

STEUERHANDBUCH
ÖSTERREICHISCHER GEWERKSCHAFTSBUND

Deloitte.

Stand 20. September 2022

INHALTSVERZEICHNIS
STEUERHANDBUCH ÖSTERREICHISCHER
GEWERKSCHAFTSBUND



PRÄAMBEL

- A. ABGRENZUNG UNMITTELBARE ZWECKERFÜLLUNG – VERMÖGENSVERWALTUNG – BETRIEB (ERTRAGSTEUER)
- B. ABGRENZUNG UNTERNEHMER – NICHTUNTERNEHMER (UMSATZSTEUER)
- C. GESELLIGE VERANSTALTUNGEN
- D. REISEVERANSTALTUNGEN / TAGESVERANSTALTUNGEN
- E. HERAUSGABE VON ZEITSCHRIFTEN – INSERTENERLÖSE
- F. VERKAUF VON WERBEMATERIAL
- G. VERMIETUNG
- H. KARTENERLÖSE
- I. GEHALTSREFUNDIERUNGEN
- J. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht
 - a. KAPITALEINKÜNFTE
 - b. IMMOBILIENEINKÜNFTE
- K. § 109a ESTG MELDUNGEN
- L. GLÜCKSPIELABGABE
- M. WERBEABGABE
- N. GRUNDERWERBSTEUER
- O. § 99 ESTG BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht – ABZUGSTEUER
- P. ABGABE VON ZUWENDUNGEN

PRÄAMBEL

Der Österreichische Gewerkschaftsbund (ÖGB) ist ein nach dem Vereinsgesetz 1951 errichteter ideeller (abgabenrechtlich nicht gemeinnütziger) Verein und somit eine juristische Person des privaten Rechts.

Die Gesetzgebung und Verwaltungspraxis zur Besteuerung des ÖGB hat sich wie folgt entwickelt.

Erlass des BMF vom 14.6.1952

Erstmalige Stellungnahme der Finanzverwaltung zum Steuerstatus des ÖGB.

Der ÖGB ist „mit Rücksicht auf die öffentlichen Funktionen mit denen er betraut ist, steuerrechtlich so zu behandeln, als ob er eine Körperschaft des öffentlichen Rechts wäre. Der ÖGB ist daher nur hinsichtlich seiner Einkünfte und Betriebe gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und gewerbesteuerpflichtig und ist weiters hinsichtlich jener Einkünfte, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Z 2 KStG).“

Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 1993

Erstmalige Einfügung des § 5 Z 13 KStG und damit eine eigenständige Befreiungsvorschrift von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind befreit:

„Körperschaften, denen als Berufsvereinigung im Sinne des § 4 Abs 2 des Arbeitsverfassungsgesetzes die Kollektivvertragsfähigkeit zuerkannt wurde, für die Dauer der Kollektivvertragsfähigkeit.“

Damit soll eine Gleichstellung zu den gesetzlichen Interessensvertretungen bewirkt werden.

Da die Änderung durch das AbgÄG 1993 ausschließlich die Körperschaftsteuer betraf, stellte sich die Frage, ob der BMF Erlass vom 14.6.1952 hinsichtlich Umsatzsteuer unverändert zur Anwendung gelangt. Zur Klarstellung erfolgte eine Anfrage beim

Bundesministerium für Finanzen, welche mit Schreiben vom 23.12.1994 dahingehend beantwortet wurde, „*dass die angeführten legislatischen Maßnahmen keine Änderung in der ertragsteuerlichen sowie in der umsatzsteuerlichen Behandlung des ÖGB bzw. gleichartiger Institutionen nach sich ziehen wird*“.

Im Zeitraum 2001 bis 2010 wurde der ÖGB in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (Rz 270) als eine mit einer Körperschaft öffentlichen Rechts vergleichbare Institution angeführt.

1. Stabilitätsgesetz (StabG) 2012

Ausweitung der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen (über kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte hinaus) und im Bereich der Grundstücksveräußerungen (Immobilienenertragsteuer).

A. ABGRENZUNG UNMITTELBARE ZWECKERFÜLLUNG – VERMÖGENSVERWALTUNG – BETRIEB (ERTRAGSTEUER)

Gemäß § 5 Z 13 KStG sind Körperschaften, denen als Berufsvereinigung iSd § 4 Abs 2 des Arbeitsverfassungsgesetzes Kollektivvertragsfähigkeit zuerkannt wurde (und damit ua der ÖGB), für die Dauer der Kollektivvertragsfähigkeit von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Sie sind jedoch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31 BAO), der nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dient, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Gewerbebetrieb unterhalten.



Von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit iSd § 5 Z 13 KStG

- unmittelbar der Zweckerfüllung dienende Betätigung (soweit weder ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb noch ein Gewerbebetrieb begründet wird) – in der Folge „Hoheitsbereich“

- Vermögensverwaltung gem. § 32 BAO (im Wesentlichen):
 - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung
 - Einkünfte aus Kapitalvermögen

Unbeschränkte Steuerpflicht außerhalb des Anwendungsbereiches des § 5 Z 13 KStG

- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dient
- Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
- Gewerbebetrieb

a. Von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit iSd § 5 Z 13 KStG:

Hoheitsbereich

Die Steuerbefreiung gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst nur die dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechtes vergleichbare Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessenvertretung (vgl. Rz 289 KStR). Jedoch fallen in den steuerfreien Bereich uE nicht alle in den Statuten des ÖGB festgelegten Aufgaben. Umfasst vom Hoheitsbereich sind nach Ansicht der Finanzverwaltung insbesondere die direkte Interessenvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder. Darüber hinaus fallen auch die Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- und Standesrechtes, die Herausgabe von dem Zwecke der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken oder die Erarbeitung, Sammlung und Weitergabe von Wirtschaftsdaten und vergleichbaren Informationen an die Mitglieder darunter (vgl. Rz 289 KStR).

Vermögensverwaltung

Darüber hinaus sind Einkünfte aus der Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO, soweit diese nicht unter die beschränkte Steuerpflicht fallen (siehe dazu Kapitel H), steuerfrei.

Diese umfassen

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie
- Einkünfte aus Kapitalvermögen

b. Unbeschränkte Steuerpflicht außerhalb des Anwendungsbereiches des § 5 Z 13 KStG:

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dient

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 31 BAO ist eine

- selbständige,
- nachhaltige,
- ohne Gewinnabsicht unternommene Betätigung,
- sofern durch sie Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und
- die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht.

Nach Gesetz, Judikatur und Verwaltungsübung wird keine quantitative oder qualitative Gewichtigkeit der Betätigung gefordert. Es besteht auch kein Erfordernis der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (im Vergleich zum Gewerbebetrieb), sofern freie Beitrittsmöglichkeit zum Verein besteht.

