

Achatz/Oberleitner

Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine

2. Auflage

- **Steuerbegünstigung ideeller Vereine:
Alles Wissenswerte auf einen Blick**
- **Rechnungswesen und Gewinnermittlung:
Schritt für Schritt erklärt**
- **Mit Musterstatuten und Musteranträgen:
optimale Hilfestellung für die Praxis**

Die Autoren:

Univ.-Prof. Dr. **Markus Achatz**

Universitätsprofessor für Steuerrecht an der Universität Linz,
Mitglied des Verfassungsgerichtshofs, Partner bei LeitnerLeitner GmbH

LeitnerLeitner GmbH
Ottensheimer Straße 32

4040 Linz

Tel: 0732/7093-0

E-Mail: markus.achatz@leitnerleitner.com

Mag. **Siegfried Oberleitner**

Mitarbeiter bei LeitnerLeitner GmbH

LeitnerLeitner GmbH
Ottensheimer Straße 32

4040 Linz

Tel: 0732/7093-0

E-Mail: siegfried.oberleitner@leitnerleitner.com



Dr. Walter Leiss
*Generalsekretär
Gemeindebund*



Bgm. Helmut Mödlhammer
*Präsident
Gemeindebund*

Vorwort

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

ohne Vereine wäre unser Land um vieles ärmer. Die Pflege des jeweiligen Hobbys ist nur eine von vielen Funktionen, die Vereine übernehmen. Vor allem die sozialen Aufgaben, die man durch die Mitgliedschaft in einem Verein fast von selbst erlernt und übernimmt, sind unverzichtbar für die solidarische Gesellschaft, in der wir leben.

Trotzdem wird es immer schwieriger, führende Funktionäre für unsere Vereine zu finden. Menschen, die ihre Freizeit in den Dienst des Vereins und seiner Mitglieder stellen, um damit auch die Lebensqualität in der Gemeinde zu erhöhen und zu erhalten. Mitverantwortlich dafür sind auch die vielen rechtlichen Aspekte, die es zu bedenken und einzuhalten gilt, wenn man eine Funktion in einem Verein übernimmt.

Aus diesem Grund ist diese Schriftenreihe besonders wichtig. Sie fasst zusammen, wo die größten Stolpersteine für Funktionäre liegen, was man besonders beachten sollte, um nicht in rechtliche Schwierigkeiten zu kommen und trotzdem Spaß an dieser Aufgabe zu haben.

Unser Land braucht engagierte Menschen, die ohne etwas dafür zu verlangen, für die Allgemeinheit etwas tun. Die Vereine sind tragende Säulen unserer Gesellschaft, egal in welchem Bereich ihre Tätigkeit liegt. Wir hoffen, dass die vorliegende Publikation den Weg in möglichst viele Vereinslokale findet, damit unsere Funktionäre bestmöglich informiert und beraten sind.

Wir danken den Autoren Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz und Mag. Siegfried Oberleitner für die Erstellung dieses umfassenden Überblicks über die Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine.

Mit besten Grüßen

Generalsekretär Gemeindebund
Dr. Walter Leiss

Präsident Gemeindebund
Bgm. Helmut Mödlhammer

Wien, im Juli 2013

Inhaltsverzeichnis

Teil I Einleitung	5
1. Der Verein im Zivilrecht	5
2. Der Verein im Steuerrecht	6
Teil II Besteuerung der gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Vereine .	7
1. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung	7
1.1 Begünstigte Zwecke	7
1.2 Ausschließlichkeit der Förderung	8
1.3 Unmittelbare Förderung	9
1.4 Satzung	10
1.5 Tatsächliche Geschäftsführung	11
1.6 Inlandsbezug	11
1.7 Verfahrensrechtliche Fragen	11
2. Tätigkeitsbereiche eines begünstigten Vereines	12
2.1 Vereinssphäre	12
2.2 Vermögensverwaltung	12
2.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	13
2.3.1 Die Tatbestandsmerkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Einzelnen	13
2.3.2 Arten der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	14
2.3.2.1 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb	14
2.3.2.2 Entbehrlicher Hilfsbetrieb	15
2.3.2.3 Begünstigungsschädlicher Hilfsbetrieb	15
2.3.2.4 Mischbetrieb	16
2.4 Gewerbebetrieb	16
3. Begünstigte Vereine im materiellen Abgabenrecht	16
3.1 Körperschaftsteuer	16
3.1.1 Vereinssphäre und Vermögensverwaltung	17
3.1.2 Unentbehrliche Hilfsbetriebe	17
3.1.3 Entbehrliche Hilfsbetriebe	18
3.1.4 Begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	18
3.1.5 Gewerbebetriebe	19
3.1.6 Im Rahmen von Betrieben bezogene Kapitalerträge	19
3.1.7 Sachliche Steuerbefreiungen	19
3.1.8 Freibetrag für begünstigte Zwecke	20
3.2 Umsatzsteuer	20
3.2.1 Vereinssphäre	20
3.2.2 Vermögensverwaltung	20

3.2.3	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Gewerbebetriebe	21
3.2.4	Sonderfragen: Mitgliedsbeiträge und Subventionen	21
3.2.5	Steuerbefreiungen	22
3.2.6	Steuersatz	23
3.2.7	Vorsteuerabzug	23
3.2.8	Leistungsbezug aus dem Ausland	25
3.2.9	Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuervorauszahlung und Veranlagung	27
3.3	Kommunalsteuer	27
3.4	Sonstige Begünstigungen in einzelnen Abgabenvorschriften	28
4.	Einkünfte der Vereinsmitglieder und anderer Personen	29
4.1	Beurteilung der Einkunftsart der für den Verein tätigen Personen	30
4.2	Verpflichtungen des Vereines iZm der Vergütung von Leistungen	31
4.3	Einkünfte aus der Tätigkeit für den Verein	32
Teil III Spendenbegünstigung des EStG und Spendengütesiegel		34
1.	Steuerfolgen für den Beitragsleistenden	34
2.	Spendengütesiegel	35
Teil IV Rechnungswesen und Gewinnermittlung der Vereine		37
1.	Anforderungen an das Rechnungswesen nach dem Vereinsgesetz 2002	37
1.1	Kleine Vereine	37
1.2	Mittelgroße Vereine	38
1.3	Große Vereine	39
2.	Auswirkung der Rechnungslegungsvorschriften des Vereinsgesetzes auf die steuerliche Gewinnermittlung	39
3.	Steuerliche Gewinnermittlung	40
3.1	Einkunftsarten	40
3.2	Form der Gewinnermittlung	41
3.3	Betriebsvermögen und Vereinsvermögen	43
3.4	Betriebseinnahmen	44
3.5	Betriebsausgaben	45
3.6	Steuererklärungspflicht	45
3.7	Abgabenrechtliche Haftung der Vereinsfunktionäre	45
Teil V Literaturverzeichnis		47
Teil VI Musterstatuten und Formulare		48
1.	Musterstatuten	48
2.	Musteranträge	59
2.1.	Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO	59
2.2.	Option zur Steuerpflicht gemäß Artikel XIV des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995	59

TEIL I EINLEITUNG

Vereine spielen in Österreich im privaten wie auch im öffentlichen Leben eine überaus – auch wirtschaftlich – wichtige Rolle. Die hohe Anzahl der bestehenden Vereine (über 116.500) belegt dies eindrucksvoll. Andererseits bedeutet dies auch, dass viele Personen (bspw als Funktionär eines Vereins) mit komplexen steuerlichen Fragestellungen konfrontiert sind, zumal die Vereinsbesteuerung auch zu einer der schwierigsten Materien des Steuerrechts zu zählen ist.

Ziel dieses Schriftenreihenbandes soll es daher sein, allen Personen, die die Gründung eines ideellen Vereins beabsichtigen oder in einem Verein eine Organfunktion übernehmen bzw innehaben, einen Überblick über die wichtigsten Themen der Vereinsbesteuerung und der Rechnungslegung bzw Gewinnermittlung der Vereine zu verschaffen.

Analysiert werden die Voraussetzungen, die für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet vorliegen müssen, sowie die Rechtsfolgen, die sich bei Vorliegen der Begünstigung im Bereich der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer, der Kommunalsteuer und sonstigen bedeutsamen Abgabenvorschriften ergeben. Ebenso werden die steuerlichen Auswirkungen von Zahlungen an Vereinsfunktionäre und alle sonstigen für den Verein tätigen Personen dargestellt. Angesprochen werden auch die Spendenbegünstigung des EStG und das österreichische Spendengütesiegel, insbesondere vor dem Hintergrund, dass angesichts der Verknappung öffentlicher Ressourcen die Aufbringung von Spendenmitteln immer größere Bedeutung erlangt. Einen weiteren Schwerpunkt bilden die Rechnungslegungsvorschriften nach dem Vereinsgesetz 2002 sowie die steuerliche Gewinnermittlung für (allenfalls) steuerpflichtige wirtschaftliche Aktivitäten des Vereins. Zudem werden die aus den Vereinsrichtlinien entnommenen „Musterstatuten“ abgedruckt, die zeigen, welche Punkte bei der Abfassung der Statuten besonders zu beachten sind, um abgabenrechtliche Begünstigungen zu erlangen.

1. Der Verein im Zivilrecht

Ein Verein im Sinne des § 1 **Vereinsgesetz 2002** ist ein freiwilliger, auf Dauer angelegter, auf Grund von Statuten organisierter Zusammenschluss mindestens zweier Personen zur Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, **ideellen Zwecks**. Der Verein genießt Rechtspersönlichkeit. Ein Verein darf nicht auf Gewinn ausgerichtet sein und sein Vermögen nur im Sinne des Vereinszweckes einsetzen. Das Vereinsgesetz ist nur auf ideelle Vereine anwendbar. Nicht jeder ideelle Verein iSd VereinsG 2002 genießt abgabenrechtliche Begünstigungen (zu den diesbezüglichen Voraussetzungen siehe unten Teil II). Einem ideellen Verein ist grundsätzlich jede auf Erlangung vermögensrechtlicher Vorteile für seine Mitglieder zielende wirtschaftliche Unternehmenstätigkeit versagt.

Vereine iSd VereinsG 2002 werden in einem lokalen Vereinsregister und einem zentralen Vereinsregister, welches vom Bundesministerium für Inneres verwaltet wird, erfasst.

Hinweis: Das Vereinsgesetz 2002 sowie weiter gehende grundsätzliche Informationen zum Vereinwesen sind auf der Homepage des Bundesministeriums für Inneres unter www.bmi.gv.at/vereinswesen abrufbar.

2. Der Verein im Steuerrecht

Das österreichische Abgabenrecht räumt Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, besondere abgabenrechtliche Begünstigungen ein. Die Begründung hierfür wird darin gesehen, dass diese Institutionen häufig staatsnahe Aufgaben übernehmen und hierdurch bereits an den Staat einen Beitrag zum Gemeinwohl leisten. Zudem soll sichergestellt werden, dass dem Staat förderungswürdig erscheinende Tätigkeiten nicht durch die Besteuerung gehemmt werden. Durch die steuerlichen Begünstigungen soll somit erreicht werden, dass sich möglichst viele Staatsbürger zur Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke zusammenschließen (*Baldauf*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz B001). Andererseits soll es durch die abgabenrechtlichen Begünstigungen zu keinen allzu umfangreichen Wettbewerbsverzerrungen kommen.

Für die Ertragsbesteuerung von gemeinnützigen Körperschaften ist daher eine sachliche Steuerpflicht für jene Bereiche gegeben, in denen die gemeinnützige Körperschaft – normalen Steuerpflichtigen vergleichbar – erwerbswirtschaftlich tätig ist und zu diesen in größerem Umfang in Konkurrenz tritt, als zur Zweckerfüllung unvermeidbar ist.

Unter welchen Voraussetzungen die in den einzelnen Abgabengesetzen für begünstigte Rechtsträger vorgesehenen Steuervorteile zustehen sollen, wird in der Bundesabgabensordnung (BAO) programmatisch festgelegt. Hingegen sind Art und Umfang der Steuerbegünstigungen, die den nach der BAO als begünstigt eingestuften Rechtsträgern zukommen, in den einzelnen Abgabengesetzen selbst geregelt.

Zu den abgabenrechtlichen Fragen der begünstigten Vereine wurden vom Bundesministerium für Finanzen im Jahr 2001 die so genannten „**Vereinsrichtlinien 2001**“ herausgegeben, in denen im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise und als Hilfestellung für die Veranlagung von Vereinen die Rechtsauffassung des Bundesministeriums zur Besteuerung von begünstigten Rechtsträgern dargestellt wird. Die Vereinsrichtlinien 2001 sind als Zusammenfassung des für Vereine zu beachtenden Abgabenrechts und damit als Nachschlagewerk für die Praxis anzusehen. Die Vereinsrichtlinien können auch im Internet unter <https://findok.bmf.gv.at> abgefragt werden.

TEIL II

BESTEUERUNG DER GEMEINNÜTZIGEN, MILDTÄTIGEN UND KIRCHLICHEN VEREINE

1. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung

Das materielle Abgabenrecht sieht vielfach Begünstigungen für Körperschaften (Vereine) vor, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Zu den im Körperschaftsteuerrecht, Umsatzsteuerrecht, Kommunalsteuerrecht und in sonstigen Abgabenvorschriften diesbezüglich bestehenden Begünstigungen siehe unten Pkt 3.1 – 3.4. Die Voraussetzungen, die im Einzelfall für die Begünstigungen vorliegen müssen, werden nicht in den jeweiligen Abgabengesetzen, wie zB dem KStG, sondern zentral in den Vorschriften der §§ 34 ff BAO geregelt. § 34 Abs 1 BAO enthält hierbei die Anordnung, dass die Begünstigung an die Voraussetzung geknüpft ist, dass die Körperschaft nach Gesetz, Satzung oder sonstiger Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung gemeinnütziger Zwecke dient. In den Folgebestimmungen der §§ 35 ff BAO werden die in dieser programmatischen Anordnung des § 34 Abs 1 BAO enthaltenen Voraussetzungen näher konkretisiert.

1.1 Begünstigte Zwecke

Nach der Vorschrift des § 34 Abs 1 BAO ist zunächst erforderlich, dass die Körperschaft einen begünstigten Zweck verfolgt. Abgabenrechtlich begünstigt sind gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird (§ 35 Abs 1 BAO). Eine solche **Förderung der Allgemeinheit** liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden (§ 35 Abs 2 BAO).

Von Allgemeinheit ist dann zu sprechen, wenn der geförderte Personenkreis weder zahlenmäßig noch durch Zugehörigkeitserfordernisse abgeschlossen ist (*Baldauf*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz B180). Die Förderung eines völlig unbegrenzten Personenkreises ist jedoch nicht geboten. Die Einschränkung des geförderten Personenkreises durch die Umschreibung eines begünstigten Förderungszieles ist jedenfalls zulässig. Begünstigt ist daher beispielsweise auch ein Verein zur Bekämpfung einer sehr seltenen Krankheit. Beschränkt sich der Verein auf die Förderung seiner Mitglieder, liegt eine Förderung der Allgemeinheit regelmäßig nur dann

vor, wenn die Mitgliedschaft zum Verein jedermann offen steht, die Mitglieder sich dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellen. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt allerdings dann nicht mehr vor, wenn beispielsweise die Höhe des Mitgliedsbeitrages zu einer engen Begrenzung der Mitgliederzahl führt.

Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind nach § 37 BAO solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen. Eine Förderung der Allgemeinheit wird dabei nicht vorausgesetzt, die geförderte Person muss jedoch bedürftig sein. Die Hilfsbedürftigkeit kann sowohl eine materielle (wirtschaftliche) als auch eine persönliche (zB körperliche) Hilfsbedürftigkeit sein.

Kirchliche Zwecke sind auf die Förderung gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften ausgerichtet (§ 38 BAO). Zu den kirchlichen Zwecken gehören beispielsweise die Erhaltung von Gotteshäusern, die Abhaltung des Gottesdienstes oder sonstiger religiöser Veranstaltungen, die Erteilung von Religionsunterricht etc.

Hinweis: Aus Gründen der leichten Lesbarkeit wird in der Folge auf eine genaue Unterscheidung der Begriffe „gemeinnützig“, „mildtätig“ und „kirchlich“ verzichtet. Stattdessen werden die Begriffe „gemeinnützig“ bzw „begünstigt“ als Sammelbegriffe verwendet.

1.2 Ausschließlichkeit der Förderung

Nach § 39 BAO liegt eine ausschließliche Förderung vor, wenn die folgenden fünf Voraussetzungen zutreffen:

- ▶ Verbot der Verfolgung anderer Zwecke als der steuerlich begünstigten
- ▶ Verbot des Gewinnstrebens
- ▶ Ausschluss einer Erfolgs- und Vermögensbeteiligung der Mitglieder
- ▶ Gebot der sparsamen Verwaltung
- ▶ Zweckbindung des Liquidationsvermögens

Der Ausschließlichkeitsgrundsatz verlangt gem § 39 Abs 1 BAO, dass die Körperschaft ihre gesamte Tätigkeit dem steuerlich begünstigten Zweck unterstellt, ausgenommen davon ist nur die Verfolgung völlig untergeordneter Nebenzwecke. Die Praxis der Finanzverwaltung geht in diesem Zusammenhang davon aus, dass von einem völlig untergeordneten Nebenzweck so lange gesprochen werden kann, als die auf diesen Zweck entfallende Tätigkeit nicht mehr als 10% der Gesamttätigkeit des Vereins beträgt (vgl VereinsRI 2001, Rz 114).

Hinsichtlich des Gewinnverbotes geht die herrschende Auffassung davon aus, dass die Erzielung von Gewinnen als Mittel zur Erreichung begünstigter Zwecke noch nicht schädlich ist. Wird die Gewinnabsicht jedoch zum Zweck der Körperschaft, ist dies nach § 39 Z 2 BAO begünstigungsschädlich (vgl *Baldauf*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz B226). 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 (VereinsRI 2001, Rz 115).

1. Voraussetzungen der Steuerbegünstigung

§ 39 Z 2 BAO normiert weiters ein Zuwendungsverbot an Mitglieder. Die Mitglieder dürfen keine Gewinnanteile und keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Dazu zählen auch Leistungen, die ohne (angemessene) Gegenleistung an Mitglieder erbracht werden. Zulässig sind hingegen fremdübliche Leistungsbeziehungen zwischen der Körperschaft und ihren Mitgliedern, zB in Form eines Dienstverhältnisses. Gem § 39 Z 3 BAO dürfen die Mitglieder einer Körperschaft auch bei ihrem Ausscheiden bzw bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile bzw Sacheinlagen zurückerhalten.

Das Gebot der sparsamen Verwaltung verbietet, Personen (Mitglieder oder Nichtmitglieder) durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen zu begünstigen. Im Wesentlichen ist der Vorschrift des § 39 Z 4 BAO zu entnehmen, dass unverhältnismäßige, dem Sparsamkeitsprinzip wesentlich zuwiderlaufende Verwaltungsaufwendungen und unangemessene Vergütungen zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Die Frage, ob bzw inwieweit Vergütungen als überhöht anzusehen sind, ist nach der Rechtsprechung im Wege des Fremdvergleiches zu lösen (vgl VwGH 24. 9. 2000, 97/15/0213). Angemessene Vergütungen sind nicht begünstigungsschädlich (vgl VereinsRI 2001, Rz 117).

Damit eine Ausschließlichkeit der Förderung vorliegt, ordnet § 39 Z 5 BAO weiters die Vermögensbindung für den Fall der Auflösung und der Aufhebung der Körperschaft sowie bei Wegfall ihres begünstigten Zwecks an. § 41 Abs 2 BAO bestimmt in diesem Zusammenhang, dass der Zweck, für den das Vermögen zu verwenden ist, in der Satzung so genau zu bestimmen ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist (Liquidationsklausel). Die Vorschrift verlangt die Verwendung des Liquidationsvermögens für einen begünstigten Zweck im Sinne der BAO; die Zuwendung an einen gemeinnützigen Rechtsträger reicht für sich allein nach der strengen Rechtsprechung des VwGH wohl nicht aus (vgl *Pilz*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II, 74).

1.3 Unmittelbare Förderung

§ 40 BAO bestimmt, dass die begünstigte Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllen muss. Die nur mittelbare Förderung eines Zweckes ist nicht begünstigt. Vereine, deren Tätigkeiten darin besteht, die von anderen Körperschaften unmittelbar geförderten begünstigten Zwecke zu finanzieren oder Spendengelder zu sammeln und weiterzuleiten, sind mangels unmittelbarer Förderung begünstigter Zwecke nicht begünstigt, selbst wenn die Mittel letztlich für begünstigte Zwecke verwendet werden sollen (vgl VereinsRI 2001, Rz 119).

