Höhe von 441,55 Euro (Berechnung siehe unten) von insgesamt 454,55 Euro in Rechnungen ausgewiesener USt.	2.558,45 Euro	3.000,00 Euro
(3) Verwaltungskosten Museum (10 bzw. 20% USt)	1.272,73 Euro	1.500,00 Euro
(4) Anschaffungskosten Bücher usw. (10% USt)	909,09 Euro	1.000,00 Euro
(5) Miete Museum (20% USt)	333,33 Euro	400,00 Euro
(6) Museumsbau (20% USt)	150.000,00 Euro	180.000,00 Euro
(7) Zuführung Sparbuch	335,49 Euro	335,49 Euro
Summe:	157.409,09 Euro	188.235,49 Euro

Umsatzsteuer:

Der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen (Eintrittsgelder und Verkauf von Büchern und Ansichtskarten, die ausschließlich im Zusammenhang mit dem Museum stehen) beträgt netto insgesamt 2.909,09 Euro (wird ermittelt durch Herausrechnen der Umsatzsteuer (10%) aus den Bruttoeinnahmen in Höhe von 3.200 Euro). Die direkt zurechenbaren Vorsteuern sind aus den Eingangsrechnungen des Museums zu ermitteln (siehe oben Ausgaben (3) bis (5)) und betragen insgesamt

384,85 Euro. Die Vorsteuern aus dem Museumsbau (siehe oben Ausgabe (6) in Höhe von 30.000 Euro können ebenfalls geltend gemacht werden. Des Weiteren können anteilige Vorsteuern aus den Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 454,55 Euro) geltend gemacht werden (siehe Abschnitt 3.6.2), wobei die Aufteilung auf Nettobasis erfolgt:

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

Die Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten (insgesamt 454,55 Euro) sind daher in Höhe von 441,55 Euro abzugsfähig. Die Vorsteuern betragen daher insgesamt 30.826,40 Euro. Die Aufteilung der Vorsteuern erfolgt im Verhältnis der Einnahmen (netto) aus dem unternehmerischen Bereich zum nichtunternehmerischen Bereich. Obwohl die Subventionen nicht umsatzsteuerbar sind, sind sie dem Unternehmensbereich zuzuordnen, da sie für die Restaurierungskosten gewährt wurden. Nicht dem Unternehmensbereich sind Subventionen dann zuzuordnen, wenn sie zur allgemeinen Verlustabdeckung des Vereines gewährt wurden.

In der Umsatzsteuererklärung U 1 sind daher folgende Eintragungen vorzunehmen:

	Bemessungsgrundlage	Steuer
Kennzahliffer 000		2.909,09
Kennzahliffer 029	2.909,09	290,91
Kennzahliffer 060		-30.826,41
Kennzahliffer 095 (Gutschrift)		-30.535,49
Hierauf durchgeführte Gutschriften		30.535,49
Restgutschriftschuld		0,00

Körperschaftsteuer:

Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig. Da gegenständlich nur ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO vorliegt (Museumsbetrieb), fällt keine Körperschaftsteuer an.

Rz 877 wird geändert (GemRefG 2023)

877

Angaben wie Abschnitt 9.2.5 Beispiel 5. Zusätzlich wird eine Kantine **nach § 45 Abs. 3 BAO** mit jährlichen Umsätzen in Höhe von insgesamt 7.000 Euro betrieben.

Umsatzsteuer:

Bei Betrieben gemäß § 45 Abs. 3 BAO besteht bis zu Umsätzen in Höhe von 7.500 Euro Liebhabereivermutung nur dann, wenn für alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gemäß § 45 Abs. 1 und Abs. 2 BAO die Liebhabereivermutung angewendet wird. Gegenständlich wurde hinsichtlich des Museumsbetriebes zur Umsatzsteuerpflicht optiert, daher besteht auch Umsatzsteuerpflicht hinsichtlich der Kantine mit Umsätzen von 7.000 Euro (siehe Abschnitt 3.2.2.3). Die Berechnung erfolgt analog dem Beispiel 5, wobei zusätzlich die Umsätze und Vorsteuern aus dem Kantinenbetrieb zu berücksichtigen sind (vgl. auch

Beispiel 3 zur Berechnung der Umsatzsteuer bei einer Kantine). Ebenfalls können anteilige Vorsteuern aus den Verwaltungsgemeinkosten geltend gemacht werden.