Unbeschränkte Steuerpflicht besteht nur, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dient (§ 5 Z 13 KStG):

Als nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dienend, gelten alle nicht direkt mit der Interessenvertretung in Zusammenhang stehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, wie z. B. Erholungs- oder Ferienheime, Verlage (die nicht nur dem Zweck der Körperschaft entsprechende Informationsliteratur verlegen), Kantinen, gesellschaftliche Veranstaltungen usw. Diese wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen daher, ebenso wie Gewerbebetriebe oder land- und forstwirtschaftliche Betriebe oder Beteiligungen an solchen als Mitunternehmer der unbeschränkten Steuerpflicht (vgl. Rz 290 KStR).

Zu den Voraussetzungen zur Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Einzelnen:

1. Selbständigkeit iSd § 31 BAO bedeutet wirtschaftliche Selbständigkeit. Darunter ist einerseits ein wirtschaftliches Herausgehobensein der Tätigkeit des wirtschaftlichen

Geschäftsbetriebes aus der allgemeinen Tätigkeit der Körperschaft, andererseits eine sachliche Geschlossenheit der Tätigkeit gegenüber anderen sachlich geschlossenen Tätigkeiten der Körperschaft zu sehen (Ritz, Kommentar zur BAO, 4. Auflage, § 31 Rz 2).

Jede sachlich selbständige, d. h. abgegrenzte nachhaltige wirtschaftliche Betätigung begründet einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Eine bloße Kostenweiterverrechnung ohne Eigenleistung kann somit das Kriterium der Selbständigkeit (und damit die Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes) nicht erfüllen.

Die wirtschaftliche Einheit kann sich wie folgt ergeben:

- Eine permanente betriebliche Tätigkeit (bspw. die Führung einer Kantine oder eines Geschäftslokals).
 - Einer Folge gleicher Betätigungen (bspw. die Veranstaltung mehrerer Vereinsfeste innerhalb eines bestimmten Zeitraums und innerhalb einer organisatorischen Einheit; Achtung: es muss sich um gleichartige Betätigungen handeln, somit würde die Veranstaltung eines Festes und die Organisation eines Verkaufsmarktes getrennt zu beurteilen sein, da es sich inhaltlich um sachlich getrennte Tätigkeiten handelt).
 - Eine Folge sachlich zusammengehöriger mehr oder weniger gleichartiger Tätigkeiten (bspw. Veranstaltung eines Konzerts, welches aufgezeichnet wird und wovon auch Ton- und Bildträger verkauft werden).
2. Nachhaltigkeit iSd § 31 BAO liegt bei dauernder, wiederholter oder zumindest in Wiederholungsabsicht unternommener einmaliger Betätigung vor (Ritz, Kommentar zur BAO, 4. Auflage, § 31 Rz 3). Nach Ansicht der Finanzverwaltung führt eine einmalige Betätigung nicht zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn sie nicht länger als 24 Stunden dauert (wobei Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten nicht einzubeziehen sind) und ohne Wiederholungsabsicht unternommen wird.

Nachhaltigkeit ist daher gegeben, wenn die Betätigung

- länger als 24 Stunden dauert, oder
- ohne Rücksicht auf die Dauer in Wiederholungsabsicht unternommen wird, oder

- tatsächlich innerhalb eines Kalenderjahres wiederholt oder in jedem Kalenderjahr bzw. über mehrere Jahre hin wenigstens einmal unternommen wird.
- 3. Mangelnde Gewinnabsicht ist bei bloßem Streben nach Kostendeckung ebenso wie beim Anfall eines Zufallsgewinnes noch gegeben.
- 4. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb setzt aber eine Einnahmenerzielungsabsicht voraus, wobei die Einnahmen nicht kostendeckend sein müssen.

Die Grenze der Einnahmenerzielungsabsicht und damit das Begründen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt bei Einnahmen in „geschäftsmäßiger Größe von nicht völlig unbedeutender Höhe“ vor. In sinngemäßer Anwendung der Vereinsrichtlinien zu gemeinnützigen Vereinen bzw. der Bagatellgrenze für Körperschaften öffentlichen Rechts kann als ein Indiz ein jährlicher Umsatz von EUR 2.900,00 herangezogen werden, welcher jedenfalls als eine Einnahme von unbedeutender Höhe angesehen werden kann und damit die Einnahmenerzielungsabsicht ausschließt.

Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

Darunter fallen bspw. Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau, Gemüsebau, Tierzucht und Tierhaltung, Binnenfischerei, Fischzucht, Teichwirtschaft, Bienenzucht und aus der Jagd, wenn diese mit dem Betrieb der Landwirtschaft oder einer Forstwirtschaft im Zusammenhang steht (vgl. § 21 EStG).

Gewerbebetrieb

Ein Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) ist eine:

- selbständige,
- nachhaltige Betätigung
- mit Gewinnerzielungsabsicht und
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr,
- wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn die Voraussetzungen im übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist (Rz 5414 EStR).

Der Begriff Gewerbebetrieb ist ein eigenständiger wirtschaftlicher Begriff. Ein Gewerbebetrieb im abgabenrechtlichen Sinn liegt unabhängig davon vor, ob die Tätigkeit der Gewerbeordnung zuzuordnen ist.

Im Unterschied zum Gewerbebetrieb setzt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus; es reicht somit, dass die Betätigung nur gegenüber den Mitgliedern entfaltet wird. Ebenso bedarf es beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keiner Gewinnerzielungsabsicht.

Da gegenständlich kein abgabenrechtlich begünstigter Verein vorliegt, kommt der Unterscheidung aus steuerlicher Sicht keine weitere Bedeutung zu. In beiden Fällen tritt unbeschränkte Steuerpflicht ein (siehe dazu im Folgenden).

Konsequenzen bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, land- und forstwirtschaftliches Betriebes bzw. Gewerbebetriebes im Bereich der Körperschaftsteuer

Liegt nach o. a. Kriterienüberprüfung ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb außerhalb der Zweckerfüllung, land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Gewerbebetrieb vor, unterliegt dieser der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Für jeden dieser Betriebe ist für jedes Geschäftsjahr ein Gewinn bzw. Verlust zu ermitteln. Dabei sind die Betriebseinnahmen den Betriebsausgaben gegenüberzustellen.

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den betreffenden Betrieb veranlasst sind. Dazu gehören im Wesentlichen die Entgelte für Leistungen, die im Rahmen des Betriebes ausgeführt werden, aber auch die Erlöse aus Hilfgeschäften (bspw. aus der Veräußerung von betriebszugehörigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens).

Betriebsausgaben sind alle Aufwendungen (Ausgaben), welche durch den Betrieb veranlasst sind. Sie sind nur insoweit abzugsfähig, als sie mit steuerpflichtigen Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Soweit Aufwendungen sowohl mit dem nicht steuerpflichtigen Hoheitsbereich oder vermögensverwaltenden Bereich und auch dem betrieblichen Bereich des Vereins in Zusammenhang stehen, kann eine Aufteilung nach einem geeigneten Schlüssel (bspw. Zeit- oder Personaleinsatz) gewählt

werden. Eine plausible Aufteilung im Schätzungsweg vor dem Hintergrund eines einfachen und raschen Verwaltungsverfahrens ist zulässig.