Eine Ausnahme vom Grundsatz der Unmittelbarkeit sieht das Gesetz für den Fall vor, dass der begünstigte Zweck durch einen Dritten (Erfüllungsgehilfen) erfüllt wird, dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist. Dies ist dann gewährleistet, wenn ein Rechtsverhältnis zwischen der begünstigten Körperschaft und dem Dritten besteht, das es der begünstigten Körperschaft ermöglicht, die durch den Dritten erfolgende Aufgabenverwirklichung zu bestimmen. Diese Voraussetzung ist zB bei Dienstnehmern

auf Grund ihrer Weisungsgebundenheit gegeben; bei selbstständig tätigen Personen kann dies durch eine entsprechende vertragliche Ausgestaltung des Werkvertrages erreicht werden. Als Dritte können jedoch auch juristische Personen fungieren. Hält zB ein Verein eine Mehrheitsbeteiligung an einer Kapitalgesellschaft und eröffnet diese Beteiligung ein unbeschränktes Weisungsrecht, ist das Handeln der Kapitalgesellschaft wie eigenes Wirken des Vereins zu qualifizieren (vgl *Baldauf*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz B257 f).

Eine weitere gesetzliche Ausnahme besteht für Vereine, deren Zweck die Zusammenfassung oder Leitung von Unterverbänden (**Dachverbände**, zB Landes- und Bundesverbände von Sportvereinen) ist. Beschränkt sich eine Körperschaft auf die Zusammenfassung (insbesondere Leitung) ihrer Unterverbände und verfolgen alle Unterverbände begünstigte Zwecke, dient der Dachverband selbst gemeinnützigen Zwecken.

1.4 Satzung

Eine zentrale Voraussetzung für die Anwendung der abgabenrechtlichen Begünstigungen für gemeinnützige Körperschaften ist die Einhaltung des Gebots der formellen Satzungsmaßigkeit (§ 41 BAO). Nach dieser Bestimmung muss die **Satzung** eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben (vgl hierzu die Musterstatuten im Anhang zu den VereinsRI 2001). Zeigen die Statuten die begünstigte Zielsetzung nicht klar auf, ist die Begünstigung selbst dann zu versagen, wenn der Rechtsträger tatsächlich eine begünstigte Tätigkeit ausübt (vgl VereinsRI 2001, Rz 106). Wesentlich in diesem Zusammenhang ist die eindeutige Trennung zwischen Zweck und Mittel in der Satzung und der Hinweis, dass jegliches Gewinnstreben ausgeschlossen ist.

Gem § 41 Abs 2 BAO muss in der Satzung auch die **Vermögensbindung** iSd § 39 Z 5 BAO verankert sein, dh aus der Satzung muss eindeutig zu entnehmen sein, dass im Fall der Auflösung oder Aufhebung des Vereins oder bei Wegfall seines bisherigen begünstigten Zweckes das Liquidationsvermögen für gemeinnützige Zwecke zu verwenden ist. Wie bereits unter Kap. 1.2. angeführt, reicht in diesem Zusammenhang eine Anordnung, die lediglich bestimmt, dass das Liquidationsvermögen einer Körperschaft zugeführt werden muss, die begünstigte Zwecke im Sinne der BAO verfolgt, nicht aus. Das Vermögen muss vielmehr vom Rechtsträger, der das Vermögen zugewendet erhält, für begünstigte Zwecke verwendet werden (vgl VwGH 26. 6. 2001, 97/14/0170).

Liegen Satzungsängel vor, sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen grundsätzlich zu versagen. Abgabenrechtliche Begünstigungen können nach einer Mängelbehebung grundsätzlich nur für die Zukunft lukriert werden. Liegen hingegen nur unwesentliche Mängel vor, bleiben die Abgabenbegünstigungen auch für die Vergangenheit erhalten, sofern die Statuten innerhalb einer von der Abgabenbehörde gesetzten Frist entsprechend angepasst werden (vgl VereinsRI 2001, Rz 110 und 111). Jede Änderung der Satzung, die die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen betrifft, muss der Abgabenbehörde binnen einer Frist von einem Monat bekannt gegeben werden.

1.5 Tatsächliche Geschäftsführung

Als weitere Voraussetzung für die abgabenrechtlichen Begünstigungen bestimmt § 42 BAO, dass die **tatsächliche Geschäftsführung** des gemeinnützigen Rechtsträgers in der Satzung Deckung finden muss. Verwirklicht der Rechtsträger Zwecke, die in der Satzung nicht enthalten sind, oder setzt er Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke ohne entsprechende Verankerung in der Satzung ein, wird die Gewährung der Begünstigungen versagt (vgl. VwGH 26. 1. 1994, 92/13/0059). Sind in der Satzung hingegen mehrere begünstigte Zwecke angeführt, verwirklicht die Körperschaft aber nicht alle in der Satzung genannten, ist dies noch kein Grund, die Steuerbegünstigung abzulehnen. Der Körperschaft werden die abgabenrechtlichen Begünstigungen jedoch versagt, wenn sie die in der Satzung angeführten Zwecke überhaupt nicht oder nur unzureichend verwirklicht, wozu nach den VereinsRI 2001, Rz 129, auch die Ansammlung eines unangemessen hohen Vermögens zu zählen ist.

Tritt an die Stelle eines in der Satzung enthaltenen begünstigten Zweckes ein anderer begünstigter Zweck, ist eine Satzungsänderung vorzunehmen, da sonst keine Übereinstimmung zwischen Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung vorliegt. Eine solche Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Satzung muss im Rahmen einer Überprüfung seitens der Finanzverwaltung vom gemeinnützigen Rechtsträger nachgewiesen werden können. Diesem Zweck dienen Aufzeichnungen, wie die Buchführung, Rechnungsabschlüsse, Tätigkeits- und Geschäftsberichte, Berichte von Rechnungsprüfern, Wirtschaftsprüfern, Versammlungsprotokolle, etc. (vgl. VereinsRI 2001, Rz 133).

1.6 Inlandsbezug

Grundsätzlich können auch im Ausland ansässige Körperschaften in den Genuss jener steuerlichen Begünstigungen kommen, die für inländische gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Körperschaften vorgesehen sind (vgl. *Achatz*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II, 47). Eine überwiegende Inlandsförderung ist dabei nur für Körperschaften erforderlich, deren Sitz oder Geschäftsleitung sich außerhalb der Europäischen Union befindet (vgl. VereinsRI 2001, Rz 123). Auf Verlangen der Abgabenbehörde ist durch Vereine, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung haben, nachzuweisen, dass sie die Voraussetzungen des § 34 Abs 1 Satz 1 BAO erfüllen.

1.7 Verfahrensrechtliche Fragen

Ob eine Körperschaft die Voraussetzungen für die abgabenrechtlichen Begünstigungen erfüllt, wird vom Finanzamt im jeweiligen Veranlagungsverfahren für den einzelnen Besteuerungszeitraum entschieden. Ein gesonderter Feststellungsbescheid, in dem über die Gemeinnützigkeit des Vereins abgesprochen wird, ist im österreichischen Abgabenverfahren nicht vorgesehen. In der Praxis nimmt die Finanzverwaltung zu Anfragen betreffend die Verwirklichung begünstigter Zwecke in Form von unverbindlichen Einzel erledigungen Stellung. Im Rahmen derartiger Einzelerledigungen wird regelmäßig ausgeführt, ob der angestrebte Zweck als begünstigter Zweck iSd BAO zu qualifizieren ist

und ob die Satzung den Anforderungen der BAO entspricht. Solche Anfragebeantwortungen erfolgen vorbehaltlich der Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung. Nach den VereinsRI 2001, Rz 11, sollen derartige Auskünfte unter der Voraussetzung einer vollständigen und richtigen Offenlegung des Sachverhalts Vertrauensschutz begründen.

2. Tätigkeitsbereiche eines begünstigten Vereines

Für das Verständnis der abgabenrechtlichen Behandlung gemeinnütziger Rechtsträger ist die Feststellung wesentlich, dass die „gemeinnützige Körperschaft“ keine homogene abgabenrechtliche Behandlung erfährt. Vielmehr geht die BAO davon aus, dass ein gemeinnütziger Rechtsträger aus mehreren Bereichen (so genannten „Sphären“) besteht, die steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Dieser Unterteilung liegt der Gedanke zu Grunde, dass ein gemeinnütziger Rechtsträger zur Verfolgung seiner begünstigten Zwecke idR verschiedene Mittel einsetzt und sich am Markt mit seinen Leistungen wirtschaftlich unterschiedlich stark betätigen kann. Für wettbewerbsrelevante Tätigkeiten soll dabei grundsätzlich keine Begünstigung, sondern Steuerpflicht bestehen.

Ging es im voran stehenden Abschnitt 1. um die Frage, ob (überhaupt) begünstigte Zwecke verfolgt werden und ob daher (überhaupt) von einer gemeinnützigen Körperschaft iSd §§ 34 ff BAO gesprochen werden kann, so behandelt dieser Abschnitt die Frage, wie, dh durch welchen Mitteleinsatz, der begünstigte Zweck verfolgt wird.

Die BAO geht dabei von vier möglichen Sphären eines gemeinnützigen Vereins aus: der Vereinssphäre, der Vermögensverwaltung, dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem Gewerbebetrieb, wobei nicht bei jedem Verein alle Sphären vorhanden sein müssen.

2.1 Vereinssphäre

Soweit sich begünstigte Vereine zur Verwirklichung ihrer begünstigten Zwecke nicht wirtschaftlich betätigen, sondern beispielsweise nur Mitgliedsbeiträge und Spenden vereinnahmen, Unterstützungsleistungen erbringen, Informationen oder Dienstleistungen kostenlos abgeben, besteht keine Steuerpflicht im Bereich der Körperschaftssteuer und der Umsatzsteuer (vgl VereinsRI 2001, Rz 323). Zur Vereinssphäre rechnen unentgeltliche Leistungen sowie Einnahmen, denen keine unmittelbaren Gegenleistungen gegenüberstehen. Zu den Tätigkeiten der Vereinssphäre gehören daher so genannte leistungsunabhängige Maßnahmen, wie die Beschlüsse auf Einhebung von ordentlichen und außerordentlichen Mitgliedsbeiträgen, Bestrebungen von Mitgliedern und Nichtmitgliedern Geld- und Sachspenden sowie allgemeine Subventionen zu erhalten oder im Erbwege bedacht zu werden (vgl *Renner*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz C003).

2.2 Vermögensverwaltung

Entsprechend § 47 BAO schaden jene wirtschaftlichen Betätigungen, welche ein Verein im Rahmen der Vermögensverwaltung vornimmt, der Gewährung abgabenrechtlicher

Begünstigungen nicht. Wird die Vermögensverwaltung jedoch zum Selbstzweck, geht dadurch die abgabenrechtliche Begünstigung verloren (vgl. VereinsRI 2001, Rz 217). Vermögensverwaltung iSd § 32 BAO liegt vor, wenn Vermögen genutzt (Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet) wird. Zur Vermögensverwaltung zählen demnach alle Aktivitäten, die bei natürlichen Personen zu Einkünften der in § 2 Abs 3 Z 5 bis Z 7 EStG beschriebenen Art (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte) führen würden. Geht die Tätigkeit (nach einkommensteuerlichen Grundsätzen) über den Umfang einer Vermögensverwaltung hinaus, liegt idR ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Gewerbebetrieb vor. Keine Vermögensverwaltung iSd § 32 BAO ist ferner gegeben, wenn Einkünfte aus Vermögensgegenständen (zB ein Sparsbuch) erzielt werden, die zum Betriebsvermögen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (siehe unten 2.3.) oder eines Gewerbebetriebes (siehe unten 2.4.) gehören.

2.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 31 BAO, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über die Vermögensverwaltung hinausgeht.

2.3.1 Die Tatbestandsmerkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Einzelnen

- ▶ Wesentliche Voraussetzung für das Entstehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist das Erzielen von **Einnahmen**. Erforderlich ist ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Betätigung und den Einnahmen. Ob Leistung und Gegenleistung einander – im Sinne eines angemessenen Entgeltes – entsprechen, ist nicht von Bedeutung. Auch Spenden können Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes darstellen, wenn der Spender vom Verein für seine Spende eine konkrete Gegenleistung erhält (vgl. *Renner*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz C063 f; *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht², 133). Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bildet damit gewissermaßen das Gegenstück zur Vereinssphäre, wo Einnahmen in keinem Zusammenhang mit einer konkreten Gegenleistung des Vereins stehen. Nicht eindeutig geklärt ist, ob bereits die geringste Einnahme bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet. Nach hA wird ein Geschäftsbetrieb bei ganz unbedeutenden Einnahmen verneint (vgl. *Renner*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz C037).
- ▶ **Selbstständigkeit** bedeutet ein wirtschaftliches Herausgehobensein der Tätigkeit aus der allgemeinen Vereinstätigkeit sowie eine sachliche Geschlossenheit (Abgrenzbarkeit) der Tätigkeit gegenüber anderen Tätigkeiten. Eine buchmäßige Trennung ist keine Voraussetzung für das Entstehen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Eine Zusammenfassung von mehreren sachlich selbstständigen Tätigkeiten zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist nur dann zulässig, wenn

die Tätigkeiten wirtschaftlich und organisatorisch eng miteinander verknüpft sind (zB zentraler Wareneinkauf, weitgehend identes Personal, einheitliche Betriebsführung, einheitliche Buchführung, einheitliche Preisgestaltung, etc – vgl VereinsRI 2001, Rz 138).

- ▶ **Nachhaltigkeit** liegt dann vor, wenn eine Betätigung dauernd oder wiederholt unternommen wird. Auch durch eine einmalige Betätigung, die in Wiederholungsabsicht unternommen wird, kann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet werden (Beispiel: alljährlich durchgeführter Adventmarkt). Einmalige Betätigungen, die ohne Wiederholungsabsicht unternommen werden und die Dauer von 24 Stunden nicht übersteigen, begründen hingegen keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (vgl VereinsRI 2001, Rz 141; Beispiel: *einmaliger sechsstündiger Flohmarkt; einmalig durchgeführtes von 20 Uhr bis 4 Uhr des Folgetages dauerndes Fest*).
- ▶ **Mangelnde Gewinnabsicht** (siehe dazu auch oben Pkt 1.2.) bedeutet, dass die Betätigung nicht auf Überschusserzielung ausgerichtet ist. Maßgebend ist dabei nicht so sehr das steuerliche Betriebsergebnis, das uU auf Grund von bestimmten Gewinnermittlungsvorschriften verzerrt sein kann, sondern das kalkulatorische Ergebnis. Gewinnabsicht liegt selbst dann noch nicht vor, wenn Zufallsgewinne erzielt werden oder wenn für einen begrenzten Zeitraum Überschüsse erwirtschaftet werden sollen, um zB die Mittel für erforderliche Reinvestitionen für ein größeres Projekt anzusammeln (vgl *Renner*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz C059 ff; *Thallinger*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen II, 53). Eine entsprechende Dokumentation des beabsichtigten Verwendungszweckes ist allerdings zu empfehlen. Neben derartigen „gebundenen“ Rücklagen dürfen auch ungebundene Gewinnrücklagen als Betriebsmittelreserve gebildet werden, deren zulässige Höhe allerdings nach der Verwaltungspraxis mit einem durchschnittlichen Jahresbudget begrenzt ist (VereinsRI 2001, Rz 129). Gewinnabsicht ist daher als dauerhaftes Streben nach einem Mehr als volle Kostendeckung zu verstehen. Werden nachhaltige Gewinne erzielt, führt dies dazu, dass kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, sondern ein Gewerbebetrieb angenommen wird (vgl VereinsRI 2001, Rz 143).

2.3.2 Arten der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe

Besteht ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, ist weiters zu prüfen, in welcher Ausprägung ein solcher vorliegt. Die Vorschriften der BAO differenzieren in diesem Zusammenhang zwischen unentbehrlichen, entbehrlichen und begünstigungsschädlichen Hilfsbetrieben.

2.3.2.1 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb

Unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 2 BAO (Zweckbetrieb, Zweckverwirklichungsbetrieb) ist jener wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamtheit auf die Erfüllung begünstigter Zwecke ausgerichtet ist, ohne den die Zwecke nicht erreichbar sind und der zu abgabepflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb steht, als dies zur Erfüllung der Zwecke unvermeidbar ist. Als

2. Tätigkeitsbereiche eines begünstigten Vereines

typische Beispiele gelten die Vortragsveranstaltungen eines Wissenschaftsförderungsvereins, der Sportbetrieb von Sportvereinen, Konzert- und Theaterveranstaltungen eines Kulturvereins, Behindertenwohnheime eines Hilfsverbandes etc. Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb muss sich somit in seiner Gesamthaltung als ideelles Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes darstellen, dh dass der betriebliche mit dem ideellen Bereich zusammenfallen muss.

Hinsichtlich der Wettbewerbssituation ist nach Ansicht der Finanzverwaltung der konkrete lokale Wettbewerb maßgeblich (VereinsRI 2001, Rz 155). Die Konkurrenz zu anderen gemeinnützigen Rechtsträgern ist unbeachtlich. Nicht jeder Wettbewerb zu abgabepflichtigen Betrieben führt dazu, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht mehr als unentbehrlich eingestuft werden kann. Ein gewisses Ausmaß an Wettbewerb (unvermeidbarer Wettbewerb) nimmt der Gesetzgeber im Interesse der Erfüllung begünstigter Zwecke in Kauf. Ob der Wettbewerb vermeidbar ist, muss in jedem konkreten Fall geprüft werden. In diesem Zusammenhang ist beispielsweise die Frage der lokalen Bedarfsdeckung durch bereits vorhandene steuerpflichtige Betriebe, die Vergleichbarkeit mit diesen Betrieben hinsichtlich Ausstattung, Lage, Warenangebot bzw Leistungsangebot und Service sowie die Preisgestaltung von Relevanz. Bei steigender Bedarfsdeckung wird der – auch auf Grund der nicht bestehenden Körperschaftsteuerpflicht und umsatzsteuerlicher Begünstigungen – möglicherweise günstigeren Preisgestaltung gegenüber den Gewinnbetrieben größere Bedeutung zukommen (*Renner, in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine*¹⁰, Rz C124/1). Aus diesem Grund kommt auch in Bereichen, in denen es keinen funktionierenden Markt gibt, dem Erfordernis der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen idR keine Bedeutung zu (vgl *Renner, in Baldauf/Renner/Wakounig, Die Besteuerung der Vereine*¹⁰, Rz C126).

2.3.2.2 Entbehrlicher Hilfsbetrieb

Entbehrlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 1 BAO ist jener wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der sich als Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen Zwecke darstellt, jedoch entweder für die Verwirklichung der begünstigten Zwecke nicht unentbehrlich ist oder zu anderen steuerpflichtigen Betrieben in vermeidbare Konkurrenz tritt. Gefordert wird ein klar erkennbarer und unmittelbar einleuchtender Zusammenhang mit der Erreichung des Idealzweckes. Die Verwendung der erwirtschafteten Mittel für den begünstigten Zweck („Geldbeschaffungsquelle“, „Mittelaufbringungsbetrieb“) für sich allein reicht dabei nicht aus. Als typische Beispiele für entbehrliche Hilfsbetriebe gelten vereinsinterne gesellschaftliche Veranstaltungen („kleines“ Vereinsfest) oder Marktverkaufsaktionen, deren Spendensammelzweck nach außen erkennbar ist.

2.3.2.3 Begünstigungsschädlicher Hilfsbetrieb

Begünstigungsschädlicher Hilfsbetrieb iSd § 45 Abs 3 BAO ist – negativ formuliert – jeder wirtschaftliche Geschäftsbetrieb, der weder unentbehrlicher noch entbehrlicher Hilfsbetrieb ist. Im Unterschied zum entbehrlichen Hilfsbetrieb hilft die betriebliche Tätigkeit selbst nicht, die gemeinnützigen Zwecke zu verwirklichen, diese werden vielmehr erst durch die entsprechende Mittelverwendung gefördert („Mittelaufbringungsbetrieb“). Bei-

sowie hierfür sind der Fanartikelverkauf eines Sportvereins, Vereinskantinen und „große“ Vereinsfeste mit einem weit über die Mitglieder und deren Angehörige hinausgehenden Besucherkreis.

