



Hofrat Dr. Robert Hink
*Generalsekretär
Gemeindebund*



Dr. Reinhard Platzer
*Generaldirektor
Kommunalkredit Austria AG*



Bgm. Helmut Mödlhammer
*Präsident
Gemeindebund*

Vorwort der Herausgeber

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser,

Vereine sind für das Zusammenleben und das Zusammengehörigkeitsgefühl innerhalb einer Gemeinde unerlässlich. In vielen Gemeinden wird das soziale Leben von den österreichweit mehr als 100.000 Vereinen entscheidend geprägt. Auch die Lebensqualität in einer Gemeinde hängt sehr stark von freiwilligen Leistungen und somit oft von gemeinnützigen Vereinen ab. So sind Vereine nicht selten für die Abfederung sozialer Härtefälle unerlässlich. Durch freiwillige Leistungen in Vereinen und Organisationen werden Möglichkeiten geboten, soziale Netze zu knüpfen. Dies wiederum ermöglicht Integration und ist Basis für ein gutes Zusammenleben. Zusätzlich sorgen Vereine oft dafür, dass Traditionen fortgeführt und gepflegt werden.

Vereine unterstützen die Gemeinden somit bei deren verantwortungsvollen Tätigkeit als Sicherer der Daseinsvorsorge. Nicht nur eine große Anzahl verantwortungsvoller Bürger/innen, sondern auch viele Funktionäre von Gemeinden – vom Bürgermeister über den Gemeindevandatar bis zum(r) Sekretär(in) in der Amtsstube – nehmen in ihrer Freizeit führende Funktionen bei verschiedenen Vereinen ein. Sie übernehmen damit zusätzliche Verantwortung für unsere Gesellschaft, teilweise aber auch steuerliche Risiken, die es zu minimieren gilt.

Der Österreichische Gemeindebund und die Kommunalkredit Austria haben sich daher entschlossen, eine Schriftenreihe herauszugeben, um allen, die die Gründung eines ideellen Vereins beabsichtigen oder in einem Verein eine Organfunktion übernehmen bzw. innehaben, einen Überblick über die wichtigsten Fragestellungen der Vereinsbesteuerung und der Rechnungslegung bzw. Gewinnermittlung zu verschaffen.

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.

Generalsekretär
Hofrat Dr. Robert Hink

Generaldirektor
Dr. Reinhard Platzer

Präsident
Bgm. Helmut Mödlhammer

Wien, Februar 2004

TEIL I	EINLEITUNG	5
	1. DER VEREIN IM ZIVILRECHT	6
	2. DER VEREIN IM STEUERRECHT	6
TEIL II	BESTEuerung DER GEMEINNÜTZIGEN, MILDTÄTIGEN UND KIRCHLICHEN VEREINE.....	9
	1. VORAUSSETZUNGEN DER STEUERBEGÜNSTIGUNG	9
	1.1. Begünstigte Zwecke	9
	1.2. Ausschließlichkeit der Förderung.....	11
	1.3. Unmittelbare Förderung	12
	1.4. Satzung	13
	1.5. Tatsächliche Geschäftsführung	14
	1.6. Inlandsbezug.....	15
	1.7. Verfahrensrechtliche Fragen.....	16
	2. TÄTIGKEITSBEREICHE EINES BEGÜNSTIGTEN VEREINES	16
	2.1. Vereinssphäre	17
	2.2. Vermögensverwaltung	17
	2.3. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	18
	2.3.1. Die Tatbestandsmerkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Einzelnen	18
	2.3.2. Arten der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	20
	2.4. Gewerbebetrieb.....	22
	3. BEGÜNSTIGTE VEREINE IM MATERIELLEN ABGABENRECHT	23
	3.1. Körperschaftsteuer.....	23
	3.1.1. Vereinssphäre und Vermögensverwaltung	23
	3.1.2. Unentbehrliche Hilfsbetriebe	24
	3.1.3. Entbehrliche Hilfsbetriebe	24
	3.1.4. Begünstigungsschädliche Hilfsbetriebe	25
	3.1.5. Gewerbebetriebe.....	26
	3.1.6. Im Rahmen von Betrieben bezogene Kapitalerträge	26
	3.1.7. Sachliche Steuerbefreiungen	27
	3.1.8. Freibetrag für begünstigte Zwecke.....	27
	3.2. Umsatzsteuer	27
	3.2.1. Vereinssphäre	28
	3.2.2. Vermögensverwaltung.....	28
	3.2.3. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Gewerbebetriebe	28
	3.2.4. Sonderfragen: Mitgliedsbeiträge und Subventionen	29
	3.2.5. Steuerbefreiungen.....	31
	3.2.6. Steuersatz	32
	3.2.7. Vorsteuerabzug.....	33
	3.2.8. Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuervorauszahlung und Veranlagung	37
	3.3. Kommunalsteuer.....	37
	3.4. Erbschafts- und Schenkungssteuer.....	38
	3.4.1. Erwerbe durch einen begünstigten Verein	38
	3.4.2. Sonstige Erbschafts- und Schenkungssteuerbefreiungen	39
	4. EINKÜNFTE DER VEREINSMITGLIEDER UND ANDERER PERSONEN	40
	4.1. Beurteilung der Einkunftsart der für den Verein tätigen Personen	41
	4.2. Verpflichtungen des Vereines iZm der Vergütung von Leistungen	43
	4.3. Einkünfte aus der Tätigkeit für den Verein.....	44
TEIL III	SPENDENBEGÜNSTIGUNG DES ESTG UND SPENDENGÜTE-SIEGEL..	47
	1. STEUERFOLGEN FÜR DEN BEITRAGSLEISTENDEN	47
	2. SPENDENGÜTESIEGEL	48

TEIL IV	RECHNUNGSWESEN UND GEWINNERMITTLUNG DER VEREINE	51
1.	ANFORDERUNGEN AN DAS RECHNUNGSWESEN NACH DEM VEREINSGESETZ 2002	51
1.1.	Kleine Vereine.....	52
1.2.	Mittelgroße Vereine.....	53
1.3.	Große Vereine	54
2.	AUSWIRKUNG DER RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN DES VEREINSGESETZES AUF DIE STEUERLICHE GEWINNERMITTLUNG	54
3.	STEUERLICHE GEWINNERMITTLUNG	55
3.1.	Einkunftsarten	55
3.2.	Form der Gewinnermittlung	56
3.3.	Betriebsvermögen und Vereinsvermögen	59
3.4.	Betriebseinnahmen	61
3.5.	Betriebsausgaben	62
3.6.	Steuererklärungspflicht	63
3.7.	Abgabenrechtliche Haftung der Vereinsfunktionäre	63
TEIL V	LITERATURVERZEICHNIS	65
TEIL VI	MUSTERSTATUTEN UND FORMULARE	67
1.	MUSTERSTATUTEN	67
2.	MUSTERANTRÄGE	71
2.1.	Antrag auf Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs. 2 BAO	71
2.2.	Option zur Steuerpflicht gemäß Artikel XIV des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 21/1995	72

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 (bereits über 100.000) belegt dies eindrucksvoll. Andererseits bedeutet dies auch, dass viele Personen (bspw in der Funktion als Funktionär eines Vereins) mit komplexen steuerlichen Fragestellungen konfrontiert sind, zumal die Vereinsbesteuerung auch zu einem der schwierigsten Materien des Steuerrechts zu zählen ist.

Ziel dieses Beitrages 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 der Erbschafts- und Schenkungssteuer 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 auf Zusammenschlüsse, die – zwingend oder in freier Rechtsformwahl – in anderer Rechtsform gebildet werden, nicht anzuwenden. Vom Vereinsgesetz sind daher neben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften insbesondere auf Gewinn gerichtete Vereine nach dem Vereinspatent 1852, die ab dem 1. 1. 2000 ohnehin nicht mehr gebildet werden können, ausgenommen. Diese Vereine fallen auf Grund ihrer Gewinnerorientierung auch als abgabenrechtlich begünstigungsfähige Körperschaften aus.

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 (*Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 56). 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 Bundesabgabenordnung (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 www.bmf.gv.at/steuern/Richtlinien 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 Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht 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 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 (*Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 95). 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 bspw 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:

1. Verbot der Verfolgung anderer Zwecke als der steuerlich begünstigten
2. Verbot des Gewinnstrebens
3. Ausschluss einer Erfolgs- und Vermögensbeteiligung der Mitglieder
4. Gebot der sparsamen Verwaltung
5. 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 *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 114). 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).