Die positiven und negativen Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Gewerbebetrieben und land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sind bei der Einkunftsermittlung auf Ebene des ÖGB in der Folge zusammenzufassen. Die Veranlagung erfolgt unter der Steuernummer des ÖGB.

Allfällige Einkünfte unterliegen in der Folge der Körperschaftsteuer mit einem Steuersatz von 25% (2022), 24% (2023) bzw. 23% (2024ff).

Liebhabelei im Körperschaftsteuerrecht

Unter Liebhabelei versteht man eine Tätigkeit, die auf die Dauer gesehen, nicht geeignet ist, einen Gewinn bzw. Überschuss abzuwerfen. Nur eine Tätigkeit, die durch die Absicht veranlasst ist, auf Dauer gesehen einen Überschuss zu erzielen, ist steuerbar.

Einkünfte aus einer Liebhabereitätigkeit sind somit nicht steuerbar. Die bei solchen Tätigkeiten regelmäßig anfallenden Verluste sind nicht ausgleichs- oder abzugsfähig. Ausnahmsweise auftretende Gewinne sind gleichfalls nicht zu erfassen (*Bauer, Nolz, Einkommensteuergesetz 1988, Juni 2000, S 19*).

Der Liebhabereitätbestand gilt jedoch nicht für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 31 BAO (§ 5 Z 4 Liebhaberei-VO). D. h. auch wenn keine objektive Ertragsfähigkeit vorliegt, sind wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als Einkunftsquelle zu qualifizieren. Verluste sind daher steuerlich anzuerkennen.

Eine Prüfung des Liebhabereitätbestandes entfällt somit beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Für Gewerbebetriebe kommt Liebhabelei grundsätzlich nicht in Frage (Gewinnerzielungsabsicht). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe könnten unter den Liebhabereitätbestand im Bereich der Körperschaftsteuer fallen.

B. ABGRENZUNG UNTERNEHMER – NICHTUNTERNEHMER (UMSATZSTEUER)

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Leistungen innerhalb des ÖGB (bspw. zwischen einzelnen Rechnungskreisen) sind somit nicht steuerbare Inenumsätze und damit unbeachtlich.

Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt oder der Verein nur gegenüber seinen Mitgliedern tätig wird.

Nicht unternehmerisch („hoheitlich“) tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

Umsatzsteuerliche Liebhaberei ist im Wesentlichen ausgeschlossen. Ausnahmsweise wäre umsatzsteuerliche Liebhaberei bei Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs 2 LVO denkbar. Tätigkeiten mit Liebhabereivermutung wären bspw. die Bewirtschaftung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen (siehe dazu Kapitel D.).

Leistungskategorien:

1. Leistungen gegen Entgelt

Eine entgeltliche Leistung liegt vor, wenn

- zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert
- ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und
- sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis ergibt,
- in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden,
- wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet.

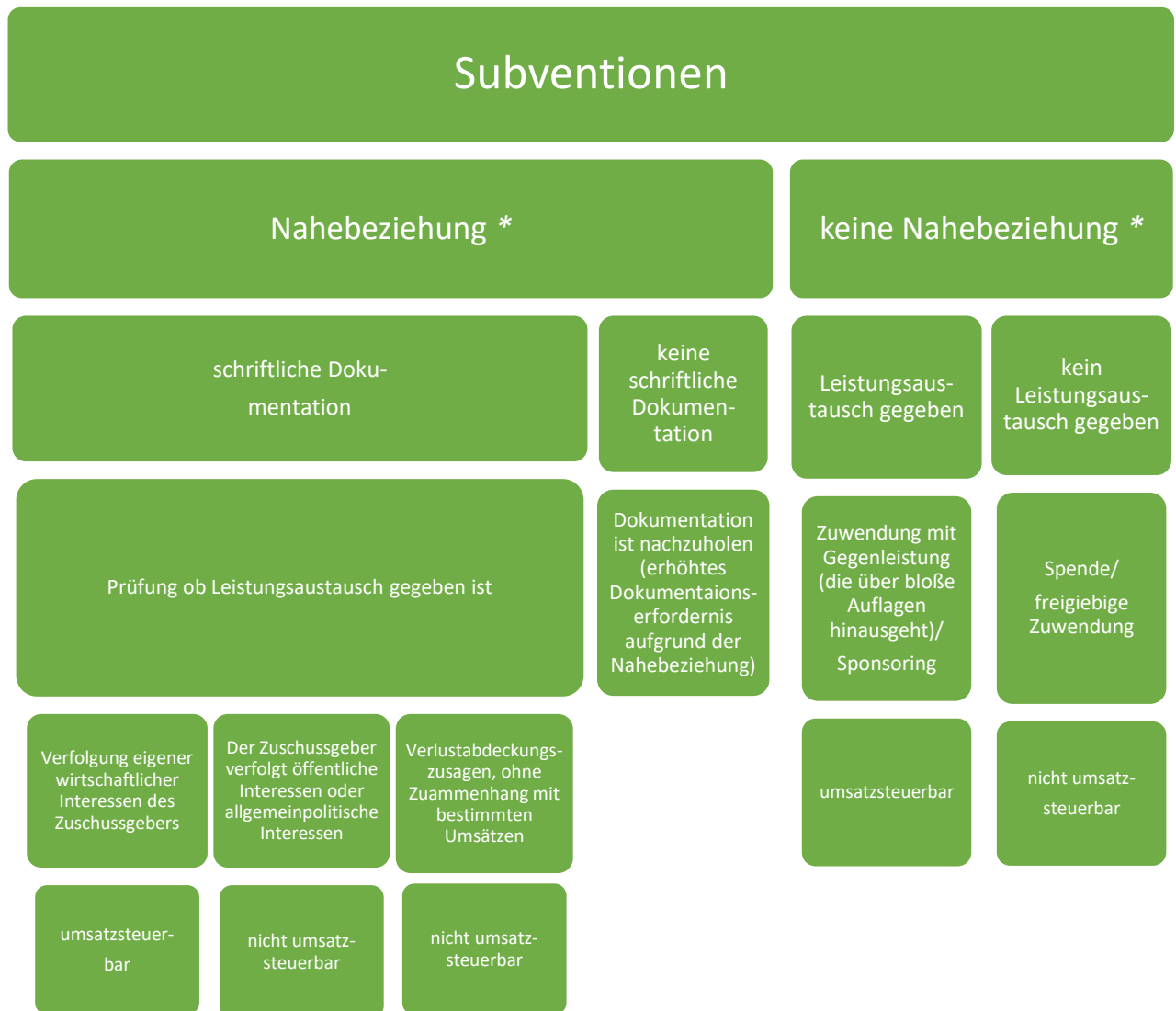
Die Leistung des Unternehmers muss auf den Erhalt eines Entgelts gerichtet sein, ebenso wie die Zahlung des Gegenübers auf den Erhalt der Leistung abzielt. So wäre bspw. die Teilnahme an einer Veranstaltung gegen eine freiwillige Spende keine Leistung gegen Entgelt, da es sich um eine Vergütung handelt, deren Höhe sich selbst bestimmt. So werden Personen zum Teil erhebliche Beträge aufbringen und uU nur kurz der Veranstaltung beiwohnen, zum Teil werden Personen keine oder lediglich geringe Beträge aufbringen und der Veranstaltung lange beiwohnen. Hier wäre uE aus umsatzsteuerlicher Sicht kein ausreichender Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben, weshalb die Einnahmen kein umsatzsteuerbares Entgelt darstellen. Dies immer unter der Voraussetzung, dass kein entgeltlicher Gegenwert festgelegt wird.