2.3.2.4 Mischbetrieb

Führt die Körperschaft einen einheitlichen (unteilbaren) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der in einem Teilbereich ein unentbehrliches Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes darstellt, aber in einem anderen Bereich nach dem Tätigkeitsinhalt diese Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt ein Mischbetrieb vor. Ein unteilbarer wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt etwa dann vor, wenn eine Trennung aus wirtschaftlichen, organisatorischen oder ähnlichen Gründen nicht möglich ist oder die Führung des ein ideales Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes darstellenden Betriebes ohne die Inkaufnahme des materiellen Teilbereiches nicht oder nur unter erschwerten Bedingungen möglich ist (vgl. VereinsRI 2001, Rz 166). Ein solcher Mischbetrieb stellt insgesamt einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb dar, wenn der materielle Teil keine wesentliche Größe erreicht. Die Wesentlichkeit wird nach der Praxis der Finanzverwaltung bei 25% erreicht, wobei als Messgrößen der Umsatz oder die Auslastung bzw. Inanspruchnahme herangezogen werden können. Beträgt der Umfang des materiellen Teilbereiches zwischen 25% und 50%, so ist der Mischbetrieb insgesamt als entbehrlicher Hilfsbetrieb einzustufen. Liegen die Umsätze im unentbehrlichen Teilbereich unter 50%, ist der Mischbetrieb insgesamt als steuerschädlicher Betrieb einzustufen (vgl. VereinsR 2001, Rz 165 f und 178). Je nach Tätigkeitsumfang ist somit von verschiedenen Erscheinungsformen eines Mischbetriebes auszugehen, die zu unterschiedlichen steuerlichen Beurteilungen führen.

2.4 Gewerbebetrieb

Gewerbebetriebe iSd § 28 BAO sind wirtschaftliche Betätigungen, die nachhaltig mit Gewinnabsicht unternommen werden und sich als eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellen. Als wesentliches Unterscheidungsmerkmal zwischen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (in all seinen Ausprägungen) und dem Gewerbebetrieb gilt die **Gewinnabsicht**. Eine solche liegt – wie bereits dargelegt wurde – vor, wenn im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit dauerhaft über eine bloße Kostendeckung hinausgehende Umsatzerlöse angestrebt werden. Während nicht erstrebte Gewinne (Zufallsgewinne) sowie kurzfristig angestrebte, wirtschaftlich begründete Gebärungsüberschüsse nichts am Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes iSd § 31 BAO ändern, wird im Fall der Häufung von Gewinnjahren in ununterbrochener Folge doch auf eine Gewinnabsicht und damit auf das Vorliegen eines Gewerbebetriebes geschlossen werden können (vgl. VereinsRI 2001, Rz 143).

3. Begünstigte Vereine im materiellen Abgabenrecht

3.1 Körperschaftsteuer

Wie bereits oben unter Abschnitt 2. ausgeführt, wird ein gemeinnütziger Verein abgabenrechtlich nicht einheitlich beurteilt. Je nach vorliegender Sphäre des begünstigten Ver-

eins sind unterschiedliche ertragsteuerliche Folgen vorgesehen (vgl. *Achatz/Haller* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 5 Tz 123 ff).

3.1.1 Vereinssphäre und Vermögensverwaltung

§ 5 Z 6 KStG normiert eine Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht. Gemeinnützige Rechtsträger sind nur insoweit unbeschränkt steuerpflichtig, als sie Betriebe unterhalten, die nach Maßgabe der §§ 34–47 BAO steuerpflichtig sind. Für die Vereinssphäre und die Vermögensverwaltung besteht daher keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht.

Gem § 1 Abs 3 Z 3 KStG unterliegen gemeinnützige Rechtsträger jedoch mit ihren Einkünften gem § 21 Abs 2 und 3 KStG der beschränkten Steuerpflicht. Die beschränkte Steuerpflicht umfasst grundsätzlich alle Arten von in- und ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen, unabhängig davon, ob diese Kapitalerträge dem KEST-Abzug unterliegen oder nicht. Unterliegen die Einkünfte nicht dem KEST-Abzug (wie zB im Fall ausländischer Kapitalerträge), so sind diese im Rahmen der Veranlagung zu erklären. Gemäß § 22 Abs 1 KStG kommt bei diesen Einkünften der allgemeine Körperschaftsteuersatz von 25% zur Anwendung.

Zu den beschränkt steuerpflichtigen Kapitalerträgen zählen im Wesentlichen Zinserträge aus Bankeinlagen, Erträge aus der Beteiligung als echter stiller Gesellschafter, laufende Erträge und Erträge aus der Veräußerung von Investmentfondsanteilen, Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen an Körperschaften und Einkünfte aus Derivaten (vgl. *VereinsRI* 2001, Rz 417 ff). Von der beschränkten Steuerpflicht explizit ausgenommen sind Beteiligungserträge gem § 10 KStG (insbesondere Dividenden aus Aktien).

Darüber hinaus erstreckt sich die beschränkte Steuerpflicht gem § 21 Abs 3 Z 4 KStG auch auf Einkünfte aus nach dem 1. 4. 2012 getätigten privaten Grundstücksveräußerungen gem § 30 EStG („Immobilienveräußerungssteuer“). Hingegen bleiben Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie bestimmte sonstige Einkünfte steuerfrei. Verluste, die in der Vereinssphäre und der Vermögensverwaltung entstehen, können nicht mit positiven Einkünften aus den steuerpflichtigen Betrieben ausgeglichen werden.

Der Vermögensverwaltung sind insofern Grenzen gezogen, als die Ansammlung eines unangemessen hohen Vereinsvermögens an Stelle der Verwendung der Mittel für begünstigte Zwecke nach der Verwaltungspraxis als gemeinnützigkeitsschädlich angesehen wird (vgl. *VereinsRI* 2001, Rz 216 iVm Rz 129).

Einkünfte aus Vermögensverwaltung, die im Rahmen betrieblicher Einkünfte anfallen, rechnen nach dem Subsidiaritätsprinzip zu den betrieblichen Einkünften.

3.1.2 Unentbehrliche Hilfsbetriebe

Unentbehrliche Hilfsbetriebe sind gem § 5 Z 6 KStG iVm § 45 Abs 2 BAO von der unbeschränkten Körperschaftsteuer befreit. Zufallsgewinne sowie Verluste sind daher steuerlich irrelevant. Einkünfte aus Kapitalvermögen, die im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes erzielt werden, sowie Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken,

die einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen waren, sind von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht erfasst und daher generell körperschaftsteuerfrei (vgl auch 3.1.6.).

3.1.3 Entbehrliche Hilfsbetriebe

Während die unentbehrlichen Hilfsbetriebe von der Steuerpflicht befreit sind, unterliegen die entbehrlichen Hilfsbetriebe der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Dies hat zur Folge, dass sämtliche Zufallsgewinne des entbehrlichen Hilfsbetriebes zum steuerpflichtigen Einkommen des gemeinnützigen Rechtsträgers rechnen. Werden in den entbehrlichen Hilfsbetrieben Verluste erwirtschaftet, können diese steuerlich verwertet werden. Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, dass durch Tätigkeiten im Rahmen von entbehrlichen Hilfsbetrieben der Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft und damit auch die abgabenrechtlichen Begünstigungen in den anderen Sphären nicht beeinträchtigt werden.

3.1.4 Begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Gewerbebetriebe unterliegen – sowie entbehrliche Hilfsbetriebe – grundsätzlich der Steuerpflicht. Das Betreiben von begünstigungsschädlichen Betrieben bewirkt für den gesamten Verein den Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus (und nicht bloß die Steuerpflicht des betreffenden Betriebes). Die Gemeinnützigkeit bleibt allerdings aufrecht, wenn die betroffene Körperschaft vom generellen (§ 45 a BAO) oder individuellen (§ 44 Abs 2 BAO) Ausnahmerecht Gebrauch macht.

Nach § 44 Abs 2 BAO kann das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt auf Antrag des Abgabepflichtigen von der Geltendmachung der Abgabepflicht ganz oder teilweise absehen, wenn andernfalls die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten begünstigten Zweckes vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre. Eine derartige Vereitelung oder Gefährdung wird insbesondere dann vorliegen, wenn es der Körperschaft nicht möglich wäre, nur durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, letztwillige Zuwendungen, Subventionen und steuerunschädliche Hilfsbetriebe die erforderlichen Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Zweckes zu beschaffen. In der Regel wird das Finanzamt in solchen Fällen von der Abgabepflicht nicht zur Gänze absehen, sondern den steuerschädlichen Betrieb der Steuerpflicht unterwerfen. Eine solche Ausnahmegenehmigung hat demnach zur Folge, dass die unentbehrlichen Hilfsbetriebe und der Vereinsbereich bzw die Vermögensverwaltung weiterhin steuerfrei oder steuerbegünstigt gestellt bleiben. Der gemeinnützigkeitsschädliche Betrieb wird jedoch wie ein entbehrlicher Hilfsbetrieb behandelt.

Eine schriftliche Ausnahmegenehmigung und damit auch eine entsprechende Antragstellung nach § 44 Abs 2 BAO ist dann nicht erforderlich, wenn die Umsätze aus sämtlichen begünstigungsschädlichen Betrieben (begünstigungsschädliche Hilfsbetriebe und Gewerbebetriebe) im Veranlagungszeitraum den Betrag von EUR 40.000,- nicht übersteigen. In diesem Fall sieht § 45 a BAO zwecks Verwaltungsvereinfachung eine automa-

tische Ausnahmegenehmigung vor. Diese automatisch erteilte Bewilligung bewirkt, dass wiederum nur die steuerschädlichen Betriebe des gemeinnützigen Vereins der Abgabepflicht unterliegen, die abgabenrechtlichen Begünstigungen in den anderen steuerschädlichen Vereinssphären aber davon unberührt bleiben. Wird auch eine Steuerfreiheit für die steuerschädlichen Betriebe angestrebt, muss wie oa eine Ausnahmegenehmigung gem § 44 Abs 2 BAO beantragt werden. Die Befreiung der steuerschädlichen Betriebe von der Steuerpflicht wird jedoch von den Finanzämtern – wie bereits erwähnt – nur in Ausnahmefällen gewährt.

3.1.5 Gewerbebetriebe

Für Gewerbebetriebe iSd § 28 BAO gelten die gleichen ertragsteuerlichen Grundsätze wie für begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (vgl oben 3.1.4.).

3.1.6 Im Rahmen von Betrieben bezogene Kapitalerträge

Zu erwähnen bleibt, dass Kapitaleinkünfte, die einem entbehrlichen oder begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem Gewerbebetrieb zuzuordnen sind, natürlich auch der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen. Eine allfällig abgezogene KEST wird auf die errechnete Körperschaftsteuer im Wege der Veranlagung angerechnet. Der Verein kann jedoch auch eine Befreiungserklärung gem § 94 Z 5 EStG bezüglich der KEST-pflichtigen Erträge abgeben, wenn die Kapitalanlagen notwendiges Betriebsvermögen des betreffenden Betriebes darstellen. Zum notwendigen Betriebsvermögen rechnet Kapitalvermögen etwa dann, wenn es im Betrieb zB zur Finanzierung von laufenden Ausgaben oder zur Finanzierung von Investitionen bzw zur Ansparung von zukünftigen Soziallasten (Abfertigungen, Pensionen) dient. Bei Abgabe einer Befreiungserklärung entfällt zwar die Verpflichtung der auszahlenden Stelle (Kreditinstitut), den Steuerabzug iHv 25% vorzunehmen, zu beachten bleibt aber, dass derartige Betriebe der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen und die Kapitalerträge als Betriebseinnahmen anzusetzen sind. Die Abgabe einer Befreiungserklärung ist daher nur dann von Vorteil, wenn die Kapitalerträge Deckung in den Verlusten des betreffenden Betriebes finden und somit die Kapitalerträge steuerfrei lukriert werden können.

Zur Behandlung von Kapitaleinkünften, die im Rahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe anfallen vgl oben 3.1.2. § 94 Z 6 lit c EStG sieht für diese Fälle eine KEST-Befreiung vor. Auch für diese Betriebe kann eine KEST-Befreiung abgegeben werden, die zu einer endgültigen Steuerbefreiung führt. Wurde KEST einbehalten, kann diese im Rahmen eines Rückerstattungsantrages gemäß § 240 Abs 3 BAO zurückgefordert werden.

3.1.7 Sachliche Steuerbefreiungen

An sachlichen Steuerbefreiungen, die für abgabepflichtige Betriebe einer begünstigten Körperschaft relevant sein können, kommen vor allem jene für Bezüge und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln zur unmittelbaren Förderung der Kunst sowie von Wissenschaft oder Forschung (§ 3 Abs 1 Z 3 EStG) sowie für Zuwendungen (Subventionen) aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagever-

mögens, wenn sie auf Grund einer gesetzlichen Ermächtigung oder eines Beschlusses einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt wurden (§ 3 Abs 1 Z 6 EStG) in Betracht.

3.1.8 Freibetrag für begünstigte Zwecke

Ergibt sich aus den steuerpflichtigen Betrieben ein positives Einkommen, ist vor Anwendung des Körperschaftsteuersatzes (25%) ein Freibetrag iHv max EUR 7.300,- in Abzug zu bringen. § 23 Abs 2 KStG sieht zudem unter bestimmten Voraussetzungen eine Vortragsmöglichkeit für nicht verbrauchte Freibeträge vor (vgl dazu VereinsRL 2001, Rz 394; *Achatz/Klinglmair* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 23).

3.2 Umsatzsteuer

So wie das Ertragsteuerrecht sieht auch das Umsatzsteuerrecht für die einzelnen Sphären eines gemeinnützigen Vereins unterschiedliche Rechtsfolgen vor. Zunächst muss jedoch für Zwecke der Umsatzsteuer geklärt werden, ob der Verein als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG anzusehen ist.

Nach § 2 Abs 1 UStG ist **Unternehmer**, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (auch wenn die Absicht fehlt, Gewinne zu erzielen, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird). Auf Grund dieser Definition kann eine grobe Aufteilung in den nichtunternehmerischen Vereinsbereich und den unternehmerischen Bereich eines Vereins vorgenommen werden. Der unternehmerische Bereich umfasst dabei alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten, der nichtunternehmerische Vereinsbereich hingegen all jene Tätigkeiten, die in Erfüllung der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben bewirkt werden (vgl VereinsRL 2001, Rz 461). Während der Körperschaft im unternehmerischen Bereich Unternehmereigenschaft zukommt, ist sie im nichtunternehmerischen Vereinsbereich (im engeren Sinne, excl. Vermögensverwaltung) kein Unternehmer iSd UStG. Die Vereinsnahmen sind daher dahingehend zu untersuchen, ob sie mit dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich in Zusammenhang stehen.

3.2.1 Vereinssphäre

Da die Körperschaft in der Vereinssphäre nicht als Unternehmer iSd UStG anzusehen ist, unterliegt sie in diesem Bereich nicht der Umsatzsteuer. Der Vereinsbereich ist also umsatzsteuerlich unbeachtlich, dh die dieser Sphäre zurechenbaren Mitgliedsbeiträge, Spenden oder Subventionen begründen keine Unternehmereigenschaft und unterliegen daher nicht der Umsatzsteuerpflicht. Für Aufwendungen, die diesem Bereich zuzurechnen sind, besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

3.2.2 Vermögensverwaltung

Im Bereich der Vermögensverwaltung wird die gemeinnützige Körperschaft als Unternehmer iSd § 2 Abs 1 UStG tätig, wenn sie eine nachhaltige Tätigkeit selbstständig zur

Erzielung von Einnahmen ausübt. Dies trifft etwa auf die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu. Tätigkeiten in diesem Bereich sind daher grundsätzlich umsatzsteuerbar.

3.2.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Gewerbebetriebe

Im betrieblichen Bereich muss in der Folge wiederum zwischen unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben einerseits sowie begünstigungsschädlichen Betrieben und Gewerbebetrieben andererseits unterschieden werden.

Die Verwaltungspraxis geht nämlich davon aus, dass die im Rahmen von **unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben** ausgeübten Tätigkeiten unter die Regelung des § 2 Abs 5 Z 2 UStG fallen, also Liebhaberei darstellen, und nicht der Umsatzsteuer unterliegen (vgl VereinsRI 2001, Rz 463 und LiebhabereiRI 2012, Rz 176). Liebhaberei liegt gem § 2 Abs 5 Z 2 UStG vor, wenn eine Tätigkeit auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt.

Diese Liebhabereivermutung kann jedoch nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden (vgl VereinsRI 2001, Rz 464 und LiebhabereiRI 2012, Rz 177 f). Will der Unternehmer die Liebhabereivermutung nicht anwenden, bedarf es keiner gesonderten Erklärung gegenüber dem Finanzamt, sondern es genügt die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen.

Grundsätzlich ist es möglich, die Liebhabereivermutung auch nur für einen bestimmten unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetrieb nicht anzuwenden, ohne dass der Verein mit seinen übrigen Betrieben umsatzsteuerpflichtig wird. Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist nach der Verwaltungspraxis aber jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter EUR 2.900,- liegen (vgl VereinsRI 2001, Rz 403).

Das Führen von **Gewerbebetrieben oder gemeinnützigkeitsschädlichen Betrieben** begründet hingegen grundsätzlich immer Unternehmereigenschaft des Vereins. Nur in dem Fall, dass alle entbehrlichen und unentbehrlichen Hilfsbetriebe unter die Liebhabereivermutung fallen und die Umsätze aller schädlichen Betriebe zusammen unter EUR 7.500,- liegen, soll nach der Verwaltungspraxis die Liebhabereivermutung auch für die schädlichen Betriebe gelten (LiebhabereiRI 2012, Rz 178). Auch diese Vermutung kann nicht gegen den Willen des Unternehmens angewendet werden.

3.2.4 Sonderfragen: Mitgliedsbeiträge und Subventionen

Liegt Unternehmereigenschaft iSd UStG vor, ist in der Folge zu klären, welche Einnahmen der Umsatzsteuer unterliegen. Eine Leistung unterliegt nur dann der USt, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt wird. Hieraus folgt, dass die Einnahmen in einem Leistungsaustauschverhältnis mit ausgeführten Leistungen stehen müssen. Ein Leistungsaustausch setzt das Vorliegen von Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus.

Ein ursächlicher (innerer) Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt zB bei echten Mitgliedsbeiträgen, bei echten Subventionen oder bei dem Verein allgemein gewidmeten Spenden.

a) Mitgliedsbeiträge

Echte Mitgliedsbeiträge sind Beiträge, welche die Mitglieder eines Vereins nicht als Gegenleistungen für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszweckes zu entrichten haben. Diese echten Mitgliedsbeiträge stellen kein umsatzsteuerbares Entgelt dar (vgl VereinsRI 2001, Rz 432).

Umsatzsteuerbar sind hingegen die so genannten unechten Mitgliedsbeiträge. Dabei handelt es sich um Beiträge eines Mitglieds, denen eine konkrete Gegenleistung des Vereines gegenüber steht. Beispiel: „Mitgliedsbeiträge“ für Eintrittskarten von Kulturvereinen (vgl VereinsRI 2001, Rz 435).

b) Subventionen

Umsatzsteuerbares Entgelt stellen ferner unechte Subventionen dar. Von unechten Subventionen spricht man immer dann, wenn die Subvention direktes Leistungsentgelt für eine Leistung des Subventionsempfängers an den Subventionsgeber oder aber Entgelt von dritter Seite für eine Leistung des Subventionsempfängers an eine vom Subventionsgeber verschiedene Person (idR zwecks Preisauauffüllung) darstellt. Echte, nicht umsatzsteuerbare Subventionen liegen dagegen dann vor, wenn Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Nicht umsatzsteuerbar sind nach der Finanzverwaltungspraxis Zuschüsse zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern, Zuschüsse zur Deckung von Unkosten, weiters Zuschüsse, deren Höhe sich nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und deren Zahlung nicht mit bestimmten Umsätzen in Zusammenhang steht. Schließlich liegt nach der Verwaltungspraxis ein echter Zuschuss auch dann vor, wenn der Zuschussempfänger durch die Subvention zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln angeregt werden soll (vgl UStR 2000, Rz 26).

Festzuhalten ist, dass die bloße Verpflichtung, Subventionsbedingungen einzuhalten noch keinen Leistungsaustausch begründet. Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch wird jedoch dort anzunehmen sein, wo die Subvention an Bedingungen geknüpft wird, deren Erfüllung dem Subventionsgeber oder einem Dritten einen speziellen Nutzen verschafft.