§ 39 Z 2 BAO normiert weiters ein Zuwendungsverbot an Mitglieder. Unzulässig ist demnach die Auszahlung von Gewinnanteilen sowie sonstiger Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft, die die Mitglieder in ihrer Eigenschaft als Mitglieder 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 Zwecks 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. *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 121).

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 ist in diesem Zusammenhang 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 (nähere Ausführungen dazu folgen weiter unten, Pkt 3.1.1).

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 Revisoren, Wirtschaftsprüfern, etc. Ergibt sich aus diesen vom Verein für seine Zwecke geführten Aufzeichnungen ein ausreichendes Bild über die Besteuerungsgrundlagen, kann die gesonderte Führung von Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke entfallen (vgl. VereinsRI 2001, Rz 135).

1.6. Inlandsbezug

Bis zum Abgabenänderungsgesetz 1997 war es für die Erlangung der abgabenrechtlichen Begünstigung erforderlich, dass die Förderung der begünstigten Zwecke – von einigen Ausnahmen abgesehen – überwiegend im Inland erfolgte. Mit BGBl I 9/1998 wurde § 34 Abs 1 BAO betreffend den Inlandsbezug neu gefasst. § 34 Abs 1 letzter Satz ordnet nunmehr an, dass auf Verlangen der Abgabenbehörde Vereine, die im Inland weder ihren Sitz noch ihre Geschäftsleitung haben, nachzuweisen haben, dass sie die Voraussetzungen des § 34 Abs 1 Satz 1 BAO erfüllen. Danach können nunmehr grundsätzlich 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).

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 Rechtsträgers 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 Einzelerledigungen 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 durch verschiedene Maßnahmen wirtschaftlich unterschiedlich stark betätigt.

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 Rechtsträgers aus: der Vereinssphäre, der Vermögensverwaltung, dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dem Gewerbebetrieb, wobei nicht bei jedem Rechtsträger alle Sphären vorhanden sein müssen.

2.1. Vereinssphäre

Soweit sich begünstigte Rechtsträger 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 Körperschaftsteuer 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. *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 140).

2.2. Vermögensverwaltung

Entsprechend § 47 BAO schaden jene wirtschaftlichen Betätigungen, welche ein Verein im Rahmen der Vermögensverwaltung vornimmt, der Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nicht. 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. *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 156 f; *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 94). 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. *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 159).
- **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 sechsständiger 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 allerdings 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 *Kohler/ Quantschnigg/Wiesner, Die Besteuerung der Vereine*⁹, 155; *Thallinger, in Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II*, 53). Eine entsprechende Dokumentation des beabsichtigten Verwendungszwecks ist allerdings zu empfehlen. Neben derartigen „gebundenen“ Rücklagen dürfen auch ungebundene Gewinnrücklagen als Betriebsmittelreserve gebildet werden, deren zulässige Höhe allerdings nach der neueren Verwaltungspraxis mit einem Jahresbudget begrenzt ist (VereinsRI 2001, Rz 129). Gewinnabsicht ist daher als 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 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 – nicht zuletzt auf Grund der nicht bestehenden Körperschaftsteuerpflicht und umsatzsteuerlicher Begünstigungen – günstigeren Preisgestaltung gegenüber den Gewinnbetrieben stärkere Bedeutung zukommen (*Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 177). 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. *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 177).

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 Idealzwecks. 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“). Beispiele 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 Zwecks 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 ideelles 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 165f, 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 Gebarungsüberschüsse 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 Vereins sieht die BAO unterschiedliche ertragsteuerliche Folgen vor.

3.1.1. Vereinsphäre und Vermögensverwaltung

§ 5 Z 6 KStG normiert eine Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht. Gemeinnützige Rechtsträger sind daher 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 Steuerpflicht.

Gem § 1 Abs 3 Z 3 KStG unterliegen gemeinnützige Rechtsträger jedoch mit ihren Einkünften gem § 21 Abs 2 und 3 KStG der beschränkten Steuerpflicht. Von der Steuerpflicht sind somit die Einkünfte erfasst, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird. Dazu zählen im Wesentlichen Kapitalerträge, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und von denen Kapitalertragsteuer abgezogen wird. Die KEST beträgt 25 % und wird beispielsweise auf Zinsen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren erhoben.

Von der beschränkten Steuerpflicht explizit ausgenommen sind Beteiligungserträge gem § 10 KStG (insbesondere Dividenden aus Aktien). Ausgedehnt wird die Steuerpflicht gem § 21 Abs 3 KStG auch auf ausländische Kapitalerträge, die mit den oa inländischen Kapitalerträgen vergleichbar sind. Bei Vorliegen solcher Einkünfte ist eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben und es wird eine Veranlagung vorgenommen. Gemäß § 22 Abs 2 KStG kommt bei diesen Einkünften ein besonderer Körperschaftsteuersatz von 25 % zur Anwendung.

Darüber hinaus bleiben Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte (Einkünfte aus Spekulationsgeschäften sowie aus der Veräußerung bestimmter Beteiligungen) mangels Steuerabzug steuerfrei. Umgekehrt können Verluste, die in diesem Bereich entstehen, nicht mit positiven Einkünften aus den steuerpflichtigen Betrieben ausgeglichen werden.

Die abgabenrechtliche Begünstigung der Vermögensverwaltung kann damit begründet werden, dass das Vermögen von Vereinen nicht immer sofort begünstigten Zwecken zugeführt werden muss oder kann. Sofern aus der Vermögensverwaltung Rücklagen gebildet werden, soll dies ohne ertragsteuerliche Belastung möglich sein. Grenzen sind insofern gezogen, als die Ansammlung eines unangemessenen Vereinsvermögens an Stelle der Verwendung für begünstigte Zwecke zumindest nach der Verwaltungspraxis als begünstigungsschädlich 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. Eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (KESt-Pflicht) für Kapitaleinkünfte bleibt zwar grundsätzlich aufrecht, kann jedoch durch die Abgabe einer KESt-Befreiungserklärung gem § 94 Z 5 lit a EStG vermieden werden. Voraussetzung dafür ist, dass das Kapitalvermögen und damit die daraus erzielten Zinserträge einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb zuzurechnen sind und dort als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren ist. Zum notwendigen Betriebsvermögen rechnet Kapitalvermögen immer dann, wenn es zB zur Finanzierung von laufenden Ausgaben oder zur Finanzierung von Investitionen bzw zur Ansparung von zukünftigen Soziallasten (Abfertigungen, Pensionen) dient.

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 den Betrieb von entbehrlichen Hilfsbetrieben der Gemeinnützigkeitsstatus der Körperschaft und damit auch die abgabenrechtlichen Begünstigungen in den anderen Sphären nicht beeinträchtigt wird.

3.1.4. Begünstigungsschädliche Hilfsbetriebe

Begünstigungsschädliche Hilfsbetriebe teilen ertragsteuerlich grundsätzlich das Schicksal der entbehrlichen Hilfsbetriebe mit dem Unterschied, dass durch das Betreiben von begünstigungsschädlichen Hilfsbetrieben dem Rechtsträger gem § 44 Abs 1 BAO insgesamt eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke – auch bei materieller Förderung dieser Zwecke – nicht zukommt. Der begünstigungsschädliche Hilfsbetrieb bewirkt somit für die gesamte Körperschaft den Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus und nicht bloß die Steuerpflicht des betreffenden Betriebes. Die betroffene Körperschaft kann jedoch vom generellen (§ 45a BAO) oder individuellen (§ 44 Abs 2 BAO) Ausnahmerecht Gebrauch machen.

Nach § 44 Abs 2 BAO (idF Abgabenänderungsgesetz 2003) kann das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt 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 Zwecks zu beschaffen. In der Regel wird das Finanzamt von der Abgabepflicht nicht zur Gänze absehen, sondern den steuerschädlichen Betrieb zur sachlichen Steuerpflicht heranziehen. 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 Ausnahmegenehmigung 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 § 45a BAO zwecks Verwaltungsvereinfachung eine automatische 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 steuerunschädlichen 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 Hilfsbetriebe (vgl oben 3.1.4.).