Sonderfälle:

a. Subventionen/Zuschuss uä

Im Allgemeinen ist es nicht üblich, Zuwendungen unentgeltlich zu gewähren. Nur dann, wenn weder ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch zwischen fremden Personen noch eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers an den Zuwendenden vorliegt, kann davon ausgegangen werden, dass die Zuwendung dem Unternehmer gegeben worden ist, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen Handeln anzuregen, und kann diese als öffentliche Subvention (öffentlich, weil im öffentlichen Interesse) und nicht als Entgelt für empfangene Leistungen angesehen werden.

Eine nicht umsatzsteuerbare Zahlung (Subvention, Zuschuss, Beihilfe, Zuwendung, Prämie, Ausgleichszahlung, uä) liegt vor, wenn sie ohne Leistungsaustausch erfolgt oder nicht mit einem bestimmten Umsatz in Zusammenhang steht. Der Zuwendungsgeber verfolgt keine eigenen wirtschaftlichen Interessen, sondern gewährt die Zuwendung, um den Zuwendungsempfänger zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen, volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen. Maßstab ist dabei, dass keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt.



*) *Vergleiche Liste „nahestehende und beherrschte Unternehmen“*

Die Literatur sieht in nachfolgenden Fällen Zuschüsse als nicht umsatzsteuerbare Zahlung an:

- Zuschuss wird zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt (Zuschuss zur Sanierung eines Gebäudes, Zuschuss zur Errichtung einer Anlage, uä).
- Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers (als Verlustabdeckung geleistete Zahlung einer Gemeinde zu laufenden Betriebsausgaben, uä).
- Die Höhe des Zuschusses richtet sich nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers und die Zahlungen stehen nicht mit bestimmten Umsätzen in Zusammenhang (Zuschuss zur Sanierung eines Unternehmens, uä).

Die Zuwendung erfolgt hingegen uU nicht mehr nur zur Subventionierung aus volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen, wenn der Zuwendungsgeber damit auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt. Dies wäre bspw. gegeben, wenn der ÖGB Aufgaben an einen Verein auslagert und dem Verein hierfür eine entsprechende Zuwendung (und damit Gegenleistung) leistet. In diesem Fall könnte ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch gegeben sein, weil die Zahlung nicht mehr bloß im volkswirtschaftlichen Interesse geleistet wurde. Die Zuwendung wäre umsatzsteuerpflichtig.

Eine bloße Zweckbestimmung durch den Zuschussgeber reicht hingegen für sich noch nicht aus, um einen Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistung herzustellen. Ein Nachweis über die Mittelverwendung oder ein Förderbericht sind unschädlich. Die Einhaltung üblicher Subventionsbedingungen- und auflagen begründen ebenfalls noch keinen Leistungsaustausch.

b. Entgelt von dritter Seite

Zahlungen von dritter Seite sind Entgelt, wenn sie der Unternehmer dafür erhält, dass er eine Leistung an eine vom Zuschussgeber verschiedene Person erbringt. Erforderlich ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Zuschüsse Dritter werden meist aus Gründen der Markt- oder Preispolitik gewährt. Der Zuschussgeber hat ein Interesse, dass der Leistungsaustausch zustande kommt, aber der Leistungsempfänger ist nicht in der Lage einen kostendeckenden Preis zu zahlen. Der Zuschussgeber leistet die Zahlung, damit der Unternehmer eine Leistung erbringt.

Dabei ist nachfolgendes einschränkend zu beachten:

Ein Entgelt von dritter Seite und damit ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch ist nur gegeben, wenn die betreffende Subvention dafür gewährt wird, Produkte unter dem Marktpreis anbieten zu können. In diesem Fall würde der Preis des Produktes subventioniert (aufgefüllt) werden.

Wenn die Produkte hingegen zu marktüblichen Preisen angeboten werden (und somit keine Preisauffüllung stattfindet) und die Subvention lediglich dazu dient die Produktion als solche und den Verkauf des Produktes zu Marktpreisen im öffentlichen Interesse bzw. im Sinne des Vereinszweckes (Gesellschaftszweckes) zu ermöglichen, wird kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch mehr gegeben sein (VwGH 1.6.2016, 2013/13/0053; ÖStZB 2016/199: ARD 6506/16/2016; Zorn, VwGH zur Umsatzsteuerpflicht bei Subventionen für Bücher, RdW 2016/3837).

c. Weiterverrechnung von Kosten

Hierbei handelt es sich um die interne Weiterverrechnung von Kosten, welche in eigenem Namen und auf eigene Rechnung seitens des ÖGBs verausgabt wurden, jedoch in der Folge verursachungsgerecht an den finalen Leistungsempfänger 1:1 weiterverrechnet werden. Von einer Weiterverrechnung von Kosten wird nur gesprochen, wenn die weiterverrechnete Leistung der zugekauften Leistung entspricht. Davon umfasst sind auch zugekaufte Leistungen, welche seitens des ÖGBs bloß gebündelt werden und daraus ein ausschließlich aus zugekauften Leistungen bestehendes gesammeltes Leistungspaket entsteht, das in Folge ebenfalls ohne Aufschlag verrechnet wird (bspw. die anteilmäßige Abrechnung für die Nutzung der Software BMD).

Diese oben definierten weiterverrechneten Leistungen sind in der Folge nach folgenden Kriterien zu analysieren:

Verrechnet der ÖGB bezogene Leistungen, wie Kopierkosten, Wartungskosten, Porto, Büromaterial, Reinigungsmaterial, Telefon, Strom, Softwarenutzung, uä an Dritte (ohne Aufschlag) weiter, ist in der Folge zu unterscheiden, ob die betreffenden Leistungen dem unternehmerischen oder nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich zuzuordnen waren.

Soweit die Leistungen vom ÖGB im Rahmen seines unternehmerischen Bereichs bezogen und in der Folge anteilig weiterverrechnet wurden, kann auf die Vorleistungen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, die Weiterverrechnung ist in der Folge mit Umsatzsteuer vorzunehmen.

Soweit die Leistungen vom ÖGB im Rahmen seines Hoheitsbereiches bezogen und in der Folge anteilig weiterverrechnet wurden, kann auf die Vorleistungen keine Vorsteuer geltend gemacht werden, die Weiterverrechnung ist in der Folge nicht umsatzsteuerbar.