3.2.5 Steuerbefreiungen

Liegt eine umsatzsteuerbare Leistung vor, so ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die vom Verein erbrachte Leistung umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerbefreit ist. Wichtige Befreiungen bestehen unter anderem für (vgl VereinsRI 2001, Rz 471 ff):

- ▶ Grundstücksumsätze;
- ▶ Bestimmte Umsätze im Rahmen des Glückspielwesens;

3. Begünstigte Vereine im materiellen Abgabenrecht

- ▶ Volksbildungsvereine;
- ▶ Gemeinnützige Sportvereinigungen;
- ▶ Vermietung und Verpachtung (ausgenommen sind im Wesentlichen die Vermietung von Wohnungen, von Parkplätzen und von Campingplätzen);
- ▶ Kranken- und Pflegeanstalten, Altersheime, Kuranstalten, Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Erholungsheime;
- ▶ Theater, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte, Museen usw.;
- ▶ Kleinunternehmer (Unternehmer, deren Umsätze im Veranlagungszeitraum EUR 30.000,- nicht überstiegen haben). Bei der Ermittlung der Grenze iHv EUR 30.000,- bleiben Einnahmen aus unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben (Liebhaberei) grundsätzlich außer Ansatz.

In vielen Fällen ist dabei eine Option zur Steuerpflicht möglich. Die Ausübung der Option zur Steuerpflicht ist etwa für die Vermietung von Geschäftsräumen (§ 6 Abs 2 UStG; seit dem 1. StabG 2012 allerdings nur, wenn der Mieter vorsteuerabzugsberechtigt ist), für Pflegeanstalten, Alters-, Blinden- und Siechenheime, Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs- und Erholungsheime, Theater-, Musik- und Gesangsaufführungen, Konzerte (vgl dazu Art XIV BGBl 1995/21) und für Kleinunternehmer (§ 6 Abs 3 UStG) vorgesehen. Die Optionsausübung ermöglicht den Vorsteuerabzug und ist insbesondere dann sinnvoll, wenn hohe umsatzsteuerbelastete Vorleistungen in Anspruch genommen werden.

3.2.6 Steuersatz

Besteht in einem bestimmten Bereich – zB auf Grund einer ausgeübten Option – Umsatzsteuerpflicht, so ist weiters zu prüfen, welchem Steuersatz die konkrete Leistung unterliegt. Das Umsatzsteuergesetz kennt im Wesentlichen zwei Steuersätze, den Normalsteuersatz von 20% und den ermäßigten Satz von 10%.

Leistungen eines unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetriebes unterliegen – falls die Liebhabereivermutung nicht angewendet wird – dem ermäßigten Steuersatz von 10% (§ 10 Abs 2 Z 7 UStG). Der ermäßigte Steuersatz gilt jedoch nicht für die steuerpflichtige Lieferung von Gebäuden, die Vermietung von Parkplätzen und Geschäftsräumlichkeiten (begünstigt ist somit die Vermietung von Wohnungen, die Beherbergung und die Vermietung von Campingplätzen), sowie die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme (vgl *Schuchter*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz H138).

Leistungen eines begünstigungsschädlichen Betriebes unterliegen grundsätzlich dem Normalsteuersatz, außer es kommt eine sachliche Steuersatzbegünstigung des § 10 UStG (wie zB für die Abgabe von Speisen) zur Anwendung.

3.2.7 Vorsteuerabzug

Werden an einen unternehmerisch tätigen Verein Leistungen erbracht, so sind die in den Rechnungen über diese Leistungen ausgewiesenen Umsatzsteuern (Vorsteuern) unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig (§ 12 UStG):

- ▶ der Leistungsempfänger (Verein) muss **Unternehmer** sein;
- ▶ die Leistung des anderen Unternehmers unterliegt der Umsatzsteuer;
- ▶ die Leistung muss für das Unternehmen des Leistungsempfängers (Verein) ausgeführt worden sein,
- ▶ es liegt eine den Formvorschriften des § 11 UStG entsprechende **Rechnung** vor.

Die Regelungen über den Vorsteuerabzug kommen nur dann zur Anwendung, wenn der Verein als Unternehmer iSd § 2 UStG anzusehen ist. Unternehmerisch tätig werden Vereine regelmäßig im Bereich der Vermögensverwaltung und im Bereich ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, (sofern für diese Betriebe die Liebhabereivermutung nicht angewendet wird) sowie ihrer Gewerbebetriebe (vgl oben 3.2.1. – 3.2.3).

Der Vorsteuerabzug kann nach den im § 12 UStG angeführten Voraussetzungen nur dann geltend gemacht werden, wenn die Leistung für den unternehmerischen (und steuerpflichtigen) Bereich des Vereins erfolgt ist. Lieferungen und sonstige Leistungen, die sowohl für unternehmerische wie auch für nichtunternehmerische Zwecke bezogen werden (zB Anschaffung eines PC, der sowohl im Bereich der Vereinssphäre und der steuerpflichtigen Tätigkeiten eingesetzt wird), gelten für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Ist im Zeitpunkt des Leistungsbezuges eine wenigstens 10%ige unternehmerische Nutzung gegeben, so steht der Vorsteuerabzug zur Gänze zu, die teilweise nichtunternehmerische Nutzung führt zu einem Eigenverbrauch. Der unternehmerisch tätige Verein hat aber auch die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug lediglich in Höhe der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung geltend zu machen (diesfalls unterbleibt die Besteuerung des Eigenverbrauchs) bzw einen gemischt genutzten Gegenstand von vornherein dem nichtunternehmerischen Bereich des Vereins zuzuordnen. Liegt die unternehmerische Nutzung unter 10%, so ist eine Zuordnung zum Unternehmensbereich und somit ein Vorsteuerabzug nicht zulässig (vgl VereinsRI 2001, Rz 455).

Beispiel (vgl VereinsRI 2001, Rz 455):

Ein Verein schafft im Jänner 2013 einen PC um EUR 4.800,- (inklusive USt) an und verwendet diesen zu 60% unternehmerisch und zu 40% nichtunternehmerisch.

- (1) *Der Verein hat die Möglichkeit, den PC zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen. Wird der PC zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet, steht im ersten Jahr der Vorsteuerabzug mit EUR 800,- zu. Bei Annahme einer 4-jährigen Nutzungsdauer ist in den Jahren 2013 bis 2016 jährlich ein Eigenverbrauch in Höhe von EUR 400,- (= jährliche Abschreibung iHv EUR 1000,- davon 40% nichtunternehmerische Nutzung) anzusetzen und jährlich EUR 80,- Umsatzsteuer abzuführen.*
- (2) *Der Verein hat aber auch die Möglichkeit, den PC zu 60% dem Unternehmen zuzuordnen. Im ersten Jahr steht der Vorsteuerabzug nur mit EUR 480,-*

3. Begünstigte Vereine im materiellen Abgabenrecht

(EUR 800,- USt, davon 60% unternehmerische Nutzung) zu. Es kommt jedoch zu keiner jährlichen Eigenverbrauchsbesteuerung.

- (3) Würde der PC zB nur zu 5% unternehmerisch genutzt, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Auch für Gebäude gilt das oben dargestellte Zuordnungswahlrecht (vollständige, teilweise oder keine Zuordnung zum Unternehmen). Bei gemischt-genutzten Gebäuden ist allerdings zu beachten, dass auch bei vollständiger Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Gebäudeteils nicht zusteht (vgl UStR 2000, Rz 1912 b; EuGH 12. 2. 2009, Rs C-515/07, VLNTO). Ein vollständiger Vorsteuerabzug mit anschließendem Eigenverbrauch kommt bei Gebäuden somit nicht in Betracht.

Gemäß § 12 Abs 3 UStG ist der Vorsteuerabzug für Leistungen, die der Ausführung (unecht) steuerbefreiter Umsätze dienen, ausgeschlossen (vgl zu den Steuerbefreiungen oben 3.2.5.). Auf die Möglichkeit der Ausübung der Option zur Steuerpflicht für bestimmte Umsätze und die damit verbundene Möglichkeit des Vorsteuerabzuges wurde bereits hingewiesen.

Da eine sachgerechte Zuordnung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nicht unternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, bei Vereinen zu administrativen Schwierigkeiten führen könnte, kann nach der Verwaltungspraxis (VereinsRI 2001, Rz 528 ff) die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Verhältnis der Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich (netto ohne USt) zu den Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich (zuzüglich der unecht befreiten Umsätze) erfolgen. Zu den Einnahmen gehören alle Zuwendungen, die dem Verein zufließen, insbesondere Einnahmen aus Leistungen, Mitgliedsbeiträgen, Subventionen, Zuschüssen, Spenden usw. Aus Vereinfachungsgründen können nach der Verwaltungspraxis auch alle Vorsteuerbeträge, die sich auf Verwaltungsgemeinkosten beziehen (zB die Vorsteuer für die Beschaffung des Büromaterials) einheitlich in den Aufteilungsschlüssel einbezogen werden, auch wenn einzelne dieser Vorsteuerbeträge an sich dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen (bzw dem unecht befreiten) Bereich ausschließlich zuzuordnen wären (vgl *Hinterleitner*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen², 220; *Schuchter*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz H149 ff; VereinsRI 2001, Rz 529 f).

3.2.8 Leistungsbezug aus dem Ausland

a) Wareneinkauf aus der EU – innergemeinschaftlicher Erwerb

Bezieht ein Verein Gegenstände aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet von anderen Unternehmern, so ist der Verein grundsätzlich zur Abfuhr der Erwerbsteuer in Österreich verpflichtet. Der Verein muss in diesen Fällen eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID-Nummer) beantragen und die Erwerbsteuer an das zuständige Finanzamt entrichten. Eine Erwerbsbesteuerung unterbleibt, wenn der Verein Nichtunternehmer ist oder den Gegenstand nicht für sein Unternehmen erwirbt und der Gesamtbetrag der Entgelte

für diese Erwerbe den Betrag von EUR 11.000,- im vorangegangenen Jahr nicht und im laufenden Jahr noch nicht überstiegen hat (Erwerbsschwelle). Ab dem Entgelt für den Erwerb, mit dem im laufenden Jahr die Erwerbsschwelle überstiegen wird, unterliegt der Erwerb der Besteuerung.

Beispiel (vgl. VereinsRI 2001, Rz 549):

Ein nicht umsatzsteuerpflichtiger gemeinnütziger Sportverein bezieht erstmalig eine Lieferung von Sportgeräten (zur Versorgung der Mitglieder zum Selbstkostenpreis) aus Dänemark in Höhe von EUR 25.000,- netto. Bisher wurden noch keine innergemeinschaftlichen Erwerbe getätigt. Der Verein muss EUR 5.000,- Erwerbssteuer an das österreichische Finanzamt abführen, da die Erwerbsschwelle von EUR 11.000,- überschritten wurde. Der Umsatz ist für den dänischen Verkäufer steuerfrei, wenn der Verein seine UID-Nummer vorweist.

b) Bezug von Dienstleistungen und Werklieferungen aus dem Ausland

Erbringt ein ausländischer Unternehmer iSd § 19 Abs 1 zweiter Satz UStG sonstige Leistungen (Dienstleistungen) oder Werklieferungen an einen Unternehmer, kommt es zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger. Beim Übergang der Steuerschuld schuldet der Leistungsempfänger für die an ihn ausgeführte Leistung die Umsatzsteuer. Der Leistungsempfänger hat die Umsatzsteuer selbst zu berechnen und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen.

Zum Übergang der Steuerschuld auf einen Verein als Leistungsempfänger kommt es dann, wenn der Verein Unternehmer ist (wobei der den Übergang der Steuerschuld auslösende Leistungsbezug auch den nichtunternehmerischen Bereich des Vereines betreffen kann). Hinzuweisen ist, dass die Liebhabereivermutung bei gemeinnützigen Vereinen (vgl. VereinsRI 2001, Rz 463 und 464) im Zusammenhang mit dem Übergang der Steuerschuld nicht anzuwenden ist. Es kommt daher auch dann zum Übergang der Steuerschuld, wenn der Verein die Anwendung dieser Liebhabereivermutung nicht ausgeschlossen hat (vgl. VereinsRI 2001, Rz 534 f).

Vom Übergang der Steuerschuld sind aber auch ausschließlich nichtunternehmerisch tätige Vereine betroffen, die über eine UID-Nummer verfügen (zB für Zwecke eines innergemeinschaftlichen Erwerbes nach Überschreiten der Erwerbsschwelle) und daher – obwohl Nichtunternehmer – für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind (vgl. VereinsRI 2001, Rz 534 g).

Beispiel (vgl. BMF, Vereine und Steuern, 64):

Ein nichtunternehmerisch tätiger gemeinnütziger Verein hat im Jahr 2012 um EUR 40.000,- netto Waren aus Deutschland eingekauft. Er erhält eine UID-Nummer. Aufgrund eines Gewährleistungsfalles beauftragt er einen deut-

schen Rechtsanwalt, der für seine im Jahr 2013 erbrachte Dienstleistung eine Rechnung über EUR 1.500,- stellt. Der Verein gilt für den Übergang der Steuerschuld als Unternehmer (obwohl er Nichtunternehmer ist, aber eine UID besitzt). Leistungsort der Anwaltsleistung ist Österreich. Es kommt zum Übergang der Steuerschuld von EUR 300,- auf den Verein als Leistungsempfänger.

3.2.9 Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuervorauszahlung und Veranlagung

Vereine, die unternehmerisch tätig sind oder innergemeinschaftliche Erwerbe zu versteuern haben oder Steuerschuldner aufgrund des Übergangs der Steuerschuld sind, haben monatliche oder vierteljährliche Voranmeldungen zu legen und die sich allenfalls ergebende Umsatzsteuerschuld bis spätestens am 15. des zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt zu entrichten. Unter bestimmten Voraussetzungen entfällt die Verpflichtung zur Einreichung von Voranmeldungen (vgl. VereinsRI 2001, Rz 537 ff). Die Umsatzsteuerjahreserklärung ist bis Ende Juni des Folgejahres beim Finanzamt elektronisch einzureichen (vgl. § 134 BAO).

3.3 Kommunalsteuer

Der 3%igen Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind (§ 1 KommStG).

Der Begriff des **Dienstnehmers** richtet sich dabei nach § 47 Abs 2 EStG. Ein Dienstverhältnis liegt demnach dann vor, wenn die Arbeitskraft geschuldet wird, kein Unternehmerrisiko besteht und eine sachliche und persönliche Weisungsgebundenheit besteht.

Kommunalsteuerpflichtig sind nur Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer eines **Unternehmens** gewährt werden. Der Unternehmerbegriff des § 3 KommStG entspricht im Wesentlichen dem des UStG. Ebenso wie im UStG wird im KommStG auf die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit abgestellt. Ein Verein ist daher nur insoweit Unternehmer iSd KommStG, als er selbstständig, nachhaltig und einnahmenerzielend tätig wird. Zum Unternehmensbereich gehören daher die Gewerbebetriebe und die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe in allen ihren Ausprägungen (auch unentbehrliche und entbehrliche Hilfsbetriebe) sowie die vermögensverwaltenden Tätigkeiten (insbesondere Vermietung und Verpachtung). Liebhaberei kommt bei der KommSt nicht in Betracht.

Ist ein Dienstnehmer teilweise im unternehmerischen und teilweise im nicht unternehmerischen Bereich tätig, sind die Arbeitslöhne (in der Regel nach dem zeitlichen Ausmaß der Tätigkeiten) aufzuteilen und nur mit dem unternehmerischen Teil steuerpflichtig (vgl. VereinsRI 2001, Rz 586; § 5 Abs 3 KommStG).

§ 8 Z 2 KommStG sieht eine **Befreiung** von der KommSt für Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen vor, soweit sie mildtätigen Zwecken und/oder

gemeinnützigen Zwecken auf dem Gebiet der Gesundheitspflege, Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge dienen (vgl dazu VereinsRI 2001, Rz 589). Voraussetzung für die Kommunalsteuerbefreiung ist, dass der Verein insgesamt die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllt und der jeweilige Betrieb entweder mildtätige Zwecke und/oder gemeinnützige Zwecke auf den erwähnten Gebieten verfolgt. Liegen mehrere begünstigte Zwecke vor, erstreckt sich die Befreiung nur auf die in § 8 Z 2 KommStG genannten Zwecke (vgl VereinsRI 2001, Rz 590). Die Anwendbarkeit der Befreiung ist somit letztendlich anhand der konkreten Ausgestaltung des Betriebes zu beurteilen.

Die Befreiung des § 8 Z 2 KommStG bezieht sich nur auf unentbehrliche Hilfsbetriebe. Entbehrliche Hilfsbetriebe und begünstigungsschädliche Betriebe sowie Gewerbebetriebe eines gemeinnützigen Vereins sind grundsätzlich stets kommunalsteuerpflichtig. Eine Ausnahme besteht jedoch für begünstigungsschädliche Betriebe, wenn für diese Betriebe individuelle Ausnahmegenehmigungen gem § 44 Abs 2 BAO vorliegen und die Betriebe explizit von der Steuerpflicht ausgenommen sind (vgl VereinsRI 2001, Rz 656; *Taucher*, KommStG, § 8 Rz 48).

3.4 Sonstige Begünstigungen in einzelnen Abgabenvorschriften

a) Werbeabgabe

Der Werbeabgabe unterliegen Werbeleistungen, die im Inland gegen Entgelt erbracht werden. Als Werbeleistung gilt die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken, in Hörfunk und Fernsehen, die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbepbotschaften.

Die Bemessungsgrundlage der Werbeabgabe ist das Entgelt.

Der Steuersatz beträgt 5%. Die Werbeabgabe ist vom Werbenden selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Erbringung der Werbeleistung abzuführen. Grundsätzlich ist die Werbeabgabe zu bezahlen, wenn die gesetzlich vorgesehene monatliche Bagatellgrenze von EUR 1.000,- Bemessungsgrundlage (EUR 50,- Werbeabgabe) überschritten wurde.

Für begünstigte Vereine gilt hingegen eine Sonderregelung: Die Werbeabgabe muss erst dann bezahlt werden, sobald die Jahresbagatellgrenze in Höhe von EUR 10.000,- Bemessungsgrundlage (EUR 500,- Werbeabgabe) überschritten wurde.

Bis zum 31. 3. des Folgejahres muss eine Jahreserklärung abgegeben werden. Bei werbeabgabepflichtigen Entgelten unter EUR 10.000,- pro Jahr besteht keine Pflicht zur Abgabe einer Erklärung. Sind bereits monatliche Zahlungen erfolgt, kann durch Veranlagung die Rückerstattung verlangt werden.

Begünstigte Sportvereine und die in § 176 Abs 1 Z 7 ASVG genannten Organisationen, wie Bergrettung etc. sind dann nicht werbeabgabepflichtig, wenn die Werbeleistung als „Paket“ erbracht wird. Dies ist immer dann der Fall, wenn im Vertrag zwischen Verein und Unternehmen neben an sich steuerpflichtigen Leistungen, wie zB Werbetafeln,

4. Einkünfte der Vereinsmitglieder und anderer Personen

Dressaufschrift, auch nicht steuerpflichtige Leistungen enthalten sind (zB Autogrammstunden, Werbedurchsagen, Freikarten, Auftritte; vgl VereinsRL 2001, Rz 760; BMF, Vereine und Steuern, 74).

b) Grundsteuer

Der Grundsteuer unterliegt der inländische Grundbesitz. Vereine können als juristische Personen auch Grundstücke besitzen, und unterliegen damit der Grundsteuer. Die Festsetzung und Einhebung erfolgt durch die Gemeinden.

Befreit ist der Grundbesitz

- ▶ eines gemeinnützigen oder mildtätigen Vereins, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird (§ 2 Z 3 lit b GrStG),
- ▶ eines Sportvereins, der ausschließlich für sportliche Zwecke benutzt wird und für diese Zwecke besonders hergerichtet ist (sportliche Anlagen; vgl § 2 Z 4, § 7 GrStG).

c) Gebühren und Verkehrsteuern

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 des Schriftverkehrs mit den öffentlichen Behörden und Ämtern vor (VereinsRI 2001, Rz 679). Für die übrigen Schriften und für Rechtsgeschäfte bestehen keine Befreiungen. Auch im Grunderwerbsteuergesetz bestehen keine Sondervorschriften für begünstigte Vereine. Im Bereich der Glückspielabgabe besteht eine Ermäßigung auf 5% für Lotterien ohne Erwerbzweck bei Verwendung der Reinerträge für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.

Für die Erhebung von Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspielabgaben ist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in Wien, Vordere Zollamtstraße 5, 1030 Wien, zuständig.