3.1.6. Im Rahmen von Betrieben bezogene Kapitalerträge

Zu erwähnen bleibt, dass Kapitaleinkünfte, die einem entbehrlichen oder begünstigungsschädlichen Hilfsbetrieb oder einem Gewerbebetrieb zuzuordnen sind, natürlich auch der unbeschränkten KSt-Pflicht 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 eines entbehrlichen oder schädlichen Betriebes abgeben, wenn die Kapitalanlagen notwendiges Betriebsvermögen (vgl dazu oben 3.1.2.) darstellen. In diesem Fall 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 wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes finden und somit die Kapitalerträge steuerfrei lukriert werden können. Zur Behandlung von Kapitaleinkünften, die im Rahmen unentbehrlicher Hilfsbetriebe anfallen vgl oben 3.1.2.

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

3.1.8. Freibetrag für begünstigte Zwecke

Ergibt sich aus den steuerpflichtigen Betrieben ein positives Einkommen, ist vor Anwendung des Körperschaftsteuersatzes (34 %) ein Freibetrag iHv max. 7.300, Euro in Abzug zu bringen.

3.2. Umsatzsteuer

So wie das Ertragsteuerrecht sieht auch das Umsatzsteuerrecht für die einzelnen Sphären eines gemeinnützigen Rechtsträgers 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 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 VereinsRI 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 Vereinseinnahmen sind daher dahingehend zu untersuchen, ob sie mit dem unternehmerischen oder dem nicht unternehmerischen Bereich in Zusammenhang stehen.

3.2.1. Vereinsphäre

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 somit keine Umsatzsteuerpflicht. Für Aufwendungen, die diesem Bereich zuzurechnen sind, besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

3.2.2. Vermögensverwaltung

In diesem 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). 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 von der Körperschaft jedoch widerlegt werden (vgl VereinsRI 2001, Rz 464f). Weist die Körperschaft nach, dass der Betrieb im Wesentlichen kostendeckend geführt wird oder dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB eine Gemeinde) die Verluste, die in einem unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieb entstehen, im Wesentlichen (mindestens zu 90 %) durch Subventionen abdeckt, ist der jeweilige Betrieb als unternehmerisch zu werten. Dies hat allerdings zur Voraussetzung, dass die Subventionen dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als Betriebseinnahme zuzurechnen sind. Weiters ist zur Widerlegung der Liebhabereivermutung erforderlich, dass die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig EUR 2.900,- übersteigen.

Zu beachten ist, dass es möglich ist, die Liebhabereivermutung für einen bestimmten unentbehrlichen oder entbehrlichen Hilfsbetrieb zu widerlegen, ohne dass der Verein mit seinen übrigen Betrieben umsatzsteuerpflichtig wird.

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 (VereinsRI 2001, Rz 466). Auch diese Vermutung ist widerlegbar.

3.2.4. Sonderfragen: Mitgliedsbeiträge und Subventionen

Widerlegt nun ein Verein in einem bestimmten Bereich die Liebhabereivermutung und wird er somit als Unternehmer iSd UStG behandelt, 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 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 Gemeinschaftszwecks zu entrichten haben. Diese echten Mitgliedsbeiträge stellen kein umsatzsteuerbares Entgelt dar. Beispiel: Die satzungsmäßig erhobenen festen Mitgliedsbeiträge für die Benutzung von Sportanlagen unabhängig vom Ausmaß der Nutzung (vgl VereinsRI 2001, Rz 433).

Umsatzsteuerpflichtig 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 Preisauffüllung) darstellt. Keine einheitliche Auffassung besteht, wann eine Subvention als echte oder unechte Subvention zu beurteilen ist. Der VwGH vertrat bislang immer eine äußerst restriktive Linie. Demnach begründet nach Ansicht des VwGH bereits der bloße Zusammenhang mit der Gesamtleistung des Unternehmens (zB Herausgabe einer Zeitschrift) des Subventionsempfängers einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch (VwGH 26. 4. 1994, 93/14/0043). Das Gleiche gilt für den Fall, dass eine Betriebspflicht des Subventionsempfängers vereinbart wurde (zB VwGH 16. 12. 1997, 97/14/0100). Demgegenüber legt die Finanzverwaltung den Bereich der echten (nicht steuerbaren) Subventionen eher weit aus. Nicht umsatzsteuerbar sind demnach Zuschüsse zur Anschaffung oder

Herstellung von Wirtschaftsgütern, ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten, weiters ein Zuschuss, dessen Höhe sich nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und dessen 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 (UStR 2000, Rz 26).

Im Urteil (EuGH 22. 11. 2001, Rs C-184/00 „Office des produits wallons ASBL“) befasste sich auch der Europäische Gerichtshof mit der Subventionsproblematik. Der EuGH stellte in dieser Entscheidung einen Kriterienkatalog auf, nach dem zu entscheiden ist, ob eine Subvention umsatzsteuerpflichtig ist. Die Möglichkeit allein, dass eine Subvention sich auf die Preise der von der subventionierten Einrichtung gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen auswirkt, macht diese Subvention nicht schon steuerbar. Ein wesentliches Kriterium ist, ob der Subventionsempfänger mit der Ausführung seiner Leistung einen (rechtlich durchsetzbaren) Anspruch auf Auszahlung der Subvention erwirbt. Zu prüfen ist auch, ob jede einzelne Tätigkeit eine besondere, bestimmbare Zahlung auslöst oder ob die Subvention allgemein zur Deckung der betrieblichen Kosten des Subventionsempfängers insgesamt gewährt wird. Es ist zu prüfen, ob die Subvention dem Abnehmer des Gegenstandes bzw der Dienstleistung oder dem Subventionsempfänger zugute kommt. Der vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger zu zahlende Preis muss so festgesetzt sein, dass er sich entsprechend der gewährten Subvention ermäßigt (Einfluss der Subvention auf die Preiskalkulation).

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;

- Umsätze im Rahmen des Glückspielwesens (nicht hierunter fallen Kleinausspielungen, sofern das Spielkapital im Kalenderjahr EUR 4.000,00 nicht übersteigt);
- 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 22.000,- nicht überstiegen haben. Bei der Ermittlung der EUR 22.000,-Grenze bleiben Einnahmen aus unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben 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), 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 ist insbesondere dann sinnvoll, wenn hohe umsatzsteuerbelastete Vorleistungen in Anspruch genommen werden, da dadurch der Vorsteuerabzug ermöglicht wird.

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 widerlegt 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. *Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Die Besteuerung der Vereine*⁹, 408).

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,
- eine den Formvorschriften des § 11 UStG entsprechende **Rechnung**.

Die Regelungen über den Vorsteuerabzug kommen insbesondere 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 widerlegt wird sowie ihrer Gewerbebetriebe (vgl. oben 3.2.1. – 3.2.3).

Der Vorsteuerabzug kann nach den im § 12 UStG angeführten Voraussetzungen ferner 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 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). Liegt die unternehmerische Nutzung unter 10 %, so steht kein Vorsteuerabzug zu.

Beispiel (vgl. Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Die Besteuerung der Vereine⁹, 416):

Ein Verein schafft im Jänner 2004 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 Unternehmensbereich 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 2004 bis 2007 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 Unternehmensbereich zuzuordnen. Im ersten Jahr steht der Vorsteuerabzug nur mit EUR 480,- (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.*

Die Geringfügigkeitsregelung (mindestens 10 %ige unternehmerische Nutzung) ist bei Gebäuden nicht anwendbar. Leistungen im Zusammenhang mit einem unternehmerisch genutzten Gebäude gelten unabhängig davon, in welchem Ausmaß die unternehmerische Nutzung erfolgt, grundsätzlich zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt. Ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten eines gemischt (teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch) genutzten Gebäudes war nach bisheriger nationaler Rechtslage nur insoweit zulässig, als dieses für unternehmerische Zwecke verwendet wurde. Der nichtunternehmerisch genutzte Teil eines gemischt genutzten Gebäudes war vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dies ergab sich aus § 6 Abs 1 Z 16 UStG (nach dieser Bestimmung war der Eigenverbrauch von Grundstücken unecht steuerbefreit) iVm § 12 Abs 3 UStG (wonach der Vorsteuerabzug iZm steuerfreien Umsätzen ausgeschlossen ist). Die neue Rechtsprechung des EuGH vom 8. 5. 2003, Rechtssache C-269/00, *Seeling* ermöglicht nunmehr jedoch auch bei gemischt genutzten Gebäuden zunächst den vollen Vorsteuerabzug (vgl *Schima/Birklbauer*, Rechts- und Finanzierungspraxis der Gemeinden 2003, 100). Für die (teilweise) nichtunternehmerische Nutzung ist dafür eine laufende Eigenverbrauchsumsatzsteuer abzuführen. Die Eigenverbrauchsbesteuerung ist verteilt über die Nutzungsdauer des Gebäudes durchzuführen. Grundsätzlich sind dabei die ertragsteuerlichen Abschreibungssätze heranzuziehen. Wirtschaftlich betrachtet stellt die Eigenverbrauchsbesteuerung eine zinsenlose Rückführung des Vorsteuerabzuges vom nichtunternehmerisch genutzten Gebäudeteil dar. Die Eigenverbrauchsbesteuerung bemisst sich dabei nach den auf die nichtunternehmerische Nutzung des Gegenstandes entfallenden Kosten (insbesondere der Abschreibung).