Soweit im Zeitpunkt des Bezugs der Leistung jedoch bereits feststeht, in welchem Ausmaß die Kosten in der Folge an Dritte (Unternehmer und Nichtunternehmer) weiterverrechnet werden (und damit nicht für den Hoheitsbereich bezogen werden), steht für diesen Anteil jedenfalls der Vorsteuerabzug zu und die Weiterverrechnung hat mit Umsatzsteuer zu erfolgen.

Soweit im Zuge der Bündelung der zugekauften Leistungen Eigenleistungen (wie bspw. Personalaufwand) hinzutreten kann in der Folge nicht mehr von einer Weiterverrechnung von Kosten gesprochen werden, da die weiterverrechnete Leistung nicht mehr der

zugekauften Leistung entspricht (bspw. die anteilmäßige Abrechnung der gemeinsamen Einheiten im Haus CATAMARAN).

Hinsichtlich des bei Weiterverrechnung von Kosten zur Anwendung gelangenden Steuersatzes ist festzuhalten, dass sachliche Steuerbefreiungen oder Steuersatzermäßigungen (bspw. Verpflegung, Porto, uä) auch bei Weiterverrechnung durch den ÖGB zur Anwendung gelangen. Persönliche Steuerbegünstigungen (bspw. der ermäßigte Umsatzsteuersatz aufgrund von Gemeinnützigkeit) greifen für den ÖGB in der Folge bei Weiterverrechnung nicht.

d. Verkauf von Anlagevermögen

Verkauf von Anlagevermögen aus dem nichtunternehmerischen Bereich stellen Hilfsgeschäfte dieses Bereiches dar und sind damit nicht umsatzsteuerbar.

Verkauf von Anlagevermögen aus dem unternehmerischen Bereich stellen Hilfsgeschäfte dieses Bereiches dar und sind damit umsatzsteuerbar.

2. Leistungen ohne Entgelt (Eigenverbrauch)

Die Regelungen zur Eigenverbrauchsbesteuerung kommen nur zum Tragen, wenn sie Vorleistungen betreffen, welche der Unternehmer (hier ÖGB) von anderen Unternehmen für seinen unternehmerischen Bereich bezieht (und daher Vorsteuern geltend macht). Achtung: Hiervon ausgenommen ist der Eigenverbrauch bei unentgeltlichen Dienstleistungen.

a. Entnahme bzw. Verwendung von Gegenständen

Hierbei handelt es sich um die Entnahme bzw. Verwendung eines Gegenstandes aus dem unternehmerischen Bereich für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke (bspw. Schenkung eines Laptops an einen Dienstnehmer). Diese Entnahme bzw. Verwendung stellt – soweit noch ein Zeitwert vorliegt – einen Eigenverbrauch dar und wird einer umsatzsteuerbaren Lieferung gleichgestellt.

Anmerkung: Die Entnahme bzw. Verwendung eines Gegenstandes aus dem unternehmerischen Bereich für nichtunternehmerische, jedoch nicht unternehmensfremde Zwecke (bspw. Einsatz des Laptops nicht mehr im Rahmen eines umsatzsteuerpflichtigen

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sondern Einsatz im Hoheitsbereich) stellt hingegen keinen Eigenverbrauch dar, sondern es kommen die Regelungen zur Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs 10 bis 13 UStG zur Anwendung.

b. Unentgeltliche Dienstleistungen

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden unentgeltliche, reine Dienstleistungen durch den Verein für nichtunternehmerische, unternehmensfremde Zwecke gleichgestellt.

Unter die Eigenverbrauchsbesteuerung würde bspw. eine Reinigungskraft fallen, welche zur Reinigung von privaten Räumlichkeiten herangezogen wird.

Anmerkung: Unentgeltliche Dienstleistungen aus dem unternehmerischen Bereich für nichtunternehmerische, jedoch nicht unternehmensfremde Zwecke (bspw. Einsatz der Reinigungskraft nicht mehr im Rahmen eines umsatzsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sondern Einsatz im Hoheitsbereich) stellt hingegen – soweit die Aufwendungen nicht ohnedies zugeordnet wurden – keinen Eigenverbrauch dar, sondern es kommen die Regelungen zur Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs 10 bis 13 UStG zur Anwendung.

Abgrenzung zu entgeltlichen Vorgängen:

Werden Gegenstände des Unternehmens an Dritte zu einem nicht kostendeckenden Preis abgegeben, so ist zu prüfen, ob der Unternehmer diesen niedrigeren Preis aus betrieblichen oder aus außerbetrieblichen Motiven angesetzt hat. Liegen betriebliche Gründe vor, so ist insgesamt von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen. Erfolgt hingegen die Abgabe aus außerbetrieblichen Gründen unter dem Einstandspreis bzw. unter den Selbstkosten, so ist insgesamt von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen und es ist eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen.

Rechnungslegung

In einem ersten Schritt gilt es zu klären, ob die Abrechnung im Rahmen des unternehmerischen oder nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich des ÖGB erfolgt.

Abrechnung im unternehmerischen Bereich:

Die Abrechnung hat den Anforderungen des § 11 UStG zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung zu entsprechen.

Hierbei handelt es sich um nachfolgende Rechnungsbestandteile:

1. Name und Anschrift des leistenden Unternehmens (ÖGB, uU mit einem ergänzenden Zusatz zu einem bestimmten Rechnungskreis)
2. Name und Anschrift des Kunden
3. Menge und handelsübliche Bezeichnung bzw. Art und Umfang der Leistung
4. Tag der Lieferung oder Zeitraum der sonstigen Leistung
5. Entgelt für Leistung und den anzuwendenden Steuersatz (im Fall einer Steuerbefreiung ein entsprechender Hinweis)
6. Steuerbetrag, der auf das Entgelt entfällt
7. Ausstellungsdatum
8. fortlaufende Nummer
9. UID Nummer des leistenden Unternehmers
10. UID Nummer des Kunden bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag EUR 10.000,00 übersteigt, sofern vom Finanzamt erteilt

Kleinbetragsrechnung (bis EUR 400,00): im Wesentlichen Reduktion auf die Rechnungsbestandteile Z 1, 3, 4, 5 und 6

Abrechnung im nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich:

Um Missverständnisse zu vermeiden, würden wir empfehlen darauf zu achten, dass aus der Abrechnung schlüssig hervorgeht, dass der ÖGB im Rahmen seines Hoheitsbereiches abrechnet. [ÖGB, uU mit einem ergänzenden Zusatz zu einem bestimmten Rechnungskreis und (eventuell) ein Hinweis auf die Nichtsteuerbarkeit (Abrechnung im Hoheitsbereich) des Umsatzes. Auch ein klarstellender Hinweis, dass der ausgewiesene Betrag keine Umsatzsteuer enthält wäre denkbar.]

Für Leistungen des nichtunternehmerischen Bereichs des Vereins dürfen jedenfalls keine

Rechnungen ausgestellt werden, in denen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wird, denn sonst wird diese Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung geschuldet (gleichzeitig wird der Vorsteuerabzug dem Empfänger verwehrt).