4. Einkünfte der Vereinsmitglieder und anderer Personen

Vereinsmitglieder und andere Personen, die für einen Verein tätig werden, können zu diesem in verschiedene Rechtsbeziehungen treten. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass an Personen, die für den Verein tätig werden, angemessene Vergütungen ausbezahlt werden dürfen, ohne dass der Verein selbst seine abgabenrechtlichen Begünstigungen verliert. Hinsichtlich der Beurteilung der Angemessenheit stellt die Rechtsprechung und ihr folgend die Verwaltungspraxis darauf ab, ob die Körperschaft den Vorteil einem fremden Dritten ebenfalls gewährt hätte (sog Fremdvergleich). Dienstnehmer oder Werknehmer von begünstigten Vereinen sind daher nicht verpflichtet, selbstlos oder gegen ein unangemessen niedriges Entgelt tätig zu werden.

Auf Ebene des Vereines stellt die Entlohnung der Tätigkeiten – insoweit der Verein einen steuerlich relevanten Betrieb unterhält – eine abzugsfähige Betriebsausgabe dar. Beim Empfänger gehören Vorteile und Bezüge zu den steuerpflichtigen Einkünften, wenn sie unter eine Einkunftsart des § 2 EStG fallen. Der Umstand, dass derartige Bezüge häufig

unter dem Titel Aufwandsentschädigung bzw. Spesenersatz empfangen werden, führt nicht dazu, dass diese Bezüge von der Besteuerung ausgenommen sind (vgl. VereinsRI 2001, Rz 762). Die Verwaltungspraxis sieht jedoch bei der Besteuerung der für den Verein tätigen Personen gewisse Begünstigungen vor.

4.1 Beurteilung der Einkunftsart der für den Verein tätigen Personen

Im Rahmen der Einkünfteermittlung auf Ebene nachstehender Personengruppen ist zunächst zu beurteilen, welcher Einkunftsart die vom Verein gewährten Zuwendungen zuzurechnen sind. Diese Frage, insbesondere ob ein Dienstverhältnis vorliegt oder nicht, ist grundsätzlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu beurteilen.

a) Gewählte Funktionäre

Die Übernahme ehrenamtlicher Vereinsfunktionen begründet **grundsätzlich kein Dienstverhältnis**, auch wenn laufend (pauschale) Aufwandsentschädigungen gezahlt werden (VereinsRI 2001, Rz 763). Die Aufwandsentschädigungen sind nach Abzug der (pauschalen) Betriebsausgaben beim Empfänger (Funktionär) als sonstige selbstständige Einkünfte (§ 22 Z 2 EStG) steuerlich zu erfassen. Ein **Dienstverhältnis** wird bei einem Funktionär (ausnahmsweise) nur bei Vorliegen der typischen Merkmale eines derartigen Vertragsverhältnisses anzunehmen sein.

Beispiel (aus *Schulitz*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz L007):

Mit einem Vereinsobmann wird für seine Tätigkeit eine fixe Arbeitszeit und die Ausbezahlung monatlich gleicher Bezüge inklusive 13. und 14. Monatsbezug vereinbart. Mehrleistungen werden durch Überstundenzahlungen abgegolten. Der Obmann hat Anspruch auf den gesetzlich fixierten Urlaub und erhält die Bezüge auch im Krankheitsfall ausbezahlt. In einem derartigen Fall ist vom Vorliegen eines Dienstverhältnisses auszugehen.

b) Vereinsmitglieder und andere dem Verein nahe stehende Personen sowie „Aktive“ (SportlerInnen, TrainerInnen, KünstlerInnen usw)

Bei diesen Personengruppen sind die Leistungsentgelte, je nach Höhe bzw. Art der Leistungserbringung, verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen (vgl. VereinsRI 2001, Rz 764 ff):

Stellen Vereinsmitglieder oder sonstige dem Verein nahe stehende Personen (bspw. Angehörige von Vereinsmitgliedern), sowie Sportler, Künstler, Trainer dem Verein ihre Arbeitskraft vertraglich gegen ein nicht nur geringfügiges Entgelt ausschließlich oder in erheblichem Ausmaß zur Verfügung, liegt regelmäßig ein **Dienstverhältnis** vor.

Steht jedoch für diese Personen nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die Betätigung für den Verein und dessen begünstigte Zwecke im Vordergrund, wird das **Vorliegen eines Dienstverhältnisses zu verneinen** sein. Dies wird dann zutreffen, wenn

mangels Abschlusses eines Vertrages, mangels Leistungsverpflichtung und mangels Vereinbarung einer festen Arbeitszeit und einer wesentlich über den Ersatz der tatsächlich anfallenden Kosten hinausgehenden Vergütung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Abhängigkeit der Person, eine Eingliederung in den Organismus des Vereins und ein Schulden der Arbeitskraft nicht unterstellt werden kann. Ein Dienstverhältnis liegt nach der Verwaltungspraxis regelmäßig nicht vor, wenn die monatlichen Einnahmen unter Außerachtlassung von Fahrtkosten- und Reisekostensätzen nicht höher sind, als der für den Eintritt in die Vollversicherung gem § 5 Abs 2 ASVG maßgebliche monatliche Höchstbetrag (für das Kalenderjahr 2013: EUR 386,80). Die Einkünfte sind in diesem Fall als (sonstige) Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 oder 3 EStG zu qualifizieren.

Verpflichtet sich eine Person lediglich zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen, Konzerten, Auftritten usw und steht dabei die Erbringung des Leistungserfolges im Vordergrund (zB bei einem Fußballspieler Tor- oder Punkteprämien), ist von einem **Werkvertrag** auszugehen. Dieser Werkvertrag führt, wenn die regelmäßige Erzielung von Einkünften im Vordergrund steht, zu gewerblichen Einkünften, im Fall gelegentlicher Einnahmenerzielung zu Einkünften im Sinne des § 29 Z 1 oder 3 EStG. Für Vereinsmitglieder und andere dem Verein nahe stehenden Personen (zB in der Funktion eines Betreuers) gelten diese Ausführungen sinngemäß.

c) Sozialdienstmitarbeiter

Bei freiwilligen Mitarbeitern von gemeinnützigen oder mildtätigen Vereinen auf dem Gebiet der Sozialdienste (Rettungs- und Krankentransport, Alten- und Behindertenbetreuung, Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, Resozialisierung und Suchtgiftbekämpfung usw) ist nach der Verwaltungspraxis (VereinsRI 2001, Rz 775 f) ein 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 die an sie gewährten Vergütungen bestimmte Jahreshöchstbeträge nicht übersteigen (vgl unten 4.3.).

4.2 Verpflichtungen des Vereines iZm der Vergütung von Leistungen

Bei Vorliegen eines Dienstverhältnisses unterliegen grundsätzlich alle Zahlungen an die Arbeitnehmer als nichtselbstständige Einkünfte dem Steuerabzug vom Arbeitslohn. Dem Steuerabzug unterliegen auch alle anderen geldwerten Vorteile (Sachbezüge) und Prämien. Der Verein selbst unterliegt den im Einkommensteuergesetz normierten Pflichten des Arbeitgebers (Führung eines Lohnkontos, Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Haftung für Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Übermittlung von Lohnzetteln an das Betriebsstättenfinanzamt oder dem sachlich und örtlich zuständigen Krankenversicherungsträger, Anmeldung des Arbeitnehmers vor Arbeitsantritt uvm).

Bei selbstständigen, gewerblichen oder sonstigen Einkünften trifft den Verein in der Regel keine Steuerabzugsverpflichtung (eine Ausnahme besteht bei der Beschäftigung von Ausländern, soweit eine Steuerabzugspflicht gem § 99 EStG besteht). Die Erfassung dieser Einkünfte zur Einkommensteuer erfolgt durch den Bezieher im Veranlagungsweg. § 109 a EStG normiert jedoch eine Mitteilungsverpflichtung des auszahlenden Vereins an

das Finanzamt, soweit natürliche Personen oder Personenvereinigungen für den Verein bestimmte Leistungen außerhalb eines Dienstverhältnisses erbringen (zB Leistungen als Vortragender, Lehrender und Unterrichtender oder sonstige Leistungen, die im Rahmen eines freien Dienstverhältnisses erbracht werden und der Versicherungspflicht als freier Dienstnehmer gemäß § 4 Abs 4 ASVG unterliegen). Eine Mitteilung kann diesfalls unterbleiben, wenn das einer Person im Kalenderjahr insgesamt gewährte Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostensätze nicht mehr als EUR 900,- und das Entgelt für jede einzelne Leistung nicht mehr als EUR 450,- beträgt.

4.3 Einkünfte aus der Tätigkeit für den Verein

a) Kostenersätze

Nach der Verwaltungspraxis (VereinsRI 2001, Rz 774) ist eine steuerfreie Auszahlung bestimmter Kostenersätze an gewählte Funktionäre, Vereinsmitglieder oder Aktive – unabhängig von der Qualifikation der von ihnen erzielten Einkünfte – zur Abgeltung ihrer Reisekosten (Fahrtkosten, Verpflegungs- und Unterhaltskosten) möglich. Nach den Vereinsrichtlinien liegen beim Empfänger keine Einkünfte vor, wenn für Verpflegungskosten nicht mehr als EUR 26,40, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nicht mehr als EUR 13,20 und ein Reisekostenausgleich von EUR 3,- (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden von EUR 1,50) verrechnet werden. Daneben ist der Ersatz der tatsächlichen Kosten eines Massenbeförderungsmittels steuerfrei möglich. Zur Abgeltung der Fahrtkosten kann auch das amtliche Kilometergeld herangezogen werden, allerdings ist dieses um die steuerfrei ausbezahlten Kosten des Massenbeförderungsmittels und den Reisekostenausgleich zu kürzen. Als Reise gilt dabei – abweichend vom Reisebegriff des Einkommensteuerrechts – jede Fortbewegung ohne Berücksichtigung von Mindestgrenzen. Die Tatsache des Vorliegens von Reisen (zB Fahrten zu den Trainings- und Aufführungsorten) muss jedenfalls aus den Aufzeichnungen des Vereins ersichtlich sein. Werden die Kosten vom Verein getragen, so stehen die steuerfreien Tagesgelder und der Reisekostenausgleich nicht zu. Hinzuweisen ist ferner darauf, dass die besonderen Reisekostensätze nach den Vereinsrichtlinien nur vom Verein steuerfrei ausbezahlt werden dürfen; eine Berücksichtigung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben im Zuge der Veranlagung ist in diesem Ausmaß nicht möglich, da diesfalls an den (engeren) Reisebegriff des EStG anzuknüpfen ist.

Die Begünstigungen dieses Abschnitts sind für Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer nicht anzuwenden. Für diesen Personenkreis wurde stattdessen eine Steuerbefreiung geschaffen. Aufgrund der gesetzlichen Sonderregelung des § 3 Abs 1 Z 16 c EStG sind pauschale Reiseaufwandentschädigungen, die von begünstigten Sportvereinen an Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer gewährt werden, in Höhe von EUR 60,- pro Einsatztag, höchstens aber EUR 540,- pro Kalendermonat der Tätigkeit steuerfrei.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Auszahlung steuerfreier Kostenersätze bestehen nach der Rz 776 der VereinsRI 2001 für freiwillige Mitarbeiter von Sozialdiensten derzeit folgende Höchstsätze: EUR 2,20 je angefangener Einsatzstunde, höchstens jedoch EUR 26,40 innerhalb eines Zeitraumes von 24 Stunden, bis zu einem Jahreshöchstbe-

4. Einkünfte der Vereinsmitglieder und anderer Personen

trag von EUR 1.584,- für Verpflegungs- und Unterhaltskosten; EUR 3,20 als Ersatz der Fahrtkosten für jede Fahrt zwischen Wohnung und Tätigkeitsort und zurück unabhängig von der Einsatzdauer und der Fahrtstrecke. Diese Höchstsätze können von begünstigten Vereinen auf dem Gebiet der Sozialdienste bei der Prüfung der Frage, ob hinsichtlich der erzielten Betriebsergebnisse ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegt (und somit allenfalls erzielte Überschüsse als Zufallsgewinne anzusehen sind), als „fiktive“ Betriebsausgabe abgezogen werden, auch wenn diese Beträge an die im Sozialdienst tätigen freiwilligen Mitarbeiter nicht ausbezahlt werden (vgl VereinsRI 2001, Rz 170).

b) Betriebsausgaben-/Werbungskostenpauschale

Die für den Verein tätigen Personen können im Rahmen der Veranlagung ohne Nachweis pro Monat einen Betrag von EUR 75,- als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten geltend machen (vgl VereinsRI 2001, Rz 772). Bei Tätigkeit für mehrere Vereine stehen die pauschalen Betriebsausgaben bzw Werbungskosten für jede Vereinstätigkeit separat zu. Von dieser Begünstigung sind jedoch Personen, die in einem Dienstverhältnis zum Verein stehen, ausgeschlossen. Ebenso ist diese Begünstigung nicht für Sportler, Schiedsrichter und Sportbetreuer anzuwenden.

TEIL III

SPENDENBEGÜNSTIGUNG DES EStG UND SPENDENGÜTESIEGEL

1. Steuerfolgen für den Beitragsleistenden

a) Spenden

Für den Spender stellt sich regelmäßig die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit einer Spende. Spenden sind als freiwillige Zuwendungen grundsätzlich nicht abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 5 KStG). Aufgrund gesetzlicher Anordnung sind jedoch Spenden an die in § 4 a EStG genannten Einrichtungen betraglich begrenzt als Betriebsausgaben (wenn aus dem Betriebsvermögen geleistet) oder als Sonderausgaben (wenn aus dem Privatvermögen geleistet) abzugsfähig (vgl zur Spendenbegünstigung *Baldauf*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Kap E.1).

Abzugsfähig sind Spenden an Einrichtungen, die im Gesetz ausdrücklich aufgezählt werden sowie an Einrichtungen, die zum Zeitpunkt der Spende über einen gültigen Spendenbegünstigungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 verfügen und daher in der Liste der begünstigten Spendenempfänger eingetragen sind. Die Liste der begünstigten Spendenempfänger ist auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen veröffentlicht. Die im EStG ausdrücklich genannten Einrichtungen (zB Universitäten, Forschungsförderungsfonds, Österreichische Akademie der Wissenschaften, Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts und – bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen – von anderen Rechtsträgern, Bundesdenkmalamt, gemeinnützige Dachverbände des Behindertensports, freiwillige Feuerwehren) werden nicht in der Liste des BMF veröffentlicht.

Gemeinnützige Vereine kommen als begünstigte Spendenempfänger dann in Betracht, wenn sie insbesondere folgende begünstigte Zwecke verfolgen:

- ▶ Durchführung von der Wissenschaft dienenden Forschungsaufgaben oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben auf Hochschulniveau;
- ▶ Mildtätige Zwecke iSd § 37 BAO; Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern; Hilfestellung in Katastrophenfällen; Umwelt-, Natur- und Artenschutz sowie Tierschutz (Tierheime). Eine Spendenbegünstigung kommt dabei für operativ tätige Vereine, die diese Zwecke unmittelbar selbst verfolgen, als auch für spendensammelnde Vereine in Betracht.

Die Feststellung, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Aufnahme in die Liste der begünstigten Spendenempfänger vorliegen, erfolgt durch einen Bescheid (Spendenbegünstigungsbescheid) des für das gesamte Bundesgebiet zuständigen Finanzamtes Wien 1/23. Der Inhaber eines Spendenbegünstigungsbescheides hat dem Finanzamt

jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag eine Bestätigung eines Wirtschaftsprüfers vorzulegen.

Der Spendenabzug ist betragsmäßig begrenzt. Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen (Unternehmensspenden) sind insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig, als sie 10% des Gewinnes (vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages) des laufenden Wirtschaftsjahres nicht übersteigen (§ 4 a Abs 1 EStG). Spenden aus dem Privatvermögen sind insoweit als Sonderausgabe abzugsfähig, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen insgesamt 10% des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrags der Einkünfte des laufenden Jahres nicht übersteigen (§ 18 Abs 1 Z 7 EStG).

Die Hingabe einer Spende ist durch den Spender auf Verlangen der Abgabenbehörde durch Vorlage eines Beleges nachzuweisen. Für diesbezügliche Belege gilt die allgemeine siebenjährige Aufbewahrungsverpflichtung.

Weitere Informationen zur Absetzbarkeit von Spenden und zum Spendenbegünstigungsbescheid gemäß § 4 a EStG enthalten die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (Rz 1330 bis 1349), auf welche in den Vereinsrichtlinien 2001 verwiesen wird.

b) Sponsoring

Zuwendungen an einen begünstigten Verein, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, sind beim Sponsor zur Gänze als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die betriebliche Veranlassung wird insbesondere iZm Sponsorverträgen anerkannt. Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit ist, dass die Sponsorleistung als angemessene Gegenleistung für die vom gesponserten Verein übernommene Verpflichtung zu Werbeleistungen angesehen werden kann. Sponsorzahlungen sind daher nur insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig, als ein entsprechender Werbeeffect nachgewiesen werden kann. Beispielsweise wird bei Sponsorzahlungen für kulturelle Veranstaltungen die betriebliche Veranlassung bejaht, wenn der Veranstaltung entsprechende Breitenwirkung zukommt und die Sponsortätigkeit angemessen in der Öffentlichkeit (im Zuge der Veranstaltung etwa im Programmheft und in der kommerziellen Firmenwerbung bzw durch mediale Berichterstattung) bekannt gemacht wird (vgl VereinsRI 2001, Rz 163 f).

2. Spendengütesiegel

Die Erfüllung gemeinnütziger Zwecke durch Vereine wird vielfach erst durch die Aufbringung von Spendenmitteln aus der Bevölkerung ermöglicht. Um das Vertrauen der Spender in die Non-Profit-Organisationen (NPO) zu sichern und zu stärken, wurde auf Initiative von NPO-Dachverbänden und der Kammer der Wirtschaftstreuhandler ein Kooperationsvertrag abgeschlossen, der eine Prüfung der spendensammelnden Organisationen und die Verleihung des österreichischen Spendengütesiegels zum Inhalt hat. Für die Erlangung des Spendengütesiegels ist die Einhaltung bestimmter Standards iZm der Spendenaufbringung und Spendenverwaltung Voraussetzung. Non-Profit-Organisationen müssen sich jährlich einer externen Prüfung durch einen Wirtschaftstreuhandler un-

terziehen. Diese Prüfung umfasst mehrere Prüfbereiche (Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung, internes Kontrollsystem, satzungs- und widmungsgemäße Mittelverwendung, Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit, Finanzpolitik, Personalwesen, Lauterkeit der Werbung). Derzeit tragen 229 Organisationen das Spendengütesiegel (Stand Mai 2013; www.osgs.at).

TEIL IV

RECHNUNGSWESEN UND GEWINNERMITTLUNG DER VEREINE

Aufgabe des Rechnungswesens ist es, die Aktivitäten des Vereins in Zahlen zu erfassen, darzustellen, auszuwerten und zu beurteilen. Das Rechnungswesen erfüllt vor allem eine Informationsfunktion (Informationsbereitstellung für verschiedene Interessenten) und eine Dokumentationsfunktion (Rechenschaftslegung über die erfolgten Geschäftsfälle). Das Leitungsorgan eines Vereins ist nach § 20 VereinsG verpflichtet, in der Mitgliederversammlung die Mitglieder über die Tätigkeit und die finanzielle Gebarung des Vereins zu informieren. Gerade im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts stellt das Rechnungswesen auch ein Rechtfertigungsinstrument gegenüber der Finanzverwaltung zum Nachweis der Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Satzung dar. Aufgabe des Rechnungswesens ist es weiters, die Grundlage für die Steuerbemessung zu ermitteln.

1. Anforderungen an das Rechnungswesen nach dem Vereinsgesetz 2002

Im Vereinsgesetz 2002 wurden verbindliche Vorschriften für das Rechnungswesen von Vereinen definiert. § 21 VereinsG 2002 legt fest, dass jedes Leitungsorgan eines ideellen Vereins (in der Regel der Obmann bzw Vereinsvorstand) verpflichtet ist, ein den Anforderungen des Vereins entsprechendes Rechnungswesen einzurichten. Das Vereinsgesetz 2002 unterscheidet dabei für Zwecke der Rechnungslegung anhand verschiedener Größenkriterien drei Arten von Vereinen:

- ▶ kleine Vereine,
- ▶ mittelgroße Vereine und
- ▶ große Vereine.

Die Einteilung der Vereine in kleine, mittelgroße und große Vereine zieht unterschiedliche Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten nach sich, die im Folgenden kurz dargestellt werden.