Beispiel: Ein gemischt genutztes Gebäude wird 2004 um EUR 2.000.000,- netto zuzüglich EUR 400.000,- Umsatzsteuer errichtet. Der Anteil der nichtunternehmerischen Nutzung beträgt 70 %, die Nutzungsdauer des Gebäudes beläuft sich auf 50 Jahre. Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch sind die auf die nichtunternehmerische Nutzung entfallenden Kosten (EUR 2.000.000,-/50 Jahre = jährliche Abschreibung, davon 70 %) wodurch sich eine jährliche Umsatzsteuerbelastung (Steuersatz 20 %) in Höhe von EUR 5.600,- ergibt.

Aus dieser Konstellation des sofortigen Vorsteuerabzugs und der über die Nutzungsdauer des Gebäudes verteilten Eigenverbrauchsbesteuerung ergeben sich gegenüber der bisherigen Rechtslage erhebliche Finanzierungsvorteile.

Dem Verein steht es jedoch auch bei Gebäuden frei, nur den tatsächlich unternehmerisch genutzten Gebäudeteil dem Unternehmen zuzuordnen.

Gemäß § 12 Abs 3 UStG ist der Vorsteuerabzug für Leistungen, die der Ausführung (unecht) steuerbefreiter Umsätze dienen, ausgeschlossen. Dies bedeutet, dass Vereine den Vorsteuerabzug für Leistungen, die im Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen stehen, nicht geltend machen können (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 528ff) 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-Organisationen, 204 und VereinsRI 2001, Rz 529).

3.2.8. Umsatzsteuervoranmeldung, Umsatzsteuervorauszahlung und Veranlagung

Vereine, die unternehmerisch tätig 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. Darüber hinaus ist eine Umsatzsteuerjahreserklärung bis Ende Juni des Folgejahres beim Finanzamt elektronisch einzureichen (vgl. § 134 BAO idF AbgÄG 2003).

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). Für

Arbeitnehmer in Mischverwendung tritt nur dann eine (anteilige) Kommunalsteuerpflicht ein, wenn der betreffende Arbeitnehmer überwiegend dem Unternehmensbereich zugeordnet ist (vgl. *Achatz/Leitner*, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht², 186f).

§ 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 sowie den Erlass des BMF vom 15. 12. 1995, ARD 4786/36/96).

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 Befreiung ist somit letztendlich anhand der konkreten Ausgestaltung des Betriebes zu beurteilen.

Diese Befreiung bezieht sich jedoch nur auf unentbehrliche Hilfsbetriebe. Entbehrliche und schädliche Hilfsbetriebe 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. Diese bisher von der FLD (bzw neuerdings vom Finanzamt) erlassenen Ausnahmebescheide haben auch für die KommSt Gültigkeit (vgl. VereinsRI 2001, Rz 656, *Taucher*, KommStG, § 8 Rz 42 und 48).

3.4. Erbschafts- und Schenkungssteuer

3.4.1. Erwerbe durch einen begünstigten Verein

Zuwendungen an gemeinnützige Vereine genießen aus schenkungssteuerlicher Sicht teils eine Tarifbegünstigung, teils eine Befreiung.

Verfolgt ein inländischer Verein begünstigte Zwecke, kommt bei unentgeltlichen Erwerben (zB Erbschaften) durch den Verein – ohne Rücksicht auf die Höhe der Zuwendungen – gem § 8 Abs 3 lit a ErbStG der lineare Steuersatz von 2,5 % zur Anwendung.

Werden einem begünstigten Verein unter Lebenden körperliche bewegliche Sachen oder Geldforderungen (zB Spenden) zugewendet, ist die Zuwendung gem § 15 Abs 1 Z 14 ErbStG bei inländischen Vereinen immer steuerfrei, bei ausländischen Vereinen nur soweit Gegenseitigkeit besteht. Diese Befreiung bezieht sich sowohl auf Zuwendungen von Vereinsmitgliedern, als auch auf Zuwendungen von dritten Personen (vgl VereinRI 2001, Rz 02 und 705). Erbschaften sind nicht befreit. Ob es sich um einen begünstigten Empfänger handelt, richtet sich nach den §§ 34 – 47 BAO. Zusätzliche Voraussetzungen sind nicht gefordert. Insbesondere muss die Zuwendung nicht unmittelbar für den Kernbereich des begünstigten Rechtsträgers verwendet werden. Beispielsweise ist daher auch eine Geldspende an einen gemeinnützigen Sportverein, die für den Ausbau des Sportplatzbuffets verwendet wird, von der Schenkungssteuer befreit (vgl *Lindinger/Nitsch*, in *Achatz*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II, 136).

Steuerpflichtig (zum Sondersteuersatz von 2,5 %) sind demgemäß die Zuwendungen von Liegenschaften und generell Erwerbe von Todes wegen.

3.4.2. Sonstige Erbschafts- und Schenkungssteuerbefreiungen

Darüber hinaus sind für Vereine – unabhängig von der Gemeinnützigkeit – insbesondere folgende Steuerbefreiungen relevant:

- Bei jedem Erwerb bleibt ein Betrag von EUR 110,00 steuerfrei (§ 14 Abs 1 Z 3 ErbStG),
- Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften (§ 15 Abs 1 Z 15 ErbStG),
- bei Erwerben von Todes wegen ist der Erwerb von so genannten endbesteuerten Vermögen (dazu zählen beispielsweise Sparbücher und bestimmte Wertpapiere) und von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes unter 1 % am gesamten

Nennkapital der Gesellschaft beteiligt ist, steuerfrei (§ 15 Abs 1 Z 17 ErbStG).

- Zuwendungen unter Lebenden von körperlichen beweglichen Sachen und Geldforderungen, die ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken gewidmet sind, sofern die Verwendung zu den begünstigten Zweck gesichert ist (§ 15 Abs 1 Z 14 a ErbStG). Diese Befreiung greift unabhängig von der Rechtsstellung des Empfängers. Steuerfrei sind damit beispielsweise auch Spenden an nicht gemeinnützige Vereine, wenn gesichert ist, dass die Spenden für einen bestimmten begünstigten Zweck verwendet werden (vgl VereinsRI 2001, Rz 710).

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 Körperschaften 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 001, 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 *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 494):
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 764ff):

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 zB für den ausübenden Sportler nicht die Erzielung von Einkünften, sondern die sportliche Betätigung 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 des Sportlers, 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 Reisekostenersätzen nicht höher sind, als der für den Eintritt in die Vollversicherung gem § 5 Abs 2 ASVG maßgebliche monatliche Höchstbetrag (für das Kalenderjahr 2004: 316,19 Euro). Die Einkünfte sind in diesem Fall als (sonstige) Einkünfte im Sinne des § 29 Z 1 oder 3 EStG zu qualifizieren.