Die Regelungen zu § 11 UStG (zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung) kommen nicht zur Anwendung, da die Abrechnung außerhalb des Geltungsbereiches des UStG erfolgt (nicht steuerbarer Umsatz).

Vorsteuerabzug

Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer (und damit auch der ÖGB im Rahmen seines Unternehmensbereiches) die von anderen Unternehmern an ihn gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferung und Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden, als Vorsteuer geltend machen.

Die Rechnung hat – um einen Vorsteuerabzug zu gewährleisten – den Anforderungen des § 11 UStG zur ordnungsgemäßen Rechnungslegung (siehe zuvor) zu entsprechen.

Umfang des Vorsteuerabzugs:

Ein Vorsteuerabzug steht dem ÖGB nur zu, wenn die betreffenden zugekauften Leistungen dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden können.

Diese Zuordnung kann idealerweise direkt vorgenommen werden.

Wenn eine direkte Zuordnung jedoch nicht möglich ist, so können die betreffenden Vorsteuern nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel (abgeleitet aus den Verhältnissen des vorangegangenen Veranlagungszeitraumes oder auch nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Veranlagungszeitraumes) dem unternehmerischen und nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich zugeordnet werden. Der festgelegte Aufteilungsschlüssel sollte in regelmäßigen Abständen auf unveränderte Angemessenheit überprüft werden.

Vorsteuerberichtigung:

Soweit ein Gegenstand aus dem unternehmerischen Bereich in der Folge für nichtunternehmerische, jedoch nicht unternehmensfremde Zwecke verwendet wird, kommen die Regelungen zur Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs 10 bis 13 UStG zur

Anwendung.

Eine Vorsteuerberichtigung setzt voraus, dass der Gegenstand ursprünglich für den unternehmerischen Bereich angeschafft und daher Vorsteuer geltend gemacht wurde und in der Folge der Gegenstand für den nichtunternehmerischen Bereich verwendet bzw. entnommen wird oder zur Ausführung (unecht) steuerbefreiter Umsätze eingesetzt wird. Soweit diese Einsatzänderung innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren bzw. bei Grundstücken (einschließlich aktivierungspflichtiger Großreparaturen) von 20 Jahren (10 Jahre bei Anschaffungen vor dem 1.4.2012) eintritt, ist für jedes Jahr der Änderung eine anteilige Berichtigung der Vorsteuer erforderlich (Bsp: Anschaffung von Büroeinrichtung für den unternehmerischen Bereich im Jahr 1 und Entnahme der Einrichtung aus dem unternehmerischen Bereich und Einsatz im Hoheitsbereich ab Jahr 3, dann wäre eine Korrektur der im Jahr 1 geltend gemachten Vorsteuer von 3/5 im Jahr 3 vorzunehmen.).

Innergemeinschaftliche Lieferungen

Soweit der ÖGB Lieferungen aus einem anderen EU-Mitgliedstaat bezieht ist nachfolgendes zu beachten.

Innergemeinschaftliche Lieferungen können bei Vorliegen nachfolgender (kumulativ vorliegender) Voraussetzungen vom leistenden Unternehmer steuerfrei belassen werden:

1. Der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer (hier ÖGB) hat den Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das übrige Gemeinschaftsgebiet (hier Österreich) befördert oder versendet.
2. Der Abnehmer der Lieferung (hier ÖGB) hat den Gegenstand entweder
 - a. für sein Unternehmen (also für den unternehmerischen Bereich des ÖGB) oder
 - b. für den nichtunternehmerischen Bereich (Hoheitsbereich) erworben (und auf die Erwerbschwelle – dazu später – verzichtet oder diese überschritten).
3. Der Erwerb des Gegenstandes ist im anderen Mitgliedstaat (hier Österreich) beim Abnehmer (hier ÖGB) steuerbar (Anmerkung: Steuerbarkeit des ig Erwerbs in Österreich).

Ein steuerbarer ig Erwerb in Österreich liegt beim Abnehmer vor, wenn

1. Ein Gegenstand bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (hier Österreich) gelangt.
2. Der Erwerber (hier ÖGB) entweder
 - a. ein Unternehmer ist der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder
 - b. eine juristische Person ist (hier ÖGB als Verein) die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt (Hoheitsbereich).

Davon ausgenommen ist jedoch (ua) ausdrücklich ein ig Erwerb, wenn eine juristische Person (hier ÖGB) den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt (Hoheitsbereich) UND der Gesamtbetrag der ig Erwerbe einen Betrag von EUR 11.000,00 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht überstiegen hat (Erwerbschwelle) und auf die Anwendung der Erwerbschwelle nicht verzichtet wurde. In diesem Fall kann in der Folge die Versandhandelsregelung des Art 3 Abs bis 7 UStG zur Anwendung gelangen und der Leistungsort würde vom Abgangsort an den Empfängerort (Österreich) verlagert werden. In diesen Fällen wird die Rechnung an den Hoheitsbereich des ÖGB mit österreichischer Umsatzsteuer fakturiert werden. Dem ÖGB steht in diesen Fällen kein Vorsteuerabzug zu.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass innergemeinschaftliche Lieferungen an den ÖGB steuerfrei belassen werden können (soweit der ÖGB seine UID Nummer bekanntgibt). Davon ausgenommen sind jedoch jene Fälle in welchen die Voraussetzung der Erwerbsbesteuerung durch den ÖGB in Österreich nicht erfüllt wird (weil der ig Erwerb in Österreich nicht steuerbar wäre). Dies ist der Fall wenn die Lieferung an den Hoheitsbereich des ÖGB erfolgt und der ÖGB die Erwerbschwelle nicht überschreitet bzw. auf deren Anwendung nicht verzichtet hat. Der Verzicht kann bspw. bereits durch Angabe der UID Nummer gegenüber dem Lieferanten erfolgen (Bindungswirkung für den gesamten ÖGB für 2 Jahre!).

Unter der Voraussetzung, dass der ÖGB auf die Erwerbschwelle verzichtet hat – wovon (aufgrund der dezentralen Organisation) im Sinne einer einheitlichen Vorgehensweise im ÖGB generell auszugehen ist - und daher die Voraussetzung der Steuerbarkeit des ig Erwerbs erfüllt wird, kann der Lieferant die Abrechnung an den ÖGB grundsätzlich steuerfrei belassen (somit bei Lieferung an den Unternehmens- wie auch an den Hoheitsbereich). Im Bereich der ig Lieferungen ist somit immer die UID Nummer des ÖGB bekanntzugeben (ÖGB verzichtet auf die Anwendung der Erwerbschwelle!).