Körperschaftsteuer:

*Der Verein ist mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemäß § 45 Abs. 1 und 3 BAO körperschaftsteuerpflichtig, womit gegenständlich die Kantine zu erfassen wäre. Der steuerpflichtige Gewinn ist analog dem Beispiel 1 zu berechnen und in der Körperschaftsteuererklärung **in der Beilage K 2a als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu erfassen. Dabei sind die Einnahmen und Ausgaben in den dafür vorgesehenen Kennzahlen zu erklären. Die Summe ist in der Körperschaftsteuererklärung K 2** ~~ist beim Punkt 2. d (Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 oder Abs. 3 BAO) und bei der Kennzahliffer 636 einzusetzen. Bei begünstigten Vereinen wird anlässlich der Bescheiderstellung ein Freibetrag bis zu 10.000-300 Euro abgezogen, sodass der Verein keine Körperschaftsteuer abführen muss. Es besteht auch grundsätzlich keine Verpflichtung zur Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung, es sei denn, es ergeht eine Aufforderung vom Finanzamt.~~*

10 Steuerliche Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport

Rz 879 wird geändert (Indexierung)

879

Als Profisportler ist gemäß dieser Richtlinien jeder Sportausübende in Mannschaftsspielsportarten anzusehen, der für seine sportliche Tätigkeit für den Sportverein vom Sportverein oder einem Dritten Vergütungen oder andere Vorteile von mehr als 21.000 Euro (brutto) **bzw. ab der Spielsaison 2024/25 25.000 Euro (brutto)** pro Spielsaison erhält. Wenn die Vergütungen nicht brutto vereinbart wurden, ist vom vereinbarten Nettobetrag auf den Bruttobetrag hochzurechnen.

Für Zwecke dieser Berechnung endet eine Spielsaison mit dem Beginn der darauffolgenden Spielsaison. Wird ein Sportausübender nicht die ganze Saison bei einem Verein beschäftigt (zB Vereinswechsel), ist für die Beurteilung als Profisportler eine aliquote Abgrenzung vorzunehmen, wobei nur die Beschäftigung für den jeweiligen Verein maßgeblich ist.

Für die Ermittlung dieser Betragsgrenze sind neben den Monatsbezügen in der Spielsaison (Fixum) auch die variablen Entgeltsbestandteile (Leistungsprämien) und alle Sachbezüge im Sinne des § 15 EStG 1988 sowie Vergütungen aufgrund der Rechteinräumung für Werbe- und ähnliche Zwecke zu berücksichtigen, wenn sie in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner sportlichen Tätigkeit für den Sportverein stehen. Die Übernahme der notwendigen Kosten von Trainingslagern und Wettkämpfen, insbesondere die Reise-, Aufenthalts-, und Verpflegungskosten der Athleten stellt keinen Sachbezug im Sinne des § 15 EStG 1988 dar (siehe insbesondere LStR 2002 Rz 138 ff sowie LStR 2002 Rz 322 und 386 sinngemäß). Zu steuerfreien Reiseaufwandsentschädigungen gemäß § 3 Abs. 1 Z 16c EStG 1988 siehe Rz 774**ba ff.**

Fremdübliche Vergütungen von Trainertätigkeiten für den Sportverein sind hinsichtlich der Ermittlung der Betragsgrenze nicht zu berücksichtigen, weil diese in keinem direkten Verhältnis zur Tätigkeit als Profisportler stehen. Gleiches gilt für fremdübliche Vergütungen von Dritten, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit der sportlichen Tätigkeit für den Sportverein stehen.

Beispiel:

*Spieler X betreibt eine Mannschaftsspielsportart und erhält für die Sportausübung für Verein A in der Spielsaison ~~2016/2017~~ **2024/25** ~~15.000~~ **20.000** Euro. Daneben ist X im Verein A auch als Jugendtrainer beschäftigt. Für die Tätigkeit als Jugendtrainer erhält X in der Spielsaison ~~2016/2017~~ **2024/25** eine fremdübliche Vergütung von 6.000 Euro. Darüber hinaus ist X auch im Unternehmen des Vereinspräsidenten des Vereins A als Verkäufer angestellt. Für die Tätigkeit als Verkäufer, die er halbtags ausübt, erhält X im Kalenderjahr ~~2016~~ **2024** die fremdübliche Summe von ~~10.000~~ **15.000** Euro.*

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

Rz 882 wird geändert (Aktualisierung)

882

Unterhält ein Sportverein im Bereich Mannschaftssport Profimannschaften, geht dadurch die Gemeinnützigkeit des Gesamtvereines grundsätzlich verloren. Von einem Profibetrieb ist ab dem Beginn des auf das Saisonende folgenden Kalenderjahres immer dann auszugehen, wenn die Anzahl von einsetzbaren Profispielern (siehe dazu Rz 879), die in den Spielberichten von Pflichtspielen einer Spielsaison genannt werden, höher ist als die Hälfte der in diesen Spielberichten vorgesehenen Anzahl an einsetzbaren Spielern. Eine Profimannschaft liegt aber nicht vor, wenn vom Verein nachgewiesen wird, dass dieses Kriterium in der darauffolgenden Saison nicht erfüllt wird (zB aufgrund eines Abstieges oder einer geänderten Kaderzusammenstellung).