Verpflichtet sich ein Sportler lediglich zur Bestreitung einer bestimmten Anzahl von Wettkämpfen 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 775f) 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 Sachbezüge und so genannte Handgelder bzw gewährte Darlehen, auf deren Rückzahlung verzichtet wird. 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 bei Antritt des Dienstverhältnisses 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. § 109a 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 Reisekostenersätze nicht mehr

als 900,- Euro und das Entgelt für jede einzelne Leistung nicht mehr als 450,- Euro 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. Hinsichtlich der Höhe der steuerfrei auszahlbaren Beträge verweisen die Vereinsrichtlinien auf die Richtlinien des Kontrollsausschusses für die Verwaltung der besonderen Bundes-Sportförderungsmittel. Demnach liegen derzeit beim Empfänger keine Einkünfte vor, wenn für Verpflegungskosten nicht mehr als 26,40 Euro, bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden nicht mehr als 13,20 Euro und für Fahrtkosten nur die Kosten des Massenbeförderungsmittels zuzüglich eines Reisekostenausgleichs von 3,- Euro (bei Tätigkeiten bis zu vier Stunden von 1,5 Euro) verrechnet werden. An Stelle der Kosten des Massenbeförderungsmittels können nach der genannten Richtlinie bei Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel 75 % des amtlichen Kilometergeldes berücksichtigt werden. 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 Wettkampfstätten) 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 Reisekostenersätze 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.

Hinsichtlich der Möglichkeit der Auszahlung steuerfreier Kostenersätze bestehen nach der Rz 776 der VereinsRI 2001 für freiwillige Mitarbeiter von Sozialdiensten derzeit folgende Höchstsätze: 2,2 Euro je angefangener Einsatzstunde, höchstens

4. Einkünfte der Vereinsmitglieder und anderer Personen

jedoch 26,40 Euro innerhalb eines Zeitraumes von 24 Stunden, bis zu einem Jahreshöchstbetrag von 1.584,- Euro für Verpflegungs- und Unterhaltskosten; 3,20 Euro 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 Mitarbeitern 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 75,- Euro 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.

TEIL III

SPENDENBEGÜNSTIGUNG DES EStG UND SPENDENGÜTE-SIEGEL

1. STEUERFOLGEN FÜR DEN BEITRAGSLEISTENDEN

a) Spenden

Aus der Sicht des Beitragsleistenden stellt sich regelmäßig die Frage der Abzugsfähigkeit der Spende als Betriebsausgabe. Echte Spenden (Zuwendungen), denen keine Gegenleistung der begünstigten Körperschaft gegenüber steht, unterliegen grundsätzlich dem Abzugsverbot (§ 20 Abs 1 Z 4 EStG bzw § 12 Abs Z 5 KStG).

Eine Ausnahme gilt für Spenden an begünstigte Vereine, die im Wesentlichen mit der Durchführung von Forschungs- oder der Erwachsenenbildung dienenden Lehraufgaben für die österreichische Wissenschaft oder Wirtschaft befasst sind (§ 4 Abs 4 Z 5 EStG). Die Voraussetzungen sind vom abgabenrechtlich begünstigten Verein durch einen unter Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs erteilten Bescheid der FLD nachzuweisen (zur Spendenbegünstigung des EStG ausführlich *Baldauf*, in Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III, 121 ff). Die Spendenbegünstigung ist der Höhe nach beschränkt. Dabei ist zu prüfen, ob eine Spende aus dem Betriebsvermögen oder aus dem Privatvermögen geleistet worden ist. Die solcherart geleisteten Zuwendungen iSd § 4 Abs 4 Z 5 EStG sind steuerlich als Betriebsausgabe nur insoweit abzugsfähig, als sie gemeinsam mit dem gemeinen Wert von bestimmten in § 4 Abs 4 Z 6 EStG bezeichneten Zuwendungen (zB an die Nationalbibliothek, Museen, das Bundesdenkmalamt und gemeinnützige Rechtsträger deren ausschließlicher Zweck die Förderung des Behindertensports ist) insgesamt 10 % des Gewinnes des vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Nach § 18 Abs 1 Z 7 EStG kommt ein Abzug von aus dem Privatvermögen geleisteten Spenden als Sonderausgabe insoweit in Frage, als sie zusammen mit Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen insgesamt 10 % des sich

nach Verlustausgleiches ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigen.

b) Sponsoring

Zuwendungen an einen begünstigten Verein, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, sind zur Gänze als Betriebsausgabe abzugsfähig. Die betriebliche Veranlassung wird insbesondere iZm so genannten Sponsorverträgen anerkannt. Voraussetzung für die Anerkennung der Abzugsfähigkeit ist, dass die Sponsorleistung als angemessene Gegenleistung für die vom gesponserten Verein übernommenen Leistungen angesehen werden kann. Sponsorzahlungen sind daher nur insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig, als ein entsprechender Werbeeffect nachgewiesen werden kann (vgl. BMF, 25. 3. 1995, RdW 1995, 245). Bei Sponsorzahlungen für kulturelle Veranstaltungen wird die betriebliche Veranlassung bejaht, wenn anlässlich von Veranstaltungen mit entsprechender Breitenwirkung die Sponsortätigkeit angemessen in der Öffentlichkeit (im Zuge der Veranstaltung etwa im Programmheft und in der kommerziellen Firmenwerbung bzw. in Massenmedien) bekannt gemacht wird (vgl. VereinsRI 2001, Rz 163f). Sämtliche Einrichtungen, denen ein Spendenbegünstigungsbescheid der FLD (ab 1. 1. 2004 wurde die Zuständigkeit gem. § 17a AVOG idF AbgÄG 2003 auf die Finanzämter übertragen) ausgestellt wurde, sind einmal jährlich im Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung zu veröffentlichen. Eine Abfrage dieser Liste ist auch im Internet unter www.bmf.gv.at/steuern/einkommensteuer/erlaesse möglich. Auf Grund der bloß jährlichen Aktualisierung empfiehlt es sich, im Zweifelsfall noch vor der Hingabe einer Spende bei dem in Frage kommenden Rechtsträger nachzufragen, ob ein Spendenbegünstigungsbescheid vorhanden ist (vgl. *Baldauf*, NPO III, 181).

2. SPENDENGÜTESIEGEL

Die Erfüllung gemeinnütziger Zwecke durch Vereine wird vielfach erst durch die Aufbringung von Spendenmitteln aus der Bevölkerung ermöglicht. Um eine zweckentsprechende Verwendung dieser Spenden zu gewährleisten, besteht zwischen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und einer Reihe von Dachverbänden von Non-Profit-Organisationen ein Kooperationsvertrag, 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 Spendenmittelaufbringung und Spendenmittelverwaltung sowie die Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens der Non-Profit-Organisationen durch einen Wirtschaftstreuhänder Voraussetzung (abrufbar im Internet unter www.osgs.at). Mit dem österreichischen Spendengütesiegel gibt es damit ein System von objektiven und für außenstehende Personen überprüfbaren Kriterien, nach denen beurteilt werden kann, dass eine Spendenorganisation zu Recht das Vertrauen der Spender/innen verdient.

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. Gerade im Bereich des Gemeinnützigkeitsrechts stellt das Rechnungswesen auch ein Rechtfertigungsinstrument, vor allem gegenüber der Finanzverwaltung (Nachweis der Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Satzung), dar (vgl. *Harb*, RWZ 1997, 39).

1. ANFORDERUNGEN AN DAS RECHNUNGSWESEN NACH DEM VEREINSGESETZ 2002

Im Vereinsgesetz 2002 wurden erstmals verbindliche Vorschriften für das Rechnungswesen von Vereinen definiert. Die Rechnungslegungsvorschriften gelten für Rechnungsjahre, die ab dem 1. 1. 2003 beginnen. § 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 sollen.

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. Es genügt also nicht, die Belege zu sammeln und bloß sporadisch die Einnahmen und Ausgaben in ein Kassabuch einzutragen.

Zum Ende des Rechnungsjahres hat das Leitungsorgan innerhalb von fünf Monaten eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht zu erstellen (§ 21 Abs 1 VereinsG 2002). Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung muss grundsätzlich nicht den Vorschriften des § 4 Abs 3 EStG entsprechen, in der Praxis wird jedoch eine weit gehende Anlehnung an steuerliche Vorschriften zweckmäßig sein (vgl *Sulz*, *ecolex* 2002, 157). Die Vermögensübersicht soll gemeinsam mit dem Ergebnis der Einnahmen- und Ausgabenrechnung 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*, Kommentar zum VereinsG, § 21 Rz 14). Die Vermögensübersicht ist somit einer Bilanz bereits sehr ähnlich.