Der ÖGB hat in der Folge den betreffenden ig Erwerb in die Umsatzsteuervoranmeldung

aufzunehmen. Soweit die Lieferung an den Unternehmensbereich erfolgt steht ein korrespondierender Vorsteuerabzug auf den ig Erwerb zu. Soweit die Lieferung den Hoheitsbereich betrifft, ist zwar die Versteuerung des ig Erwerbs durch den ÖGB (durch Aufnahme in die Umsatzsteuervoranmeldung) vorzunehmen, der korrespondierende Vorsteuerabzug steht jedoch nicht zu, weshalb die Erwerbsteuer im Hoheitsbereich nicht zum durchlaufenden Posten wird, sondern vom ÖGB zu tragen ist.

Ausfuhrlieferungen aus Drittland

Soweit der ÖGB Lieferungen aus einem Drittland bezieht (Ausfuhrlieferungen aus Sicht des Lieferanten) ist nachfolgendes zu beachten.

Ausfuhrlieferungen deren Leistungsort sich nach dem Beginn der Beförderung – oder Versendung richtet (Regelfall) können bei Vorliegen gewisser Voraussetzungen vom leistenden Unternehmer steuerfrei belassen werden. Der Lieferer hat – vor Steuerfreistellung – das Vorliegen der Voraussetzungen zu prüfen.

Soweit der ÖGB daher als Leistungsempfänger eine Rechnung eines Lieferanten aus dem Drittland über Warenlieferungen erhält in welcher keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist, besteht kein weiterer Handlungsbedarf.

(Ausnahme: Leistungsort richtet sich im Ausnahmefall nach dem Montageort – siehe unten.)

Hinsichtlich allfälliger Vorsteuern aus entrichteter Einfuhrumsatzsteuern darf sinngemäß auf die Ausführungen zum ig Erwerb verwiesen werden (Unterscheidung ob Bezug für Unternehmensbereich oder Hoheitsbereich).

Innergemeinschaftliche sonstige Leistungen

Soweit der ÖGB sonstige Leistungen (Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen) aus einem anderen EU-Mitgliedstaat bezieht, ist nachfolgendes zu beachten.

Innergemeinschaftliche sonstige Leistungen werden im Regelfall an jenem Ort ausgeführt, an welchem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (ÖGB – Österreich).

Somit ist in der Mehrzahl der Fälle des Bezugs von sonstigen Leistungen aus einem anderen EU-Mitgliedstaat davon auszugehen, dass die betreffende an den ÖGB erbrachten Leistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sein wird (dies gilt unabhängig davon ob der

ÖGB die betreffende Leistung im Rahmen seines hoheitlichen oder unternehmerischen Bereiches bezogen hat).

Soweit der leistende Unternehmer seinen Sitz bzw. Betriebstätte nicht in Österreich hat, wird der leistende Unternehmer die betreffende Rechnung an den ÖGB ohne Ausweis von Umsatzsteuer mit einem ausdrücklichen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (reverse charge System) ausstellen. In der Rechnung ist die UID des Leistungsempfängers (ÖGB) anzugeben.

Der ÖGB hat in der Folge den betreffenden Umsatz in die Umsatzsteuervoranmeldung aufzunehmen (ÖGB haftet für die Abfuhr der Umsatzsteuer). Soweit die sonstige Leistung an den Unternehmensbereich erbracht wird, steht ein korrespondierender Vorsteuerabzug zu. Soweit die sonstige Leistung an den Hoheitsbereich erbracht wird, ist zwar die Versteuerung des Umsatzes durch den ÖGB (durch Aufnahme in die Umsatzsteuervoranmeldung) vorzunehmen, der korrespondierende Vorsteuerabzug steht jedoch nicht zu, weshalb die Umsatzsteuer im Hoheitsbereich nicht zum durchlaufenden Posten wird, sondern vom ÖGB zu tragen ist.

Als Beispiele wären Leistungen von Referenten, Dolmetschertätigkeiten oder Beratungsleistungen zu nennen.

Bezug von sonstigen Leistungen aus einem Drittland

Soweit der ÖGB sonstige Leistungen (Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen) aus einem Drittland bezieht, ist nachfolgendes zu beachten.

Sonstige Leistungen werden im Regelfall an jenem Ort ausgeführt, an welchem der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (ÖGB – Österreich).

Somit ist in der Mehrzahl der Fälle des Bezugs von sonstigen Leistungen aus einem Drittland davon auszugehen, dass die betreffende an den ÖGB erbrachten Leistung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig sein wird (dies gilt unabhängig davon, ob der ÖGB die betreffende Leistung im Rahmen seines hoheitlichen oder unternehmerischen Bereiches bezogen hat).

Soweit der leistende Unternehmer seinen Sitz bzw. Betriebstätte nicht in Österreich hat, wird der leistende Unternehmer die betreffende Rechnung an den ÖGB ohne Ausweis von Umsatzsteuer mit einem ausdrücklichen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (reverse charge System) ausstellen. In der Rechnung ist die UID

des Leistungsempfängers (ÖGB) anzugeben.

Der ÖGB hat in der Folge den betreffenden Umsatz in die Umsatzsteuervoranmeldung aufzunehmen (ÖGB haftet für die Abfuhr der Umsatzsteuer). Soweit die sonstige Leistung an den Unternehmensbereich erbracht wird, steht ein korrespondierender Vorsteuerabzug zu. Soweit die sonstige Leistung an den Hoheitsbereich erbracht wird, ist zwar die Versteuerung des Umsatzes durch den ÖGB (durch Aufnahme in die Umsatzsteuervoranmeldung) vorzunehmen, der korrespondierende Vorsteuerabzug steht jedoch nicht zu, weshalb die Umsatzsteuer im Hoheitsbereich nicht zum durchlaufenden Posten wird, sondern vom ÖGB zu tragen ist.

Als Beispiele wären Leistungen von Referenten, Dolmetschertätigkeiten oder Beratungsleistungen zu nennen.

Lieferungen von Waren (soweit keine steuerfreie ig Lieferung oder steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegt)

Erbringt ein Unternehmer, der im Inland (Österreich) weder Sitz noch Betriebstätte hat, eine im Inland umsatzsteuerpflichtige Lieferung, so hat der Leistungsempfänger (ÖGB), soweit die betreffende Leistung für sein Unternehmen ausgeführt wurde, die auf diese Leistung entfallende Umsatzsteuer einzubehalten und im Namen und für Rechnung dieses Unternehmers an das für diesen zuständige Finanzamt (Finanzamt Graz Stadt) abzuführen. Kommt der ÖGB dieser Verpflichtung nicht nach, so haftet er für einen allfälligen Steuerausfall. Der Lieferant weist in der Rechnung über die Warenlieferung in diesem Fall österreichische Umsatzsteuer aus, verfügt jedoch über keine österreichische UID.

Diese Abfuhrverpflichtung wird aus Sicht des ÖGB in der Praxis einen Ausnahmefall darstellen, da Warenlieferungen aus dem Ausland üblicherweise am Abgangsort im Ausland steuerbar (und als ig Lieferung oder Ausfuhrlieferung steuerfrei) sein werden (und daher keine österreichische Umsatzsteuer ausweisen). Denkbar wäre eine sogenannte Montagelieferung oder im Falle eines umsatzsteuerlichen Reihengeschäftes. Bei der Montagelieferung wird der Liefergegenstand erst vor Ort in Österreich in den vertragsgegenständlichen Zustand gebracht und daher ist die Lieferung in Österreich steuerbar und steuerpflichtig.