Eine Rechnungslegungspflicht nach den Vorschriften des Unternehmensgesetzbuches (UGB) besteht für Vereine hingegen nicht, da gem § 189 Abs 3 UGB rechnungslegungsrechtliche Sonderbestimmungen, wie jene des Vereinsgesetzes, als *lex specialis* den Vorschriften des UGB vorgehen (vgl *Schuchter*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz F008).

1.1 Kleine Vereine

Grundsätzlich sind alle Vereine als Kleine zu betrachten, sofern sie nicht als mittelgroße oder große Vereine (siehe unten) einzustufen sind. Danach sind kleine Vereine jene

Vereine, deren gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Jahren den Betrag von EUR 1,0 Mio nicht überschreiten. Diese Vereine haben insbesondere für die laufende Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben zu sorgen.

Zum Ende des Rechnungsjahres hat das Leitungsorgan innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen (§ 21 Abs 1 VereinsG 2002). Die Vermögensübersicht soll gemeinsam mit dem Ergebnis der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Finanzlage des Vereins ausreichend verlässlich darstellen. In die Vermögensübersicht sind – je nach Umfang der wirtschaftlichen Tätigkeit des Vereins – alle wesentlichen Positionen des Vermögens und der Schulden aufzunehmen (vgl. *Krejci/Bydlinski/Rauscher/Weber-Schallauer*, VereinsG 2002, § 21 Rz 14; ferner die Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision, KFS/RL 19).

Die Rechnungsprüfer (zumindest 2 unabhängige und unbefangene Personen) haben gem § 21 Abs 2 VereinsG die Finanzgebarung des Vereins im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Mittel innerhalb von vier Monaten ab Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu prüfen und einen Prüfungsbericht zu erstellen.

1.2 Mittelgroße Vereine

Mittelgroße Vereine sind jene, deren gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als EUR 1,0 Mio waren, und die nicht als große Vereine zu qualifizieren sind (vgl 1.3.).

Der Begriff der „gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben“ wird im VereinsG selbst nicht definiert. Bei der Auslegung des Begriffs „gewöhnlich“ wird § 231 UGB sinngemäß heranzuziehen sein, wonach alle Erträge und Aufwendungen dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnen sind, sofern keine Außerordentlichkeit gegeben ist (vgl *Sulz*, *ecolex* 2002, 156; vgl ferner *Hackl*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen III, 211, wonach in Analogie zum UGB lediglich die Umsatzerlöse als „gewöhnliche“ Einnahmen heranzuziehen wären und KFS/RL 19). Außergewöhnliche Einnahmen (etwa Vermächtnisse zu Gunsten des Vereins, andere einmalige Zuwendungen oder der Erlös aus dem Verkauf von Liegenschaften) oder Ausgaben sind bei der Berechnung der Schwellenwerte außer Ansatz zu lassen. Daneben sind bei der Berechnung der jeweiligen Schwellenwerte die von einem öffentlichen Subventionsgeber in „gleichwertiger“ Weise geprüften Rechnungskreise nicht einzubeziehen (vgl § 22 Abs 3 VereinsG). Für solche Fälle ergibt sich, dass die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften jeweils getrennt für den durch den öffentlichen Subventionsgeber überprüften Rechnungskreis und für den verbleibenden Vereinsbereich zu bestimmen sind (vgl *Hackl*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III, 213).

Mittelgroße Vereine haben an Stelle der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung eine doppelte Buchhaltung zu führen und binnen fünf Monaten ab Ende des Rechnungsjahres einen Jahresabschluss bestehend aus Bilanz und GuV aufzustellen. Das VereinsG verweist betreffend der Rechnungslegung auf die Anwendung zahlreicher Bestimmungen des

2. Auswirkung d Rechnungslegungsvorschriften auf d steuerl Gewinnermittlung

UGB, sodass Vereine dieser Größenordnung bereits sehr in die Nähe der Kapitalgesellschaften rücken.

Für mittelgroße Vereine gelten dieselben Vorschriften der Rechnungsprüfung wie für kleine Vereine.

1.3 Große Vereine

Unter großen Vereinen versteht man jene Vereine, deren gewöhnliche Einnahmen oder gewöhnliche Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils höher als EUR 3,0 Mio waren oder deren jährliches Aufkommen an im Publikum gesammelten Spenden in diesem Zeitraum jeweils den Betrag von EUR 1,0 Mio überstieg. Der niedrigere Schwellenwert für „Spendenvereine“ entspricht der höheren Verantwortlichkeit der Organwalter solcher Vereine in Bezug auf die widmungsgemäße Verwendung der im Publikum gesammelten Spenden (Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu § 22 VereinsG).

Große Vereine haben gem § 22 Abs 2 VereinsG einen erweiterten Jahresabschluss aufzustellen. Sie haben zusätzlich zur Bilanz und zur GuV einen Anhang zu erstellen. Gem § 22 Abs 2 VereinsG sind im Anhang Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden und sonstige Zuwendungen sowie Einkünfte aus wirtschaftlicher Tätigkeit und die ihnen jeweils zugeordneten Aufwendungen anzugeben. Der Jahresabschluss eines großen Vereins ist von einem Abschlussprüfer – als Abschlussprüfer können Wirtschaftsprüfer sowie Revisoren herangezogen werden – zu prüfen, welcher die gesetzlichen Aufgaben des Rechnungsprüfers zu erfüllen hat.

2. Auswirkung der Rechnungslegungsvorschriften des Vereinsgesetzes auf die steuerliche Gewinnermittlung

Begünstigte Vereine sind nur insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und zur steuerlichen Gewinnermittlung verpflichtet, als sie entbehrliche Hilfsbetriebe oder begünstigungsschädliche Betriebe unterhalten, die nicht auf Grund einer Ausnahmegenehmigung (vgl oben Kap 3.1.4.) von der Abgabepflicht ausgenommen sind (vgl VereinsRI 2001, Rz 327). Die im Rahmen dieser Betriebe erzielten Einkünfte sind nach den entsprechenden steuerrechtlichen Vorschriften zu bestimmen.

Während sich das Vereinsgesetz hinsichtlich der Ergebnisrechnung am gesamten Verein orientiert, stellt das Steuerrecht auf den einzelnen Betrieb ab (betriebsbezogene Betrachtung; vgl *Schuchter*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, Rz F 021). Die in den §§ 21 ff VereinsG festgelegten Rechnungslegungsvorschriften sind abgabenrechtlich nur insoweit relevant, als danach zu führende Aufzeichnungen gegebenenfalls auch für steuerliche Zwecke heranzuziehen sind (VereinsRI 2001, Rz 329).

Für kleine Vereine sieht § 21 VereinsG eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht vor. Allerdings kann eine solche vereinsrechtliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung per se keine taugliche Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung sein, weil sie nie betriebsbezogen ist. Die Adaptierung der vereinsrechtlichen Jahres-

rechnung ist demnach bei Vorliegen von steuerpflichtigen Betrieben jedenfalls erforderlich (vgl. *Schuchter*, in *Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine¹⁰, F021 ff).

Für mittelgroße und große Vereine sieht § 22 VereinsG eine qualifizierte Rechnungslegung (Buchführungspflicht) vor. Wer nach dem Unternehmensgesetzbuch oder anderen gesetzlichen Vorschriften (darunter ist auch das Vereinsgesetz zu subsumieren) zur Führung von Büchern verpflichtet ist, hat diese Verpflichtung gemäß § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen. Vor diesem Hintergrund hat auch aus abgabenrechtlicher Sicht eine Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich selbst dann zu erfolgen, wenn die betrieblichen Einnahmen des Vereins die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht einmal (annähernd) erreichen, weil vereinsrechtlich zur Einteilung der Vereine neben den gewöhnlichen Einnahmen auch die Höhe der Ausgaben oder das Spendenaufkommen herangezogen werden. Durch Bezugnahme auf das Spendenaufkommen können nichtbetriebliche Einnahmen Einfluss auf die Gewinnermittlungsart haben (vgl. *Renner*, in *Achatz*, Die Besteuerung der NPO III, 113).

3. Steuerliche Gewinnermittlung

Ziel dieses Abschnittes ist es, einen groben Überblick über die steuerliche Gewinnermittlung zu geben.

Die steuerliche Gewinnermittlung bezieht sich auf die betrieblichen Einkunftsarten (siehe unten Pkt 3.1.). Bezieht der Verein Einkünfte im Rahmen der Vermögensverwaltung (außerbetriebliche Einkunftsarten), so werden diese durch den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gem §§ 15 ff EStG ermittelt. Unter die Einkünfte aus Vermögensverwaltung fallen die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die sonstigen Einkünfte (zB Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, aus privaten Grundstücksveräußerungen, aus Spekulationsgeschäften). Einkünfte aus Vermögensverwaltung sind insoweit steuerfrei, als sie nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (vgl. oben Teil II, Pkt 3.1.1.).

3.1 Einkunftsarten

Bei Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, rechnen alle Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs 3 KStG). Dies gilt etwa für die GmbH. Da Vereine nicht allein auf Grund ihrer Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Aufstellung eines Jahresabschlusses verpflichtet sind, ist § 7 Abs 3 KStG nicht anwendbar (vgl. *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Tz 185).

Das Einkommen von Vereinen setzt sich daher gem § 7 Abs 2 KStG aus den in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten zusammen. Dies bedeutet für Vereine, dass das Ergebnis der von ihnen unterhaltenen steuerpflichtigen Betriebe für die folgenden Einkunftsarten getrennt zu ermitteln ist:

- ▶ Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- ▶ Einkünfte aus selbständiger Arbeit (in Einzelfällen),

► Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Gem § 45 Abs 1 BAO gehören zu den genannten Einkunftsarten auch die Einkünfte aus den entsprechenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben.

3.2 Form der Gewinnermittlung

Bezieht der Verein betriebliche Einkünfte, so sind die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des EStG (§§ 4 bis 14 EStG) maßgebend. Die Gewinnermittlung hat für jeden Betrieb gesondert zu erfolgen.

Nach der Verwaltungspraxis (VereinsRI 2001, Rz 335) bestehen aber keine Bedenken, die einzelnen entbehrlichen Hilfsbetriebe und die begünstigungsschädlichen Betriebe (vorausgesetzt, es liegt eine Ausnahmegenehmigung vor) für Zwecke der Führung von Aufzeichnungen und der Gewinnermittlung zusammenzufassen. 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. Zu beachten ist jedenfalls, dass die Eigenschaft des einzelnen Betriebes als begünstigungsschädlich oder -unschädlich feststellbar sein muss. Daraus folgt, dass ein Verein, der eine Steuerbefreiung aus dem Titel der Gemeinnützigkeit anstrebt, vor der Notwendigkeit steht, durch ordnungsgemäße Führung ausreichender Aufzeichnungen Vorsorge für den Beweis seiner Gemeinnützigkeit zu treffen (vgl *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht², 33).

Aus steuerlicher Sicht kann es sich empfehlen, für die steuerpflichtigen Bereiche gesonderte Rechnungskreise zu führen, welche am Jahresende zusammengefasst werden. Die Gewinnermittlungsart dieser zusammengefassten Betriebe richtet sich zweckmäßigerweise nach dem Betrieb, der zur höchstrangigen Gewinnermittlung verpflichtet ist (vgl KStR 2013, Rz 421; vgl weiters *Hackl*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen III, 204 f).

Der Gewinn kann dabei auf folgende Arten ermittelt werden (vgl VereinsR 2001, Rz 329 ff; EStR 2000, Rz 414 ff, KStR 2013, Rz 420 ff):

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

a) Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG

Unterliegt der Verein als solcher nach den Vorschriften des Vereinsgesetzes (vgl § 22 VereinsG) der Buchführungspflicht, ist dies auch für den Bereich des Abgabenrechtes relevant (siehe § 124 BAO). Erzielt ein solcher Verein Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sind diese Einkünfte gemäß § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln (VereinsRI 2001, Rz 334).

Erzielt ein Verein, der als solcher nicht der Buchführungspflicht gemäß § 22 VereinsG unterliegt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb(en) und ist bei einem oder mehreren Betrieben

nach § 189 UGB wegen Überschreitens der Umsatzgrenzen Rechnungslegungspflicht gegeben, sind die Einkünfte aus diesen Betrieben nach der Gewinnermittlungsvorschrift des § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln; dies obgleich eine Buchführungspflicht für den gesamten Verein nach dem Vereinsgesetz nicht gegeben ist (VereinsRI 2001, Rz 334; kritisch *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 7 Tz 187).

b) Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG

Vereine, die freiwillig Bücher führen sowie Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe führen, haben den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln, wenn sie mit ihrer Betätigung nicht der Rechnungslegungspflicht unterliegen, aber die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschreiten.

Gem § 125 BAO sind Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils EUR 400.000,- überstiegen hat oder dessen Einheitswert zum 1. Jänner eines Jahres EUR 150.000,- überstiegen hat, verpflichtet, für Zwecke der Abgabenerhebung Bücher zu führen. Nach dieser Vorschrift kann somit auch für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die ertragsteuerlich relevant sind (entbehrliche und begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) Buchführungspflicht bestehen. Bei der Berechnung der Umsatzgrenze stellt der Wortlaut des § 125 BAO auf den einzelnen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ab und nicht auf den Verein als Ganzes. Unternimmt eine Körperschaft mehrere wirtschaftliche Betätigungen, ist folglich zu prüfen, ob mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt. Ein einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dann vor, wenn zwischen den einzelnen Betätigungen ein enger wirtschaftlicher, organisatorischer und sachlicher Zusammenhang besteht. Werden Betriebsgrundlagen vom Verein zu verschiedenen Zwecken verwendet (zB wird ein Studentenheim im Sommer als Hotelbetrieb geführt), liegen je nach organisatorischem und sachlichem Zusammenhang ein einheitlicher Geschäftsbetrieb oder bei Fehlen eines solchen Zusammenhangs zwei wirtschaftliche Geschäftsbetriebe vor.

c) Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs 3 EStG

Besteht nach den §§ 124 und 125 BAO keine Buchführungspflicht und erfolgt auch keine freiwillige Buchführung, ist eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG aufzustellen. Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe führen, sind somit zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG berechtigt, wenn diese Betriebe keiner Rechnungslegungspflicht unterliegen und die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO nicht überschreiten. Eine freiwillige Ermittlung des Gewinnes nach § 4 Abs 1 EStG ist aber jedenfalls zulässig (und kann im Hinblick auf einen allfälligen Verlustvortrag zweckmäßig sein).

d) Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen nach § 17 EStG

Alternativ dazu ist auch die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen (Pauschalierung gem § 17 EStG) möglich.

3.3 Betriebsvermögen und Vereinsvermögen

In die steuerliche Gewinnermittlung für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Gewerbebetrieb können nur jene Wirtschaftsgüter einbezogen werden, die zum Betriebsvermögen eines steuerpflichtigen Betriebes gehören. Zum Betriebsvermögen rechnen nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind. Häufig dient jedoch ein Wirtschaftsgut gleichzeitig mehreren Betrieben. In diesem Fall gehört es zum Betriebsvermögen jenes Betriebes, dem es überwiegend dient. Die Absetzung für Abnutzung des Wirtschaftsgutes (AfA) sowie die laufenden Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut sind dann – entsprechend der Nutzung dieses Wirtschaftsgutes – auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen (VereinsRI 2001, Rz 336). Jene Teile der Absetzung für Abnutzung bzw der laufenden Aufwendungen, die auf die Verwendung des Wirtschaftsgutes außerhalb solcher Betriebe (zB im Vereinsbereich) entfallen, sind aus der Gewinnermittlung auszuschneiden.

Die Zugehörigkeit von gemischt genutzten Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen ist grundsätzlich davon abhängig, ob sie überwiegend (dh zu mehr als 50%) steuerpflichtigen Betrieben dienen.

Beispiel (aus VereinsRI 2001, Rz 337):

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

Hinsichtlich der Zuordnung zum Betriebsvermögen bestehen für Gebäude Sonderregelungen. Bei Gebäuden ist ebenfalls auf das Überwiegen abzustellen, sofern die betreffenden Gebäudeteile zeitlich abwechselnd oder gleichzeitig sowohl den Zwecken eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und abgabenbefreiten Tätigkeiten dienen. Dient jedoch ein Teil des Objektes ausschließlich einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, ein anderer ausschließlich anderen Zwecken, wird das Gebäude nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufgeteilt. Der dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dienende Gebäudeteil wird als Betriebsvermögen erfasst. Eine derartige Aufteilung ist allerdings dann nicht vorzunehmen, wenn der betrieblich oder nicht betrieblich genutzte Anteil weniger als 20% betragen sollte (vgl VereinsRI 2001, Rz 337 iVm EStRI, Rz 558 ff).

Zu beachten ist ferner, dass sich durch geänderte Nutzungsverhältnisse die Zuordnung eines Wirtschaftsgutes zum Betrieb verändern kann (vgl. *Achatz/Leitner, IFA: Taxation of non-profit organizations*, 275). Wird beispielsweise ein Wirtschaftsgut eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (zur Gänze) vom steuerpflichtigen in den steuerbefreiten Bereich des Vereins überführt, liegt ertragsteuerlich eine Entnahme vor. Eine Entnahme kann auch bei bisher gemischt genutzten Wirtschaftsgütern durch Änderung der Nutzungsverhältnisse eintreten. Wird etwa ein Wirtschaftsgut zunächst zu mehr als 50% in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt (und stellt es daher Betriebsvermögen dieses Betriebes dar), und verringert sich in weiterer Folge das Ausmaß der Nutzung im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auf weniger als 50%, liegt eine Entnahme durch Nutzungsänderung vor. Eine Entnahme führt zur Besteuerung der stillen Reserven des Wirtschaftsgutes (Differenz zwischen Teilwert und Buchwert). Wird umgekehrt ein in der steuerbefreiten Sphäre verwendetes Wirtschaftsgut in die steuerpflichtige Sphäre überführt, liegt eine Einlage in den steuerpflichtigen Betrieb vor. Diese ist mit dem Teilwert zu bewerten. Der Teilwert ist jener Wert, den das einzelne Wirtschaftsgut wegen seiner Zugehörigkeit zum Betrieb, also unter Berücksichtigung seiner Bedeutung für den Verein, hat (vgl. *Doralt/Ruppe, Steuerrecht* I¹⁰, Rz 336).

3.4 Betriebseinnahmen

Als Betriebseinnahmen sind alle durch den Betrieb veranlassten Einnahmen anzusetzen. Zu den Betriebseinnahmen rechnen in erster Linie die Entgelte für erbrachte betriebliche Leistungen, aber auch die Erlöse aus Hilfsgeschäften, wie zB aus der Veräußerung von Inventar des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

Einnahmen, die in keinem sachlichen Zusammenhang mit betrieblichen Betätigungen stehen, bleiben bei der Gewinnermittlung des steuerpflichtigen Betriebes außer Ansatz. Steuerfrei sind daher insbesondere echte Mitgliedsbeiträge, echte Spenden, öffentliche Zuschüsse, Schenkungen, letztwillige Zuwendungen (in Geld- oder Sachwerten) sowie die Einnahmen der Körperschaft im Rahmen von Bausteinaktionen oder Sammelaktionen.

Besteht hingegen ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem Betrieb, sind auch diese Einnahmen als Betriebseinnahmen des betreffenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes zu erfassen. Als Betriebseinnahmen sind beispielsweise unechte Mitgliedsbeiträge (also Beiträge, die als Abgeltung für eine konkrete Leistung des Vereins zu beurteilen sind) anzusetzen. Sie sind steuerpflichtig, wenn sie in einem Betrieb anfallen, für den Steuerpflicht besteht, oder wenn sie einen solchen Betrieb begründen. Ebenso sind Spenden, die für Zwecke eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gewährt worden sind, als Betriebseinnahmen anzusetzen.

Beispiel (aus VereinsRI 2001, Rz 338):

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

3.5 Betriebsausgaben

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie sind nur insoweit abzugsfähig, als sie mit steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Soweit Ausgaben (auch) mit unentbehrlichen Hilfsbetrieben bzw mit Tätigkeiten des Vereinsbereiches in Zusammenhang stehen (bspw Ausgaben für Software zur Einhebung von Mitgliedsbeiträgen), sind sie bei der Gewinnermittlung auszuscheiden (vgl VereinsRI 2001, Rz 344).