Strengere Rechnungslegungsvorschriften können sich für Vereine einerseits aus den für Vollkaufleute geltenden Vorschriften des HGB über die Rechnungslegung ergeben, andererseits aus der BAO, wonach bei Überschreiten der Umsatzgrenze von EUR 400.000,- in zwei aufeinander folgenden Jahren für den jeweiligen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Buchführungspflicht eintritt.

Die Rechnungsprüfer (zumindest 2 unabhängige und unbefangene Personen) haben gem § 21 Abs 2 VerG 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-/Ausgabenrechnung 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. Maßgeblich für die erstmalige Entstehung der vereinsrechtlichen Buchführungspflicht sind die Höhe der Einnahmen bzw Ausgaben in den Rechnungsjahren 2003 und 2004.

Der Begriff der „gewöhnlichen Einnahmen oder Ausgaben“ wird im VereinsG selbst nicht definiert. Bei der Auslegung des Begriffs „gewöhnlich“ wird § 231 HGB sinngemäß heranzuziehen sein, wonach alle Erträge und Aufwendungen dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnen sind, sofern keine Außerordentlichkeit gegeben ist (vgl *Sulz*, *ecolox* 2002, 156; aA *Hackl*, in NPO III, wonach in Analogie zum HGB lediglich die Umsatzerlöse als „gewöhnliche“ Einnahmen heranzuziehen wären). Außergewöhnliche Einnahmen (etwa Vermächtnisse zu Gunsten des Vereins oder andere ausnahmsweise Zuwendungen) 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 die Erläuterungen der Regierungsvorlage zu § 22 VerG). 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-/Ausgabenrechnung eine doppelte Buchhaltung zu führen und binnen fünf Monaten ab Ende des Rechnungsjahres einen Jahresabschluss bestehend aus Bilanz und GuV aufzustellen. Dabei sind zahlreiche Bestimmungen des HGB betreffend die Rechnungslegung anzuwenden, sodass Vereine dieser Größenordnung bereits sehr in die Nähe der Kapitalgesellschaften rücken.

Für mittelgroße Vereine gelten grundsätzlich dieselben Prüfungsvorschriften 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 VerG).

Große Vereine haben gem § 22 Abs 2 VerG einen erweiterten Jahresabschluss aufzustellen. Sie haben zusätzlich zur Bilanz und zur GuV einen Anhang zu erstellen. Gem § 22 Abs 2 VerG 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, Buchprüfer 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 Körperschaften sind nur insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, 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. Die im Rahmen dieser Betriebe erzielten Einkünfte sind grundsätzlich im Wege der Gewinnermittlung zu bestimmen.

Da bereits aus der Sicht der Vereinsgebarung Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben geführt werden müssen, sieht Rz 135 der VereinsRI 2001 vor, dass die gesonderte Führung von Aufzeichnungen für steuerliche Zwecke entfallen kann, wenn sich bereits aus den Vereinsaufzeichnungen ein ausreichendes Bild über die Besteuerungsgrundlagen ergibt. Diese Auffassung der Verwaltung ist gerade für die

vielen kleinen Vereinen von Bedeutung (vgl. *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Die Besteuerung der Vereine⁹, 293).

Für mittelgroße und große Vereine sieht das VereinsG eine Buchführungspflicht vor. Wer nach Handelsrecht 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 nunmehr 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 sogar nichtbetriebliche Einnahmen Einfluss auf die Gewinnermittlungsart haben (vgl. *Renner*, in *Achatz*, Die Besteuerung der NPO III, 113).

Die in den §§ 21 ff VerG festgelegten Rechnungslegungsvorschriften sind abgabenrechtlich nur insoweit relevant, als danach zu führende Aufzeichnungen gegebenenfalls auch für steuerliche Zwecke heranzuziehen sind. Die vereinsgesetzlich vorgesehenen Größenmerkmale sind subsidiär zu den steuerrechtlichen anzuwenden (VereinsRI 2001, Rz 329).

3. STEUERLICHE GEWINNERMITTLUNG

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

3.1. Einkunftsarten

Das Einkommen von Körperschaften setzt sich gem § 7 Abs 2 KStG aus den in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten zusammen. Dies bedeutet für Vereine, dass das Ergebnis für steuerliche Zwecke für die folgenden Einkunftsarten getrennt zu ermitteln ist:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- Sonstige Einkünfte.

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

Bei Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, rechnen alle Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 7 Abs 3 KStG). Da Vereine auf Grund ihrer Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften nicht zur Buchführung verpflichtet sind, ist § 7 Abs 3 KStG daher grundsätzlich nicht anwendbar.

Die steuerliche Einkunftsart gibt Hinweis auf die anzuwendende Gewinnermittlungs- bzw Überschussermittlungsmethode, die in der Folge kurz dargestellt werden sollen.

3.2. Form der Gewinnermittlung

Im Rahmen der Einkünfteermittlung ist grundsätzlich zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkunftsarten zu unterscheiden.

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. Die für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Vereine bestehenden Steuerbegünstigungen wurden bereits oben ausführlich dargestellt. Hieraus ergibt sich, dass sich im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten eine „eingeschränkte“ Aufzeichnungspflicht besteht (vgl *Berti/Mandl*, Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht von Vereinen, in *Korinek/Krejci*, Der Verein als Unternehmer, 246).

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 Steuerrecht, 28).

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 2001, Rz 598; vgl. weiters *Hackl* in NPO III, 204 f).

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

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

a) Betriebsvermögensvergleich nach § 5 EStG

Ist ein Verein mit einem oder mit mehreren Betrieben nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig (eine handelsrechtliche Buchführungspflicht

besteht bei einer vollkaufmännischen Tätigkeit), sind die Einkünfte aus diesen Betrieben nach der Gewinnermittlungsvorschrift des § 5 EStG zu ermitteln.

Beispiel: *Von einem Verein wird ein Ladengeschäft unterhalten, das über den Rahmen eines minderkaufmännischen Gewerbes hinausgeht oder im Firmenbuch eingetragen ist (vgl. VereinsRI 2001, Rz 334).*

Die bloße Eintragung des Vereins ins Vereinsregister führt nicht zur Gewinnermittlungspflicht nach § 5 EStG.

b) Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG

Vereine, die land- und forstwirtschaftliche oder gewerbliche Betriebe führen, haben den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG zu ermitteln, wenn sie mit ihrer Betätigung nicht im Firmenbuch eingetragen sind, aber die Buchführungsgrenzen des § 125 BAO überschreiten oder freiwillig Bücher führen.

Gem § 125 BAO sind Unternehmer für einen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils EUR 400.000,- 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 Hilfsbetriebe) 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 (vgl. *Achatz/Leitner, IFA: Taxation of non-profit organizations*, 367).

Zu beachten ist, dass sich für mittelgroße und große Vereine bereits aus dem Vereinsgesetz 2002 eine Verpflichtung zur Buchführung ergibt, die gem § 124 BAO auch im Interesse der Abgabenerhebung zu erfüllen ist. Da der Vereine nicht im Firmenbuch, sondern (nur) im Vereinsregister eingetragen werden, wird der steuerliche Gewinn eines allfälligen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder Gewinnbetriebes bei Bestehen einer Buchführungspflicht nach § 4 Abs 1 EStG und nicht nach § 5 EStG ermittelt (vgl. *Sulz, SWK 2002, W 110*).

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

Besteht nach den §§ 124 und 125 BAO keine Buchführungspflicht, ist eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG aufzustellen. 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 sowie die laufenden Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut sind dann – entsprechend der Nutzung dieses Wirtschaftsgutes – auf die einzelnen Betriebe aufzuteilen (VereinsR 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 auszuscheiden.

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 % einen 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 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.

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*⁸, Steuerrecht⁸, 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 Vereinmitgliedern 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. Beispiel (aus *Wiesner/Schneider/ Spanbauer/ Kohler*, KStG, § 12 Anm 4): *Ein gemeinnütziger bzw mildtätiger Studentenhilfsverein vergibt Stipendien an bedürftige Studenten. Es liegt eine zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen führende Zweckverwirklichung vor.*

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).