Beispiel:

*Fußball-Regionalliga: Die Spielberichte der Saison ~~2016/2017~~ **2024/25** sehen alle ein Maximum von 16 einsetzbaren Spielern vor. In der Ligameisterschaft werden 30 Partien gespielt, im Cup-Wettbewerb nimmt der Verein an drei Matches teil. Die Voraussetzung für eine Profimannschaft ist erfüllt, wenn zumindest 265 (33 Spiele x 16 Spieler im Spielbericht = 528 Spieler im Spielbericht) der in den Spielberichten vermerkten Spieler Profis sind. Sind diese Voraussetzungen gegeben, ist mit Beginn des folgenden Kalenderjahres, somit mit ~~1.1.2018~~ **2026**, von einem Profibetrieb auszugehen. Ist zB infolge eines Abstieges zu erwarten, dass keine oder nur eine geringe Anzahl an Profispielern eingesetzt werden, kann das Vorliegen eines Profibetriebes widerlegt werden.*

Rz 883 wird geändert (Indexierung)

883

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** ~~21.000~~-Euro-Grenze auf Ebene des Verbands bzw. Dachverbands ist idR das Kalenderjahr maßgeblich, sofern nicht für Wettbewerbe, an denen Verbände bzw. Dachverbände teilnehmen, eine vom Kalenderjahr abweichende Spielsaison vorliegt.

Rz 901 wird geändert (Aktualisierung)

Werbeleistungen für den Profibetrieb und den begünstigten Verein

901

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 Amateurmanschaften zählen zu den Einnahmen seines nichtunternehmerischen oder steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetriebes (siehe Rz 157); Werbeeinnahmen der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ zu den Betriebseinnahmen ihres steuerpflichtigen Profibetriebes.

Bei Leistungen iZm Sponsorverträgen (zB Trikotwerbung, Nennung des Sponsornamens im Vereinsnamen) wird für die Leistungserbringung regelmäßig ein Zusammenwirken des gemeinnützigen Vereins und der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ erforderlich sein. Sollten etwa aufgrund einer Sponsorvereinbarung sowohl der gemeinnützige Verein als auch die „Profikapitalgesellschaft“ unter einem geänderten Namen auftreten, ist es diesfalls denkbar, dass sich der gemeinnützige Verein der ausgegliederten „Profikapitalgesellschaft“ – oder umgekehrt – bedient, um die vereinbarte Werbeleistung zu erbringen. Diesfalls liegen umsatzsteuerlich zwei zu beurteilende Sachverhalte vor – im Regelfall wird es sich um eine Besorgungsleistung (§ 3a Abs. 4 UStG 1994) und eine besorgte Leistung (Werbeleistung) handeln. In diesem Fall wird auch ertragsteuerlich eine Aufteilung zwischen den Einkünften des Vereins und der „Profikapitalgesellschaft“ aus der jeweils erbrachten Leistung zu erfolgen haben. Die Leistungsbeziehung zwischen dem gemeinnützigen Verein und der

„Profikapitalgesellschaft“ ist dabei sowohl aus umsatz- als auch aus ertragsteuerlicher Sicht fremdüblich auszugestalten (idR angelehnt an den jeweiligen Werbewert).

Beispiel (zwei Steuersubjekte; dh. auch keine umsatzsteuerliche Organschaft):

Verein A wirbt ~~in der Spielsaison 2017/2018~~ für die Unternehmer X und Z. Die A-Profisport GmbH wirbt für die Unternehmer Y und Z. Das Logo von Unternehmer X wird auf allen Dressen der 18 Jugend- und Amateurmansschaften von Verein A mit ca. 360 Spielern abgedruckt, das Logo von Unternehmen Y findet sich auf den Dressen der Profimannschaft der A-Profisport GmbH mit 17 Profispielern, das Logo von Unternehmer Z findet sich auf den Hosen aller Mannschaften der beiden Steuersubjekte.

Für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer X verlangt Verein A 100.000 Euro. Für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer Y verlangt die A-Profisport GmbH 300.000 Euro. Diese Werbeleistungen werden direkt durch die jeweiligen Steuersubjekte erbracht. Für die Werbeleistung an Unternehmer Z verlangt die A-Profisport GmbH 200.000 Euro. Da sich die A-Profisport GmbH zur Erbringung dieser Leistung an Unternehmer Z auch des Vereins A bedienen muss, erbringt der Verein A eine Leistung an die A-Profisport GmbH, die grundsätzlich mit dem anteiligen Werbewert zu verrechnen ist. Kann der anteilige Werbewert des Vereins A nicht sinnvoll bestimmt werden, ua. weil die Werbeleistungen an Unternehmer X und Y nicht vergleichbar sind, ist für die Ermittlung des zu verrechnenden Betrags ein anderer geeigneter Schlüssel (zB Umsatzverhältnis) heranzuziehen.