Die Vereine haben die abzugsfähigen Aufwendungen jedes einzelnen Betriebes zu ermitteln und durch Unterlagen (gesonderte Aufzeichnungen, gesonderte Buchführung) zu dokumentieren. Pauschale Betriebsausgaben werden von der Verwaltungspraxis nur für unentgeltliche Arbeitsleistungen von Vereinsmitgliedern im Zuge von wirtschaftlichen Betätigungen des begünstigten Vereins anerkannt. Aufwendungen eines Vereines für Mitgliederleistungen werden im Rahmen von entbehrlichen Hilfsbetrieben (bzw unentbehrlichen Hilfsbetrieben zur Beurteilung, ob Gewinne angefallen sind) ohne näheren Nachweis insoweit anerkannt, als die geltend gemachten Beträge 20% der Betriebseinnahmen aus diesen Betätigungen (ohne USt) nicht überschreiten. Auf das Pauschale sind belegmäßig nachgewiesene Aufwendungen für Arbeitsleistungen von Vereinsmitgliedern im Rahmen der jeweiligen Betätigung anzurechnen (vgl VereinsRI 2001, Rz 346). Die Berücksichtigung pauschaler Betriebsausgaben ist auch nur für jene Vereinstätigkeiten anzuerkennen, bei denen Mitglieder üblicherweise mitwirken (zB bei kleinen Vereinsfesten). Begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe und Gewerbebetriebe (wie Kantinen) können im Rahmen der Gewinnermittlung nur die tatsächlich angefallenen Kosten berücksichtigen. Bei Vereinen auf dem Gebiet der Sozialdienste können auch die den mitarbeitenden Mitgliedern auszahlbaren Beträge (siehe oben Kap. 4.3.) als pauschale Betriebsausgaben angesetzt werden.

Explizit vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind gem § 12 Abs 1 Z 1 KStG Aufwendungen für die Erfüllung von Zwecken des Vereins, die durch die Rechtsgrundlage vorgeschrieben sind.

3.6 Steuererklärungspflicht

Steuererklärungspflicht besteht für Vereine in allen Fällen einer Einkünfteerzielung, wenn die Einkünfte zur Festsetzung einer Körperschaftsteuer führen. Werden keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielt, besteht die Erklärungspflicht nur bei Aufforderung durch die Abgabenbehörde (vgl VereinsRI 2001, Rz 401). Eine Körperschaftsteuererklärung ist somit insb dann abzugeben, wenn steuerpflichtige Betriebe geführt werden bzw wenn Einkünfte erzielt werden, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen und für diese Einkünfte keine KESt abzuführen ist bzw keine ImmoESt entrichtet wurde (vgl VereinsRI 2001, Rz 396 ff und 428).

3.7 Abgabenrechtliche Haftung der Vereinsfunktionäre

Vereine als juristische Personen können nur durch ihre Organe handeln. Sie werden durch die in den Statuten zur Vertretung berufenen Funktionäre vertreten. Die zur Vertre-

tung des Vereins berufenen Personen haben gem § 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. Weiters sind die zur Vertretung des Vereins berufenen Personen unter anderem zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen, zur Aufbewahrung von Unterlagen und zur zeitgerechten Einreichung von Abgabenerklärungen verpflichtet (vgl VereinsRI 2001, Rz 796).

Jene Personen, die nach den Statuten zur Vertretung nach außen berufen sind, haften neben den durch sie vertretenen Abgabepflichtigen für die diese treffenden Abgaben insoweit, als die Abgaben in Folge schuldhafter Verletzung der den Vertretern auferlegten Pflichten nicht eingebracht werden können (§ 9 Abs 1 BAO). Haftungsrelevant ist somit, wenn sich die Uneinbringlichkeit einer Abgabeforderung aus der Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten durch den Vertreter ergibt und Kausalität sowie ein Verschulden des Vertreters zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit vorliegt (vgl im Detail VereinsRI 2001, Rz 800 ff). Nach § 9a BAO wird der Personenkreis, den die Ausfallhaftung des § 9 BAO trifft, auf Personen erweitert, die entweder faktische Geschäftsführer sind oder die den Vertreter dahingehend beeinflussen, dass abgabenrechtliche Pflichten durch den Vertreter verletzt werden.

Beispiel (entnommen aus BMF, Vereine und Steuern, 93):

Der Verein entrichtet für die angestellte Bürokräft keine Lohnabgaben. Er hat keine Mittel zur Lohnsteuernachzahlung, da er bevorzugt andere Gläubiger befriedigt. Die Vertreter des Vereins können zur Haftung herangezogen werden. Darüber hinaus können sich neben der Haftung auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen ergeben.

Die Vertreterhaftung besteht insbesondere für Abgaben, deren Fälligkeit in die Zeit der Vertretertätigkeit fällt. Tritt ein Vertreter eines Vereins von seiner Funktion zurück, bleibt die Möglichkeit der Geltendmachung der Haftung für seine Funktionsperiode aufrecht.

Neugewählte Vertreter haften gem § 15 BAO für alte Funktionsperioden mit, wenn sie einen erkannten Verstoß gegen abgabenrechtliche Bestimmungen nicht binnen drei Monaten, vom Zeitpunkt der Kenntnis an gerechnet, dem Finanzamt anzeigen. Die Haftung nach § 15 BAO besteht unter anderem dann, wenn nach einem Wechsel in der Person des gesetzlichen Vertreters der neue Vertreter erkennt, dass Erklärungen, die der Abgabepflichtige zur Festsetzung von Abgaben abzugeben hatte, unrichtig oder unvollständig sind oder dass die Einreichung solcher Erklärungen pflichtwidrig unterlassen wurde. Aus § 15 BAO kann allerdings noch keine Verpflichtung zur Prüfung der Erklärungen abgeleitet werden (vgl VereinsRI 2001, Rz 831 f).

TEIL V

LITERATURVERZEICHNIS

Achatz, Markus (Hrsg): Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen (KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts), 2. Auflage, Linz, 2004.

Achatz, Markus (Hrsg): Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen II (Gemeinnützigkeit: Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Risiken), Linz, 2001.

Achatz, Markus (Hrsg): Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen III (Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien – Rechnungslegung und Rechnungswesen – Spendenbegünstigung), Linz, 2002.

Achatz, Markus/Kirchmayr, Sabine: Körperschaftsteuergesetz Kommentar, Wien, 2011.

Achatz, Markus/Leitner, Roman: Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 2. Auflage, Wien, 2001.

Bundesministerium für Finanzen: Vereine und Steuern (Tipps für Vereine und ihre Mitglieder), Wien, April 2013.

Doralt, Werner/Ruppe, Hans Georg (Hrsg), *Doralt, Werner/Mayr, Gunter/Ruppe, Hans Georg* (Bearb): Steuerrecht, Band I, 10. Auflage, Wien, 2012.

Baldauf, Anton/Renner, Bernhard/Wakounig, Marian (Hrsg), *Baldauf, Anton/Bavenek-Weber, Hedwig/Oberhuber, Kurt/Renner, Bernhard/Schuchter, Helmut/Schulitz, Wolfgang* (Bearb.): Die Besteuerung der Vereine (Handbuch für Praxis, Wissenschaft und Beratung), 10. Auflage, Wien, 2012.

Korinek, Karl/Krejci, Heinz (Hrsg): Der Verein als Unternehmer, Wien, 1988.

Krejci, Heinz/Bydlinski, Sonja/Rauscher, Christian/Weber-Schallauer, Ulrich: Vereinsgesetz 2002 (Kommentar), Wien, 2002.

Prinz, Gerhard/Prinz, Johannes: Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (Steuerbefreiungen für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen), 2. Auflage, Wien, 2004.

Ruppe, Hans Georg/Achatz, Markus: Umsatzsteuergesetz Kommentar, Wien 2011.

Sulz, Gottfried Maria: Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen nach dem Vereinsgesetz 2002, in: *ecolex* 2002, 155 ff.

Taucher, Otto: Kommunalsteuer (Kommentar), Wien, 1998.

Kammer der Wirtschaftstreuhänder: Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zu verschiedenen Fragen zur Rechnungslegung der Vereine vom 10. 12. 2003 (KFS/RL 19), Wien.

Kammer der Wirtschaftstreuhänder: Stellungnahme des Fachsenats für Handelsrecht und Revision zur Prüfung von Vereinen vom 9. 7. 2012 (KFS/PE 22), Wien.

TEIL VI MUSTERSTATUTEN UND FORMULARE

(entnommen aus VereinsRI 2001)

1. Musterstatuten

Statuten des Vereins „XY“. Dieser Statutenvorschlag ist ein aus der Sicht der finanzamtlichen Praxis erstellter Vorschlag. Vorrangig sind die vereinsgesetzlichen Vorgaben zu beachten. Vor allem sind nur die vom Vereinsgesetz zwingend vorgeschriebenen Organe notwendig. Die aus abgabenrechtlicher Sicht unabdingbaren Aussagen zur Erlangung der Begünstigungen der BAO sind im Text durch Kursivschreibung gekennzeichnet.

§ 1: Name, Sitz und Tätigkeitsbereich

- (1) Der Verein führt den Namen „...“.
- (2) Er hat seinen Sitz in und erstreckt seine Tätigkeit auf²
- (3) Die Errichtung von Zweigvereinen ist/ist nicht beabsichtigt. (*Nichtzutreffendes streichen*)

§ 2: Zweck

Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt (*Hinweis: Bitte fügen Sie hier eine klare und vollständige Umschreibung des begünstigten Vereinszwecks ein.*)³

.....

§ 3: Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks

- (1) Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten Tätigkeiten und finanziellen Mittel erreicht werden.
- (2) Für die Verwirklichung des Vereinszweckes vorgesehene Tätigkeiten sind⁴
 - a)
 - b)
 - c)
 - d)
 - e)
 - f)
 - g)

h) Einrichtung einer Website und/oder sonstiger elektronischer Medien

i) Herausgabe von Publikationen

j) Versammlungen

k) Diskussionsabende und Vorträge

l) Wanderungen

m) Einrichtung einer Bibliothek

(3) Die erforderlichen finanziellen Mittel sollen aufgebracht werden durch⁵:

a) Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge

b) Subventionen und Förderungen

c) Spenden, Sammlungen, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen

d) Vermögensverwaltung (zB Zinsen, sonstige Kapitaleinkünfte, Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung usw.)

e) Erträge aus Vereinsveranstaltungen

f) Sponsorgelder

g) Werbeeinnahmen

h) Erträge aus unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines (Hinweis: Bitte die geplanten „Unternehmungen“ benennen: zum Beispiel: Erträge aus dem Betrieb einer gastronomischen Einrichtung, aus Errichtung und Betrieb eines Museums/Theaters, aus Errichtung und Betrieb eines Sportplatzes uä.)

i)

j)

k)

§ 4: Arten der Mitgliedschaft

(1) Die Mitglieder des Vereins gliedern sich in ordentliche, außerordentliche und Ehrenmitglieder.

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

§ 5: Erwerb der Mitgliedschaft

(1) Mitglieder des Vereins können alle physischen Personen, die⁶, sowie juristische Personen werden.

(2) Über die Aufnahme von ordentlichen und außerordentlichen Mitgliedern entscheidet der Vorstand. Die Aufnahme kann ohne Angabe von Gründen verweigert werden.

(3) Bis zur Entstehung des Vereins erfolgt die vorläufige Aufnahme von ordentlichen und außerordentlichen Mitgliedern durch die Vereinsgründer, im Fall eines bereits bestellten Vorstands durch diesen. Diese Mitgliedschaft wird erst mit Entstehung des Vereins wirksam. Wird ein Vorstand erst nach Entstehung des Vereins bestellt, erfolgt auch die (definitive) Aufnahme ordentlicher und außerordentlicher Mitglieder bis dahin durch die Gründer des Vereins.

(4) Die Ernennung zum Ehrenmitglied erfolgt auf Antrag des Vorstands durch die Generalversammlung.

§ 6: Beendigung der Mitgliedschaft

(1) Die Mitgliedschaft erlischt durch Tod, bei juristischen Personen durch Verlust der Rechtspersönlichkeit, durch freiwilligen Austritt und durch Ausschluss.

(2) Der Austritt kann nur zum⁷ erfolgen. Er muss dem Vorstand mindestens Monat/e vorher schriftlich mitgeteilt werden. Erfolgt die Anzeige verspätet, so ist sie erst zum nächsten Austrittstermin wirksam. Für die Rechtzeitigkeit ist das Datum der Postaufgabe maßgeblich.

(3) Der Vorstand kann ein Mitglied ausschließen, wenn dieses trotz zweimaliger schriftlicher Mahnung unter Setzung einer angemessenen Nachfrist länger als sechs Monate mit der Zahlung der Mitgliedsbeiträge im Rückstand ist. Die Verpflichtung zur Zahlung der fällig gewordenen Mitgliedsbeiträge bleibt hiervon unberührt.

(4) Der Ausschluss eines Mitglieds aus dem Verein kann vom Vorstand auch wegen grober Verletzung anderer Mitgliedspflichten und wegen unehrenhaften Verhaltens verfügt werden.

(5) Die Aberkennung der Ehrenmitgliedschaft kann aus den im Abs. 4 genannten Gründen von der Generalversammlung über Antrag des Vorstands beschlossen werden.

§ 7: Rechte und Pflichten der Mitglieder

(1) Die Mitglieder sind berechtigt, an allen Veranstaltungen des Vereins teilzunehmen und die Einrichtungen des Vereins zu beanspruchen. Das Stimmrecht in der Generalversammlung sowie das aktive und passive Wahlrecht steht nur den ordentlichen und den Ehrenmitgliedern zu.

(2) Jedes Mitglied ist berechtigt, vom Vorstand die Ausfolgung der Statuten zu verlangen.

(3) Mindestens ein Zehntel der Mitglieder kann vom Vorstand die Einberufung einer Generalversammlung verlangen.

(4) Die Mitglieder sind in jeder Generalversammlung vom Vorstand über die Tätigkeit und finanzielle Gebarung des Vereins zu informieren. Wenn mindestens ein Zehntel der Mitglieder dies unter Angabe von Gründen verlangt, hat der Vorstand den betreffenden Mitgliedern eine solche Information auch sonst binnen vier Wochen zu geben.

(5) Die Mitglieder sind vom Vorstand über den geprüften Rechnungsabschluss (Rechnungslegung) zu informieren. Geschieht dies in der Generalversammlung, sind die Rechnungsprüfer einzubinden.

(6) Die Mitglieder sind verpflichtet, die Interessen des Vereins nach Kräften zu fördern und alles zu unterlassen, wodurch das Ansehen und der Zweck des Vereins Abbruch erleiden könnte. Sie haben die Vereinsstatuten und die Beschlüsse der Vereinsorgane zu beachten. Die ordentlichen und außerordentlichen Mitglieder sind zur pünktlichen Zahlung der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge in der von der Generalversammlung beschlossenen Höhe verpflichtet.

§ 8: Vereinsorgane

Organe des Vereins sind die Generalversammlung (§§ 9 und 10), der Vorstand (§§ 11 bis 13), die Rechnungsprüfer (§ 14) und das Schiedsgericht (§ 15).

§ 9: Generalversammlung

(1) Die Generalversammlung ist die „Mitgliederversammlung“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002. Eine ordentliche Generalversammlung findet⁸ statt.

(2) Eine außerordentliche Generalversammlung findet auf

- a. Beschluss des Vorstands oder der ordentlichen Generalversammlung,
- b. schriftlichen Antrag von mindestens einem Zehntel der Mitglieder,
- c. Verlangen der Rechnungsprüfer (§ 21 Abs. 5 erster Satz VereinsG),
- d. Beschluss der/eines Rechnungsprüfer/s (§ 21 Abs. 5 zweiter Satz VereinsG, § 11 Abs. 2 dritter Satz dieser Statuten),
- e. Beschluss eines gerichtlich bestellten Kurators (§ 11 Abs. 2 letzter Satz dieser Statuten)

binnen vier Wochen statt.

(3) Sowohl zu den ordentlichen wie auch zu den außerordentlichen Generalversammlungen sind alle Mitglieder mindestens zwei Wochen vor dem Termin schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail (an die vom Mitglied dem Verein bekanntgegebene Fax-Nummer oder E-Mail-Adresse) einzuladen. Die Anberaumung der Generalversammlung hat unter Angabe der Tagesordnung zu erfolgen. Die Einberufung erfolgt durch den Vorstand (Abs. 1 und Abs. 2 lit. a – c), durch die/einen Rechnungsprüfer (Abs. 2 lit. d) oder durch einen gerichtlich bestellten Kurator (Abs. 2 lit. e).

(4) Anträge zur Generalversammlung sind mindestens drei Tage vor dem Termin der Generalversammlung beim Vorstand schriftlich, mittels Telefax oder per E-Mail einzureichen.

(5) Gültige Beschlüsse – ausgenommen solche über einen Antrag auf Einberufung einer außerordentlichen Generalversammlung – können nur zur Tagesordnung gefasst werden.

(6) Bei der Generalversammlung sind alle Mitglieder teilnahmeberechtigt. Stimmberechtigt sind nur die ordentlichen und die Ehrenmitglieder. Jedes Mitglied hat eine Stimme. Juristische Personen werden durch eine(n) Bevollmächtigte(n) vertreten. Die Übertragung des Stimmrechts auf ein anderes Mitglied im Wege einer schriftlichen Bevollmächtigung ist zulässig.

(7) Die Generalversammlung ist ohne Rücksicht auf die Anzahl der Erschienenen beschlussfähig.

(8) Die Wahlen und die Beschlussfassungen in der Generalversammlung erfolgen in der Regel mit einfacher Mehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen. Beschlüsse, mit denen das Statut des Vereins geändert oder der Verein aufgelöst werden soll, bedürfen jedoch einer qualifizierten Mehrheit von zwei Dritteln der abgegebenen gültigen Stimmen.

(9) Den Vorsitz in der Generalversammlung führt der/die Obmann/Obfrau, in dessen/deren Verhinderung sein/e/ihr/e Stellvertreter/in. Wenn auch diese/r verhindert ist, so führt das an Jahren älteste anwesende Vorstandsmitglied den Vorsitz.

§ 10: Aufgaben der Generalversammlung

Der Generalversammlung sind folgende Aufgaben vorbehalten:

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

§ 11: Der Vorstand

(1) Der Vorstand besteht aus sechs Mitgliedern, und zwar aus Obmann/Obfrau und Stellvertreter/in, Schriftführer/in und Stellvertreter/in sowie Kassier/in und Stellvertreter/in⁹.

(2) Der Vorstand wird von der Generalversammlung gewählt. Der Vorstand hat bei Ausscheiden eines gewählten Mitglieds das Recht, an seine Stelle ein anderes wählbares

Mitglied zu kooptieren, wozu die nachträgliche Genehmigung in der nächstfolgenden Generalversammlung einzuholen ist. Fällt der Vorstand ohne Selbstergänzung durch Kooptierung überhaupt oder auf unvorhersehbar lange Zeit aus, so ist jeder Rechnungsprüfer verpflichtet, unverzüglich eine außerordentliche Generalversammlung zum Zweck der Neuwahl eines Vorstands einzuberufen. Sollten auch die Rechnungsprüfer handlungsunfähig sein, hat jedes ordentliche Mitglied, das die Notsituation erkennt, unverzüglich die Bestellung eines Kurators beim zuständigen Gericht zu beantragen, der umgehend eine außerordentliche Generalversammlung einzuberufen hat.

(3) Die Funktionsperiode des Vorstands beträgt¹⁰ Jahre; Wiederwahl ist möglich. Jede Funktion im Vorstand ist persönlich auszuüben.

(4) Der Vorstand wird vom Obmann/von der Obfrau, bei Verhinderung von seinem/seiner/ihrer/ihrer Stellvertreter/in, schriftlich oder mündlich einberufen. Ist auch diese/r auf unvorhersehbar lange Zeit verhindert, darf jedes sonstige Vorstandsmitglied den Vorstand einberufen.

(5) Der Vorstand ist beschlussfähig, wenn alle seine Mitglieder eingeladen wurden und mindestens die Hälfte von ihnen anwesend ist.

(6) Der Vorstand fasst seine Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit; bei Stimmengleichheit gibt die Stimme des/der Vorsitzenden den Ausschlag.

(7) Den Vorsitz führt der/die Obmann/Obfrau, bei Verhinderung sein/e/ihr/e Stellvertreter/in. Ist auch diese/r verhindert, obliegt der Vorsitz dem an Jahren ältesten anwesenden Vorstandsmitglied oder jenem Vorstandsmitglied, das die übrigen Vorstandsmitglieder mehrheitlich dazu bestimmen.

(8) Außer durch den Tod und Ablauf der Funktionsperiode (Abs. 3) erlischt die Funktion eines Vorstandsmitglieds durch Enthebung (Abs. 9) und Rücktritt (Abs. 10).

(9) Die Generalversammlung kann jederzeit den gesamten Vorstand oder einzelne seiner Mitglieder entheben. Die Enthebung tritt mit Bestellung des neuen Vorstands bzw. Vorstandsmitglieds in Kraft.