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 Vertretung 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 VereinsR 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 ein Verschulden des Vertreters sowie Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Uneinbringlichkeit vorliegt (vgl im Detail VereinsRI 2001, Rz 800 ff).

Beispiel (entnommen aus BMF, Vereine und Steuern, 56):

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).

LITERATURVERZEICHNIS

- Achatz, Markus* (Hrsg): Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen (KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts), Linz, 2000.
- 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/Leitner, Roman*: Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, 2. Auflage, Wien, 2001.
- Achatz, Markus/Leitner, Roman*: Taxation of non-profit organizations, in: International Fiscal Association (IFA), 1999.
- Bauer, Egon/Quantschnigg, Peter/Schellmann, Gottfried/Werilly, Harald*: Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, Loseblattsammlung, Wien, Stand Dezember 2003.
- Berger, Wolfgang* (Hrsg): Der Verein im Steuerrecht (Mit Berücksichtigung des Vereins-, Sozialversicherungs- und Gewerberechts), 2. Auflage, Wien, 2002.
- Bundesministerium für Finanzen*, Vereine und Steuern (Tipps für Vereine und ihre Mitglieder), Wien, 2002.
- Karollus, Martin/Achatz, Markus/Jabornegg, Peter* (Hrsg): Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports I, Linz, 2000.
- Karollus, Martin/Achatz, Markus/Jabornegg, Peter* (Hrsg): Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports II (Europarecht – Berufssportgesetz – Kapitalgesellschaften), Linz, 2001.
- Karollus, Martin/Achatz, Markus/Jabornegg, Peter* (Hrsg): Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports III, Linz, 2003.
- Kohler, Gerhard/Quantschnigg, Peter/Wiesner, Werner* (Hrsg), *Baldauf, Anton/Renner, Bernhard/Wakounig, Marian* (Bearb.): Die Besteuerung der Vereine (Handbuch für die Praxis), 9. Auflage, Wien, 2002.
- 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 (Leitfaden zur Steuerfreistellung für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen), Wien, 1999.
- Ritz, Christoph:* Bundesabgabenordnung (Kommentar), 2. Auflage, Wien, 1999.
- Stoll, Gerold:* Bundesabgabenordnung (Kommentar), Bd 1, Wien, 1994.
- Taucher, Otto:* Kommunalsteuer (Kommentar), Wien, 1998.
- Wiesner, Werner/Schneider, Wolfgang/Spanbauer, Günter/Kohler, Gerhard:* Körperschaftsteuergesetz – KStG 1988, Wien, 1996

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 "XY".
- (2) Er hat seinen Sitz in "ABC" und erstreckt seine Tätigkeit auf ganz Österreich (auf das Gebiet des Bundeslandes "XY", bzw. der Stadt/Gemeinde "XY").
- (3) Die Errichtung von Zweigvereinen ist (nicht) beabsichtigt.

§ 2 Zweck

Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, bezweckt: klare und erschöpfende Aufzählung des begünstigten Vereinszwecks).

§ 3 Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks

- (1) *Der Vereinszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.*
- (2) *Als ideelle Mittel dienen:*
(zB Vorträge und Versammlungen, Wanderungen, Diskussionsabende)
(zB Herausgabe eines Mitteilungsblattes)
(zB Einrichtung einer Bibliothek)
- (3) *Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch:*
Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge sowie
(zB Erträge aus Veranstaltungen, vereinseigenen Unternehmungen)
(zB Spenden, Sammlungen, Vermächtnisse und sonstige Zuwendungen)

§ 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 erhöhten Mitgliedsbeitrages fördern. Ehrenmitglieder sind Personen, die hiezu wegen besonderer Verdienste um den Verein ernannt werden.

§ 5 Erwerb der Mitgliedschaft

(1) Mitglieder des Vereins können alle physischen Personen, die "XY" sind (Beschränkungen zB hinsichtlich des Alters, des Geschlechtes, der Staatsbürgerschaft, des Berufes, der Unbescholtenheit usw. mit Einschränkung möglich, aber nicht geboten), 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) Die Ernennung zum Ehrenmitglied erfolgt auf Antrag des Vorstandes durch die Generalversammlung.

(4) Vor Konstituierung des Vereins erfolgt die vorläufige Aufnahme von Mitgliedern durch den (die) Proponenten. Diese Mitgliedschaft wird erst mit Konstituierung des Vereins wirksam.

§ 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 mit Datum "XY" (zB 31. Dezember) jeden Jahres erfolgen. Er muss dem Vorstand mindestens "XY" 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 hievon unberührt.

(4) Der Ausschluss eines Mitgliedes 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 in Abs. 4 genannten Gründen von der Generalversammlung über Antrag des Vorstandes beschlossen werden.

§ 7 Rechte und Pflichten der Mitglieder

(1) Die Mitglieder sind berechtigt, an allen Veranstaltungen des Vereines 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) 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 Vereines sind die Generalversammlung (siehe § 9 und § 10), der Vorstand (siehe § 11 bis § 13), die Rechnungsprüfer (siehe § 14) und das Schiedsgericht (siehe § 15).

§ 9 Die Generalversammlung

(1) Die ordentliche Generalversammlung findet "...." (zB jährlich, alle zwei Jahre) statt.

(2) Eine außerordentliche Generalversammlung findet auf Beschluss des Vorstandes, der ordentlichen Generalversammlung oder auf schriftlichen begründeten Antrag von mindestens einem Zehntel der stimmberechtigten (siehe § 7 Abs.1 und § 9 Abs. 6) Mitglieder oder auf Verlangen der Rechnungsprüfer 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 einzuladen. Die Anberaumung der Generalversammlung hat unter Angabe der Tagesordnung zu erfolgen. Die Einberufung erfolgt durch den Vorstand.

(4) Anträge zur Generalversammlung sind mindestens drei Tage vor dem Termin der Generalversammlung beim Vorstand schriftlich 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 einen Bevollmächtigten vertreten. Die Übertragung des Stimmrechtes auf ein anderes Mitglied im Wege einer schriftlichen Bevollmächtigung ist zulässig.

(7) Die Generalversammlung ist bei Anwesenheit der Hälfte aller stimmberechtigten Mitglieder bzw. ihrer Vertreter (siehe Abs. 6) beschlussfähig. Ist die Generalversammlung zur festgesetzten Stunde nicht beschlussfähig, so findet die Generalversammlung 30 Minuten später mit derselben Tagesordnung statt, die ohne Rücksicht auf die Anzahl der Erschienenen beschlussfähig ist.

(8) Die Wahlen und die Beschlussfassungen in der Generalversammlung erfolgen in der Regel mit einfacher Stimmenmehrheit. Beschlüsse, mit denen das Statut des Vereines 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 Obmann, in dessen Verhinderung sein Stellvertreter. Wenn auch dieser verhindert ist, so führt das an Jahren älteste anwesende Vorstandsmitglied den Vorsitz.

§ 10 Aufgabenkreis der Generalversammlung

Der Generalversammlung sind folgende Aufgaben vorbehalten:

- Entgegennahme und Genehmigung des Rechenschaftsberichtes und des Rechnungsabschlusses;
- Beschlussfassung über den Voranschlag;
- Wahl, Bestellung und Enthebung der Mitglieder des Vorstandes und der Rechnungsprüfer; Genehmigung von Rechtsgeschäften zwischen Vorstandsmitgliedern und Rechnungsprüfern mit dem Verein;
- Entlastung des Vorstandes;
- Festsetzung der Höhe der Beitrittsgebühr und der Mitgliedsbeiträge für ordentliche und für außerordentliche Mitglieder;
- Verleihung und Aberkennung der Ehrenmitgliedschaft;
- Beschlussfassung über Statutenänderungen und die freiwillige Auflösung des Vereines;
- Beratung und Beschlussfassung über sonstige auf der Tagesordnung stehende Fragen.

§ 11 Der Vorstand

(1) Der Vorstand besteht aus "...“ Mitgliedern (zB aus dem Obmann und seinem Stellvertreter, dem Schriftführer, dem Kassier und "...“).

(2) Der Vorstand wird von der Generalversammlung gewählt. Der Vorstand hat bei Ausscheiden eines gewählten Mitgliedes 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, ist jeder Rechnungsprüfer verpflichtet, unverzüglich eine außerordentliche Generalversammlung zum Zweck der Neuwahl eines Vorstandes einzuberufen. Sollten auch die Rechnungsprüfer handlungsunfähig oder nicht vorhanden 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 Funktionsdauer des Vorstandes beträgt „...“ (zB zwei) Jahre. Wiederwahl ist möglich.