Liegt nur ein Steuersubjekt vor und werden die Werbeleistungen sowohl vom unternehmerischen Teil (Profibetrieb iSd Rz 882) als auch vom nichtunternehmerischen Teil (gemeinnütziger Restverein) eines Unternehmers erbracht, hat für die steuerliche Behandlung dieser Leistung eine Aufteilung zu erfolgen. Für Umsatzsteuerzwecke erfolgt diese Aufteilung analog der Zuordnung von Eingangsleistungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges. Grundsätzlich ist eine direkte Zuordnung vorzunehmen. Ist diese nicht möglich, ist eine Aufteilung nach einem geeigneten Schlüssel (zB Werbewert) durchzuführen. Die dem Profibetrieb zugeordneten Einnahmen sind im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte des Profibetriebes als steuerpflichtige Betriebseinnahmen zu erfassen.

Beispiel (ein Steuersubjekt):

Verein A wirbt ~~in der Spielsaison 2017/2018~~ für Unternehmer X, Unternehmer Y und Unternehmer Z. Das Logo von Unternehmer X wird auf allen Dressen der 18 Jugend- und Amateurmansschaften mit ca. 360 Spielern (nichtunternehmerischer Bereich) abgedruckt, das Logo von Unternehmen Y findet sich auf den Dressen der Profimannschaft mit 17 Profispielern (unternehmerischer Bereich), das Logo von Unternehmer Z findet sich auf den Hosen aller Mannschaften.

Für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer X verlangt Verein A 100.000 Euro, für die Werbeleistung gegenüber Unternehmer Y 300.000 Euro. Diese Werbeleistungen können direkt den jeweiligen Bereichen zugeordnet werden. Da die Zuordnung der Werbeleistung für Unternehmer Z (Entgelt 200.000 Euro) nicht direkt möglich ist (wenn der Werbewert des Amateur- und Nachwuchsbereiches und des Profibetriebes nicht bekannt ist, ua. weil die Werbeleistungen an Unternehmer X und Y nicht vergleichbar sind), hat eine Aufteilung – analog den Eingangsleistungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges – nach einem geeigneten Schlüssel (zB Umsatzverhältnis) zu erfolgen.

Hinsichtlich des Leistungszeitpunktes von Werbeleistungen iZm Sponsoring-Verträgen ist festzuhalten, dass sonstige Leistungen grundsätzlich zu jenem Zeitpunkt ausgeführt werden, an dem sie erbracht werden. Entgelte aus Sponsoring-Verträgen sind folglich anteilig den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen zuzuordnen, während denen die Werbeleistung erbracht wird.

Gleiches gilt sinngemäß für Entgelte aus Fußballabonnements. Diese sind korrespondierend mit dem jeweiligen tatsächlichen Umsatz zu besteuern. Hinsichtlich der Konsequenzen aus der Änderung des Steuersatzes bei Anzahlungen (Vorauszahlungen) siehe UStR 2000 Rz 1476. UStR 2000 Rz 2619 kann als bloße Vereinfachungsmaßnahme keine Auswirkungen auf die Steuerbelastung entfalten und ist somit im Falle der Ausgliederung und der daraus resultierenden (teilweisen) Steuerpflicht der Leistungen nicht in Betracht zu ziehen.

Abschnitt 10.5 samt Rz 902 wird gelöscht (obsolet)

10.5 Anwendungszeitraum

902

~~Abschnitt 10 ist erstmals ab dem Kalenderjahr 2016 anzuwenden. Für vor dem Beginn des Kalenderjahres 2016 beginnende und im Kalenderjahr 2016 endende Saisonen hat dies zur Folge, dass für die Beurteilung eines Profibetriebes (siehe Rz 882) nur der Teil der Saison ab dem 1.1.2016 heranzuziehen ist. Frühestens kann folglich ab dem 1.1.2017 ein Profibetrieb vorliegen. Um den Verlust der Gemeinnützigkeit des Gesamtvereines mit 1.1.2017 zu vermeiden, sind Maßnahmen iSd Rz 884 bis zu diesem Zeitpunkt vorzunehmen.~~

~~Wird oder wurde die Ausgliederung schon zu einem früheren Zeitpunkt durchgeführt, können Regelungen der Rz 757, Rz 758, Rz 758a und des Abschnittes 10.4 ab diesem Zeitpunkt angewendet werden, wenn sich der Steuerpflichtige darauf beruft.~~