(10) Die Vorstandsmitglieder können jederzeit schriftlich ihren Rücktritt erklären. Die Rücktrittserklärung ist an den Vorstand, im Falle des Rücktritts des gesamten Vorstands an die Generalversammlung zu richten. Der Rücktritt wird erst mit Wahl bzw. Kooptierung (Abs. 2) eines Nachfolgers wirksam.

§ 12: Aufgaben des Vorstands

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

(1) Einrichtung eines den Anforderungen des Vereins entsprechenden Rechnungswesens mit laufender Aufzeichnung der Einnahmen/Ausgaben und Führung eines Vermögensverzeichnisses als Mindestanforderung;

- (2) Erstellung des Jahresvoranschlags, des Rechenschaftsberichts und des Rechnungsabschlusses;
- (3) Vorbereitung und Einberufung der Generalversammlung in den Fällen des § 9 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a – c dieser Statuten;
- (4) Information der Vereinsmitglieder über die Vereinstätigkeit, die Vereinsgebarung und den geprüften Rechnungsabschluss;
- (5) Verwaltung des Vereinsvermögens;
- (6) Aufnahme und Ausschluss von ordentlichen und außerordentlichen Vereinsmitgliedern;
- (7) Aufnahme und Kündigung von Angestellten des Vereins.

§ 13: Besondere Obliegenheiten einzelner Vorstandsmitglieder

- (1) Der/die Obmann/Obfrau führt die laufenden Geschäfte des Vereins. Der/die Schriftführer/in unterstützt den/die Obmann/Obfrau bei der Führung der Vereinsgeschäfte.
- (2) Der/die Obmann/Obfrau vertritt den Verein nach außen. Schriftliche Ausfertigungen des Vereins bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Unterschriften des/der Obmanns/Obfrau und des/der Kassier/in. Rechtsgeschäfte zwischen Vorstandsmitgliedern und Verein bedürfen der Zustimmung eines anderen Vorstandsmitglieds.
- (3) Rechtsgeschäftliche Bevollmächtigungen, den Verein nach außen zu vertreten bzw. für ihn zu zeichnen, können ausschließlich von den in Abs. 2 genannten Vorstandsmitgliedern erteilt werden.
- (4) Bei Gefahr im Verzug ist der/die Obmann/Obfrau berechtigt, auch in Angelegenheiten, die in den Wirkungsbereich der Generalversammlung oder des Vorstands fallen, unter eigener Verantwortung selbständig Anordnungen zu treffen; im Innenverhältnis bedürfen diese jedoch der nachträglichen Genehmigung durch das zuständige Vereinsorgan.
- (5) Der/die Obmann/Obfrau führt den Vorsitz in der Generalversammlung und im Vorstand.
- (6) Der/die Schriftführer/in führt die Protokolle der Generalversammlung und des Vorstands.
- (7) Der/die Kassier/in ist für die ordnungsgemäße Geldgebarung des Vereins verantwortlich.
- (8) Im Fall der Verhinderung treten an die Stelle des/der Obmanns/Obfrau, des Schriftführers/der Schriftführerin oder des Kassiers/der Kassiererin ihre Stellvertreter/innen.

§ 14: Rechnungsprüfer

- (1) Zwei Rechnungsprüfer werden von der Generalversammlung auf die Dauer von¹¹ Jahren gewählt. Wiederwahl ist möglich. Die Rechnungsprüfer dürfen keinem Or-

gan – mit Ausnahme der Generalversammlung – angehören, dessen Tätigkeit Gegenstand der Prüfung ist.

(2) Den Rechnungsprüfern obliegt die laufende Geschäftskontrolle sowie die Prüfung der Finanzgebarung des Vereins im Hinblick auf die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung und die statutengemäße Verwendung der Mittel. Der Vorstand hat den Rechnungsprüfern die erforderlichen Unterlagen vorzulegen und die erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Die Rechnungsprüfer haben dem Vorstand über das Ergebnis der Prüfung zu berichten.

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

§ 15: Schiedsgericht

(1) Zur Schlichtung von allen aus dem Vereinsverhältnis entstehenden Streitigkeiten ist das vereinsinterne Schiedsgericht berufen. Es ist eine „Schlichtungseinrichtung“ im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 und kein Schiedsgericht nach den §§ 577 ff ZPO.

(2) Das Schiedsgericht setzt sich aus drei ordentlichen Vereinsmitgliedern zusammen. Es wird derart gebildet, dass ein Streitteil dem Vorstand ein Mitglied als Schiedsrichter schriftlich namhaft macht. Über Aufforderung durch den Vorstand binnen sieben Tagen macht der andere Streitteil innerhalb von 14 Tagen seinerseits ein Mitglied des Schiedsgerichts namhaft. Nach Verständigung durch den Vorstand innerhalb von sieben Tagen wählen die namhaft gemachten Schiedsrichter binnen weiterer 14 Tage ein drittes ordentliches Mitglied zum/zur Vorsitzenden des Schiedsgerichts. Bei Stimmengleichheit entscheidet unter den Vorgeschlagenen das Los. Die Mitglieder des Schiedsgerichts dürfen keinem Organ – mit Ausnahme der Generalversammlung – angehören, dessen Tätigkeit Gegenstand der Streitigkeit ist.

(3) Das Schiedsgericht fällt seine Entscheidung nach Gewährung beiderseitigen Gehörs bei Anwesenheit aller seiner Mitglieder mit einfacher Stimmenmehrheit. Es entscheidet nach bestem Wissen und Gewissen. Seine Entscheidungen sind vereinsintern endgültig.

§ 16: Freiwillige Auflösung des Vereins

(1) Die freiwillige Auflösung des Vereins kann nur in einer Generalversammlung und nur mit Zweidrittelmehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen beschlossen werden.

(2) Die Generalversammlung hat – sofern Vereinsvermögen vorhanden ist – über die Abwicklung zu beschließen. Insbesondere hat sie eine Abwicklerin oder einen Abwickler zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem diese(r) das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat.

(3) Der letzte Vereinsvorstand hat die freiwillige Auflösung binnen vier Wochen nach Beschlussfassung der zuständigen Vereinsbehörde schriftlich anzuzeigen.

§ 17: Verwendung des Vereinsvermögens bei Ausscheiden von Mitgliedern, bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des begünstigten Zwecks

Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zu verwenden. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.

Weitere zulässige Varianten für § 17:

a) genaue Zweckbindung ohne Empfängerbenennung:

„Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks ist das nach Abdeckung der Passiva verbleibende Vereinsvermögen, jedenfalls gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) zuzuführen.

Daher ist das verbleibende Vereinsvermögen für den Zweck „ZZZ“ zu verwenden. (Hinweis: konkreter, abgabenrechtlich gemäß den §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) begünstigter, gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck ist unter „ZZZ“ anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

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

oder

b) Übertragung an bestimmten steuerbegünstigten Empfänger mit genauer Zweckbindung:

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

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

Das verbleibende Vereinsvermögen ist mit der zwingenden Auflage der ausschließlichen Verwendung für den Zweck „ZZZ“ zu übergeben. (Hinweis: konkreter, abgabenrechtlich gemäß den §§ 34 ff Bundesabgabenordnung (BAO) begünstigter, gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck ist unter „ZZZ“ anzuführen; zB Jugendfürsorge, Tierschutz usw.)

Sollte der „XY“ im Zeitpunkt der durch die Auflösung des Vereins oder den Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszwecks nötigen Vermögensabwicklung nicht mehr existieren, nicht mehr die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung gemäß

den §§ 34 ff BAO erfüllen, oder aus sonstigen Gründen die Übergabe des Vermögens nicht im Sinne obiger Ausführungen möglich sein, ist das verbleibende Vereinsvermögen anderen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gemäß den §§ 34 ff BAO zuzuführen. Soweit möglich und erlaubt, soll es dabei Institutionen zufallen, die gleiche oder ähnliche Zwecke wie dieser Verein verfolgen.“

oder

- c) Übertragung an bestimmten steuerbegünstigten Empfänger ohne genaue Zweckbindung

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

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

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

Randzahlen 868 und 869: derzeit frei

¹Vor 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.

²zB ganz Österreich, das Gebiet des Bundeslandes XY oder das Gebiet der Stadt/Gemeinde YZ.

³Das 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).

⁴Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der Tätigkeiten des Vereines. Die im Text vorgegebenen Tätigkeiten sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die von ihm durchgeführten bzw. geplanten Tätigkeiten selbst **vollständig** einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein ausgeübte Tätigkeiten führen – auch wenn sie für sich gesehen dem begünstigten Zweck dienen – zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Aufnah-

me 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.

⁵Die BAO verlangt eine genaue und vor allem **vollständige** Aufzählung der finanziellen Mittel. Die sog. „finanziellen Mittel“ sind alle vorgesehenen bzw. in der Zukunft möglichen Quellen zur Finanzierung der Zweckerfüllung. Die im Text vorgegebenen Mittel sind nur ein beispielhafter Vorschlag. Der Verein hat die für ihn individuell gültigen Mittel selbst **vollständig** einzufügen. Darüber hinaus ohne Statutendeckung vom Verein herangezogene Finanzierungsquellen führen – auch wenn sie für sich gesehen der Finanzierung des begünstigten Zwecks dienen – zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO. Bei der Nutzung einer noch nicht in den finanziellen Mitteln enthaltenen zusätzlichen Finanzierungsquelle ist, auch wenn der Zweck oder die Tätigkeiten sich hierdurch nicht ändern, eine entsprechende Statutenänderung durch die Mitgliederversammlung (Achtung: statutengemäße Mehrheitsquote!) mit Vorlage an das Finanzamt und an die Vereinsbehörde erforderlich. Bloße Geldbeschaffungsquellen ohne unmittelbaren Bezug zum begünstigten Zweck (sog. „begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe“) müssen ebenfalls in den „finanziellen Mitteln“ angeführt werden, können aber zu einer teilweisen Steuerpflicht eines im Kernbereich begünstigten Vereins führen (zB Gastronomiebetrieb eines begünstigten Körpersportvereins).

⁶Beschränkungen 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)

⁷zB „31. Dezember jeden Jahres“.

⁸zB 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 vier Jahre einberufen wird.

⁹Das Vereinsgesetz verlangt, dass das Leitungsorgan des Vereins aus mindestens zwei natürlichen Personen besteht.

¹⁰zB zwei oder vier Jahre (abgestimmt auf den Abstand zwischen ordentlichen Generalversammlungen nach § 9 Abs. 1).

¹¹zB zwei oder vier Jahre (abgestimmt auf den Abstand zwischen ordentlichen Generalversammlungen nach § 9 Abs. 1).

2. Musteranträge

2.1. Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO

Verein XY (Name und Anschrift)

An das Finanzamt XY

Beilagen: 1 Statutenexemplar, Jahresabschlüsse und Tätigkeitsberichte

Der Verein bezweckt auf Grund der Satzungen und der tatsächlichen Geschäftsführung die Förderung der Allgemeinheit auf Gebiet XY (Anführen des begünstigten Zweckes) im Sinne des § 35 Abs. 2 BAO. Der Verein teilt mit, dass seit (Datum) der Betrieb von XY (zB einer Kantine) betrieben wird. Da die erwarteten Umsätze mehr als 40.000 € betragen, wird ersucht, von der Geltendmachung einer Abgabepflicht

- ▶ (1) insoweit abzusehen, dass nur der Betrieb XY (zB Kantine) der Abgabepflicht unterliegt, oder
- ▶ (2) gänzlich abzusehen (im Fall 2 ist ein Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO auch bei Umsätzen unter 40.000 € 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)

2.2. Option zur Steuerpflicht gemäß Artikel XIV des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995

Verein XY (Name und Anschrift)

An das Finanzamt XY

Gemäß Artikel XIV des Bundesgesetzes 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)

Schriftenreihe RFG Recht & Finanzen für Gemeinden

2003	
<p>Band 3/2003 Flotzinger/Leiss Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren IV 32 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14475-3</p>	<p>Band 5/2004 Schmied Facility Management 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14482-1</p>
<p>Band 4/2003 Becker/Jäger/Kirowitz/Suárez/Trenker Lenkungseffekte von Abgaben auf Handymasten 54 Seiten. EUR 15,20 ISBN 978-3-214-14476-0</p>	<p>Band 6/2004 Österr. Gemeindebund Katastrophenschutz – Katastrophenbewältigung 94 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14481-4</p>
2004	
<p>Band 5/2003 Hink/Mödlhammer/Platzer (Hrsg) Auswirkungen des Regierungsprogramms auf die Gemeinden 126 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14477-8</p>	<p style="text-align: center;">2005</p> <p>Band 1/2005 Hink/Leininger-Westerburg/Rupp E-Government – Leitfaden für Bürgermeister und Gemeindebedienstete 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14483-8</p>
<p>Band 1/2004 Achatz/Oberleitner Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14473-9</p>	<p>Band 2/2005 Heiss/Dietmar Pilz Kosten- und Leistungsrechnung der Siedlungswasserwirtschaft 78 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14484-5</p>
<p>Band 2/2004 Huber/Noor/Trieb/Reifberger Die Gemeinden und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben 88 Seiten. EUR 21,- ISBN 978-3-214-14474-6</p>	<p>Band 3 – 4/2005 Mitterbacher/Schritt Wieser Kommunales Abgabenstrafrecht 196 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14487-6</p>
<p>Band 3/2004 Colcuc-Simek/Mader/Skala/Viehauser/Zimmerl Herausforderung Siedlungswasserwirtschaft 80 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14478-4</p>	<p>Band 5/2005 Achatz/Hacker-Ostermann/Heiss/Pilz Betriebsprüfung in der Gemeinde 95 Seiten. EUR 24,- ISBN 978-3-214-14486-9</p>
2006	
<p>Band 4/2004 Kerschner/Wagner/Weiß Umweltrecht für Gemeinden 172 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14479-0</p>	<p>Band 1 – 2/2006 Sachs/Hahnl Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden 162 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14485-2</p>

<p>Band 3/2006 Kommunalnet E-Government Solutions GmbH Handbuch Kommunalnet 84 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14488-3</p>
<p>Band 4.a/2006 Mugler/Fink/Loidl Gestaltung günstiger Rahmenbedingungen für Klein- und Mittelbetriebe im ländlichen Raum 52 Seiten. EUR 13,80 ISBN 978-3-214-14489-0</p>
<p>Band 4.b/2006 Österreichischer Gemeindebund (Hrsg) Zukunft ländliche Gemeinde Diskussionsbeiträge zum Österreichischen Gemeindetag 2006 108 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-14490-6</p>
<p>Band 5/2006 Mazal (Hrsg) Zur sozialen Stellung von Gemeindefunktaren 126 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-14491-3</p>
2007
<p>Band 1/2007 Aicher-Hadler Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Bürgermeisters 52 Seiten. EUR 14,- ISBN 978-3-214-14480-7</p>
<p>Band 2/2007 Bacher/Grieb/Hartel/Heiss/Stabentheiner Die Gemeinde als Vermieterin 116 Seiten. EUR 24,80 ISBN 978-3-214-14494-4</p>
<p>Band 3/2007 Hofinger/Hinteregger Genossenschaften – eine Perspektive für Kommunen 38 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14495-1</p>
<p>Band 4/2007 Handler/Mazal/Weber Kommunale Sommergespräche 2007 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14497-5</p>

<p>Band 5/2007 Reinhard Haider Umsetzung von E-Government 72 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-18821-4</p>
2008
<p>Band 1 – 2/2008 Sachs/Hahnl Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden. 2. Auflage 164 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14498-2</p>
<p>Band 3/2008 Achatz/Brassloff/Brenner/Schauer Kommunale KG-Modelle und Rechnungsabschlüsse auf dem Prüfstand 52 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14499-9</p>
<p>Band 4/2008 Mugler/Loidl/Fink/Lang/Teodorowicz Gemeindeentwicklung in Zentraleuropa 48 Seiten. EUR 12,50 ISBN 978-3-214-00542-9</p>
2009
<p>Band 1/2009 Lukas Held Haushaltsführung und Verantwortlichkeit der Gemeindeorgane 124 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14500-2</p>
<p>Band 2/2009 Hoffer/M. Huber/Noor/Reifberger/Rettenbacher/ M. Schneider Die Gemeinde und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben. 2. Auflage 96 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14501-9</p>
<p>Band 3/2009 Günther Löwenstein Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Gemeinde 48 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14502-6</p>

Reihenübersicht

<p>Band 4/2009 Alfred Riedl Richtlinien für Finanzgeschäfte der Gemeinden 24 Seiten. EUR 4,90 ISBN 978-3-214-14503-3</p>	2011
<p>Band 5/2009 Gabriele Aicher-Hadler Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch und Korruption. 2. Auflage 52 Seiten. EUR 14,60 ISBN 978-3-214-14504-0</p>	<p>Band 1/2011 Zechner Strategische Kommunikationspolitik als Erfolgsfaktor für Gemeinden 44 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14511-8</p>
<p>Band 6/2009 A. Enzinger/M. Papst Mittelfristige Finanzplanung in Gemeinden 104 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-14505-7</p>	<p>Band 2/2011 Matschek Interkommunale Zusammenarbeit (IKZ) 120 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14512-5</p>
2010	<p>Band 3/2011 Steindl/Wiese Optimales Krisenmanagement für Gemeinden 120 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14513-2</p>
<p>Band 1/2010 Bacher/Heiss/Klausbruckner/G. Stabentheiner/ Schweyer Energieausweis für Gemeinden 88 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14506-4</p>	<p>Band 4/2011 Klug Einführung in das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen 36 Seiten. EUR 7,90 ISBN 978-3-214-14514-9</p>
<p>Band 2/2010 Weber/Kahl/Trixner Verpflichtendes Vorschul- oder Kindergartenjahr 80 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14507-1</p>	<p>Band 5/2011 Breuss/Pilz/Pletz/Pözl/Strohrigl/Teuschler Haushaltskonsolidierung in wirtschaftlich schwierigen Zeiten 88 Seiten. EUR 20,- ISBN 978-3-214-14515-6</p>
<p>Band 3/2010 Postgeschäftsstellenbeirat (Hrsg) Von der Postliberalisierung zur Postgeschäftsstelle 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14508-8</p>	2012
<p>Band 4/2010 Hink/Rupp/Parycek E-Government in Gemeinden 56 Seiten. EUR 12,80 ISBN 978-3-214-14509-5</p>	<p>Band 1 – 2/2012 Sachs/HahnI-Trettnak Das neue Bundesvergaberecht 2006, 3. Auflage 158 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14516-3</p>
<p>Band 5/2010 Hofbauer//Kamhuber/Krammer/Mühlberger/ Ninaus/Pilz/Rathgeber/Ritz/Veigl Leitfaden zum Kommunalsteuerrecht 124 Seiten. EUR 28,60 ISBN 978-3-214-14510-1</p>	<p>Band 3/2012 Jauk/Kronberger Gender Budgeting 67 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14517-0</p>
	2013
	<p>Band 1/2013 Aicher-Hadler Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch und Korruption, 3. Auflage 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14518-7</p>

Band 2/2013
Achatz/Oberleitner
Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine,
2. Auflage
64 Seiten. EUR 14,80
ISBN 978-3-214-14472-2

Impressum: Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes

Medieninhaber (Verleger): MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH; A-1014 Wien, Kohlmarkt 16. FN 124 181w, HG Wien. **Gesellschafter, deren Anteil 25% übersteigt: in der**

Manz GmbH: MANZ Gesellschaft m.b.H., Wien, Beteiligung an Unternehmen und Gesellschaften aller Art und Wolters Kluwer International Holding B.V., Amsterdam, Beteiligung an Unternehmen.

Verlagsadresse: A-1015 Wien, Johannesgasse 23.

Geschäftsführung: Mag. Susanne Stein (Geschäftsführerin) sowie Prokurist Dr. Wolfgang Pichler (Verlagsleitung).

Herausgeber: Dr. Walter Leiss, Mag. Alois Steinbichler.

Schriftleitung und Redaktion: Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz, Mag. Dr. Raimund Heiss, LAbg. Bgm. Mag. Alfred Riedl, Mag. Dr. Peter Pilz. **Verlagsredaktion:** MMag. Franziska Koberwein

E-Mail: oesterreichischer@gemeindebund.gv.at; kommunal@kommunalkredit.at; verlag@manz.at

Internet: www.gemeindebund.at; www.kommunalkredit.at; www.manz.at

Hersteller: Novographic Druck G.m.b.H., 1230 Wien. **ISBN** 978-3-214-14472-2