(4) Der Vorstand wird vom Obmann, in dessen Verhinderung von seinem Stellvertreter, schriftlich oder mündlich einberufen. Ist auch dieser 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 Vorsitzenden den Ausschlag.

(7) Den Vorsitz führt der Obmann, bei Verhinderung sein Stellvertreter. Ist auch dieser verhindert, obliegt der Vorsitz dem an Jahren ältesten anwesenden Vorstandsmitglied.

(8) Außer durch den Tod und Ablauf der Funktionsperiode erlischt die Funktion eines Vorstandsmitgliedes durch Enthebung (siehe § 11 Abs. 9) und Rücktritt (siehe § 11 Abs. 10).

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

(10) Die Vorstandsmitglieder können jederzeit schriftlich ihren Rücktritt erklären. Die Rücktrittserklärung ist an den Vorstand, im Falle des Rücktrittes des gesamten Vorstandes an die Generalversammlung zu richten. Der Rücktritt wird erst mit Wahl bzw. Kooptierung (siehe § 11 Abs. 2) eines Nachfolgers wirksam.

§ 12 Aufgabenkreis des Vorstandes

Dem Vorstand obliegt die Leitung des Vereines. Ihm kommen alle Aufgaben zu, die nicht durch die Statuten einem anderen Vereinsorgan zugewiesen sind. In seinen Wirkungsbereich fallen insbesondere folgende Angelegenheiten:

- Erstellung des Jahresvoranschlags sowie Abfassung des Rechenschaftsberichtes und des Rechnungsabschlusses;
- Vorbereitung der Generalversammlung;
- Einberufung der ordentlichen und der außerordentlichen Generalversammlung;
- Verwaltung des Vereinsvermögens;
- Aufnahme und Ausschluss von Vereinsmitgliedern;
- Aufnahme und Kündigung von Angestellten des Vereines.

§ 13 Besondere Obliegenheiten einzelner Vorstandsmitglieder

- (1) Der Obmann vertritt den Verein nach außen. Schriftliche Ausfertigungen des Vereines bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Unterschriften des Obmannes und des Schriftführers, in Geldangelegenheiten (= vermögenswerte Dispositionen) des Obmannes und des Kassiers. Rechtsgeschäfte zwischen Vorstandsmitgliedern und dem Verein bedürfen zu ihrer Gültigkeit außerdem der Genehmigung der Generalversammlung.
- (2) Rechtsgeschäftliche Bevollmächtigungen, den Verein nach außen zu vertreten bzw. für ihn zu zeichnen, können ausschließlich von den in § 13 Abs.1 genannten Funktionären erteilt werden.
- (3) Bei Gefahr im Verzug ist der Obmann berechtigt, auch in Angelegenheiten, die in den Wirkungsbereich der Generalversammlung oder des Vorstandes fallen, unter eigener Verantwortung selbstständig Anordnungen zu treffen; diese bedürfen jedoch der nachträglichen Genehmigung durch das zuständige Vereinsorgan.
- (4) Der Obmann führt den Vorsitz in der Generalversammlung und im Vorstand.
- (5) Der Schriftführer hat den Obmann bei der Führung der Vereinsgeschäfte zu unterstützen. Ihm obliegt die Führung der Protokolle der Generalversammlung und des Vorstandes.
- (6) Der Kassier ist für die ordnungsgemäße Geldgebarung des Vereines verantwortlich.
- (7) Im Falle der Verhinderung treten an die Stelle des Obmannes, des Schriftführers und des Kassiers ihre Stellvertreter.

§ 14 Die Rechnungsprüfer

- (1) Die "... " (zB zwei) Rechnungsprüfer werden von der Generalversammlung auf die Dauer von "... " (zB zwei) Jahren gewählt. Wiederwahl ist möglich.
- (2) Den Rechnungsprüfern obliegt die laufende Geschäftskontrolle und die Überprüfung des Rechnungsabschlusses. Sie haben der Generalversammlung über das Ergebnis der Überprüfung zu berichten.
- (3) Im übrigen gelten für die Rechnungsprüfer die Bestimmungen über die Bestellung, die Abwahl und den Rücktritt der Organe sinngemäß (§ 9 Abs. 3, 8, 9 und 10 letzter Satz).

§ 15 Das Schiedsgericht

- (1) Zur Schlichtung von allen aus dem Vereinsverhältnis entstehenden Streitigkeiten ist das vereinsinterne Schiedsgericht berufen.

- (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 Schiedsgerichtes namhaft. Nach Verständigung durch den Vorstand innerhalb von sieben Tagen wählen die namhaft gemachten Schiedsrichter binnen weiterer 14 Tage ein drittes ordentliches Mitglied zum Vorsitzenden des Schiedsgerichtes. Bei Stimmgleichheit entscheidet unter den Vorgeschlagenen das Los.
- (3) Das Schiedsgericht fällt seine Entscheidung bei Anwesenheit aller seiner Mitglieder mit einfacher Stimmenmehrheit. Es entscheidet nach bestem Wissen und Gewissen. Seine Entscheidungen sind vereinsintern endgültig.

§ 16 Auflösung des Vereines

(1) Die freiwillige Auflösung des Vereines kann nur in einer zu diesem Zweck einberufenen außerordentlichen Generalversammlung und nur mit Zweidrittelmehrheit der abgegebenen gültigen Stimmen beschlossen werden.

(2) Diese Generalversammlung hat auch - sofern Vereinsvermögen vorhanden ist - über die Liquidation zu beschließen. Insbesondere hat sie einen Liquidator zu berufen und Beschluss darüber zu fassen, wem dieser das nach Abdeckung der Passiven verbleibende Vereinsvermögen zu übertragen hat.

(3) Bei Auflösung des Vereines oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes ist das verbleibende Vereinsvermögen für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung zu verwenden.

Weitere zulässige Varianten:

Bei Auflösung des Vereines oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes ist das verbleibende Vereinsvermögen für Zwecke der "XY" (konkreter abgabenrechtlich begünstigter Zweck, zB Jugendfürsorge, Tierschutz, usw. ist anzuführen) zu verwenden,

oder

bei Auflösung des Vereines oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes fällt das verbleibende Vereinsvermögen an "XY" zwecks Verwendung für "ZZ" (konkreter abgabenrechtlich begünstigter Zweck ist anzuführen),

oder

bei Auflösung des Vereines oder bei Wegfall des bisherigen begünstigten Vereinszweckes fällt das verbleibende Vereinsvermögen an "XY" zur Verwendung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 34 ff Bundesabgabenordnung.

(4) Der letzte Vereinsvorstand hat die freiwillige Auflösung binnen vier Wochen nach Beschlussfassung der zuständigen Sicherheitsdirektion schriftlich anzuzeigen. Er ist auch verpflichtet, die freiwillige Auflösung innerhalb derselben Frist in einem amtlichen Blatt zu verlautbaren.

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)

Trotz sorgfältiger Bearbeitung dieses Buches kann weder vom Autor noch vom Verlag Gewähr für die Richtigkeit des Inhaltes übernommen werden. Eine Haftung wird daher ausgeschlossen.

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:** Mag. Christine Fliri, Dr. Anton Hilscher, Dkfm. Franz Stein; **bei Wolters Kluwer:** Wolters Kluwer B.V.

Verlagsadresse: A-1015 Wien, Johannesgasse 23 verlag@manz.at.

Geschäftsführung: Dr. Kristin Hanusch-Linser (Vorsitz), Mag. Lucas Schneider-Manns- Au.

Verlagsleitung: Prokurist Dr. Wolfgang Pichler:

Herausgeber: HR Dr. Robert Hink, Gdir. Dr. Reinhard Platzer.

Schriftleitung und Redaktion: Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz, Mag. Dr. Peter Pilz.

mailto: oesterreichischer@gemeindebund.gv.at; www.gemeindebund.at;

kommunal@kommunalkredit.at; www.kommunalkredit.at.

Hersteller: Novographic Druck G.m.b.H., 1230 Wien.

ISBN: 3-214-14473-1

Wien, Februar 2004