Ein Indiz für eine Abfuhrverpflichtung des ÖGB wird in jenen Fällen gegeben sein, wenn der ÖGB eine Rechnung über eine Warenlieferung mit Ausweis österreichischer Umsatzsteuer erhält, der ausländische Lieferant aber keine österreichische UID ausweist.

In diesem Fall wäre (nach Abstimmung mit dem Lieferanten) dem ausländischen Unternehmer lediglich der Nettobetrag auszuführen und der ÖGB überweist im Namen und für Rechnung des Leistenden den Umsatzsteuerbetrag an das Finanzamt Österreich, Dienststelle Graz-Stadt. Auf dem Zahlschein sind der genaue Name und die Adresse des ausländischen Unternehmers anzugeben.

C. GESELLIGE VERANSTALTUNGEN

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Ertragsteuerbefreiung des ÖGB gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst wie bekannt nur die dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vergleichbaren Tätigkeiten im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung des ÖGB, worunter insbesondere die direkte Interessensvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen ist. Darüber hinaus fallen unter die steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung auch unter anderem die Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- oder Standesrechts oder die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken (vgl. KStR Rz 289). Alle anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen folglich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Die Organisation geselliger Veranstaltungen innerhalb des ÖGB sind daher zwar in den Statuten des ÖGB gedeckt, allerdings umfasst die Ertragsteuerbefreiung des § 5 Z 13 KStG diese Veranstaltungen nicht. Im Gegensatz zu den Reiseveranstaltungen/ Tagesveranstaltungen steht hier jedenfalls die Geselligkeit und Unterhaltung der Teilnehmer im Mittelpunkt.

Gesellige Veranstaltungen können somit einen körperschaftsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb innerhalb des ÖGB begründen, soweit es sich um selbständige nachhaltige Tätigkeiten handelt und Einnahmen (bspw. Eintrittsgelder, freiwillige Spenden mit eintrittsähnlichem Charakter, Speisen und Getränke gegen Entgelt, Werbeeinnahmen von Firmen aufgrund der Platzierung von Logos, uä) aus dieser Tätigkeit erzielt werden.

Um gesellige Veranstaltungen von „untergeordneter“ Bedeutung (kleine Veranstaltungen) innerhalb des ÖGB, von steuerlich zu beachtenden selbständigen, nachhaltigen Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Gewicht abgrenzen zu können (große Veranstaltungen), ist uE - trotz des Vorliegens eines ideellen Vereins im Sinne der seitens der Gesetzgebung bereits seit 1952 angestrebten Gleichstellung mit den gesetzlichen Interessensvertretungen (KöR) - eine Abgrenzung im Sinne der Verwaltungsvereinfachung dahingehend möglich, dass die für Körperschaften öffentlichen Rechts herangezogenen Kriterien zu befreien „kleinen“ geselligen Veranstaltungen sinngemäß auch beim ÖGB herangezogen werden können.

Für die Inanspruchnahme der Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht für gesellige Veranstaltungen dürfen die nachfolgenden Kriterien nicht überschritten werden (kleine Veranstaltungen):

- ✓ Gesellige Veranstaltung in der Dauer von höchstens 72 Stunden im Jahr (ohne Vorbereitung und Nachbearbeitung) und
- ✓ Veranstaltungen, die erkennbar zur materiellen Förderung der Zweckerfüllung dienen und
- ✓ Erträge, die nachweislich für die Zweckerfüllung verwendet werden.

Die Prüfung der Grenzen zur geselligen Veranstaltung erfolgt auf Ebene der kleinsten territorialen Gliederung innerhalb des ÖGB (bspw. Ortsgruppe, Regionalsekretariat, uä).

Somit ist eine laufende Evaluierung erforderlich um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu identifizieren und gegebenenfalls (körperschaftsteuerlich) zu melden. Es wird daher empfohlen gesellige Veranstaltungen in einem eigenen Rechnungskreis abzubilden und geeignete ergänzende Aufzeichnungen über die Veranstaltungen zu führen, um die Abgrenzung zu steuerlich beachtlichen großen Veranstaltungen dokumentieren zu können.

Ertragsteuerliche Liebhaberei kommt bei „Verlustbetrieben“ gegenständlich nicht zur Anwendung, da wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 5 Z 4 Liebhabereiverordnung aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausdrücklich ausgenommen sind.

Da bei der Einkommensermittlung positive und negative Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf Ebene des ÖGB zu erfassen sind, sind sämtliche Veranstaltungen, welche einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, zu identifizieren und zu melden, um deren korrekte Abbildung innerhalb der Körperschaftsteuererklärung sicherzustellen.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Nicht unternehmerisch tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

Soweit daher im Rahmen geselliger Veranstaltungen Leistungen gegen Entgelt erbracht werden, handelt es sich um umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige Leistungen, außer sie

fallen im Rahmen der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben an (im Falle der geselligen Veranstaltung im Normalfall ausgeschlossen) oder die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt zur Gänze. Die Grenze der Steuerbarkeit stellt außerdem der durchlaufende Posten dar. Dieser setzt allerdings voraus, dass die weiterverrechneten Kosten in fremdem Namen und auf fremde Rechnung verausgabt wurden (der ÖGB tritt hinsichtlich der Veranstaltung bloß als Vermittler auf).

Im Rahmen von geselligen Veranstaltungen sind nachfolgende Umsatzsteuersätze im Wesentlichen denkbar (aufgrund von COVID19 zeitweilig reduzierte, jedoch nicht mehr in Geltung befindliche Sätze, werden nicht angeführt):

- Eintrittskarten zu (geselligen) Veranstaltungen: 20%
- Speisen: 10%
- Getränke: 20%
- Werbeeinnahmen: 20%

3. Registrierkasse

Voraussetzungen zur Begründung einer Registrierkassenpflicht (soweit die Grenzen für kleine Veranstaltungen überschritten werden und daher unbeschränkte Steuerpflicht bestehen kann):

1. Vorlage eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmenerzielung)
2. Überschreitung der Umsatzgrenze je Betrieb:
 - a. Jahresumsatz $\geq$ EUR 15.000,00 und
 - b. Barumsatz $>$ EUR 7.500,00 (einschließlich Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte)

Befreiung von der Registrierkassenpflicht bei Vereinnahmung der Umsätze im Freien und Umsatzgrenze je wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb überschreitet EUR 30.000,00 nicht („Kalte Hände Regelung“).

Soweit Registrierkassenpflicht eintritt, besteht zusätzlich die Möglichkeit die Erleichterungsbestimmung zu den mobilen Umsätzen in Anspruch zu nehmen. Zulässig ist bei mobilen Umsätzen die Umsätze erst bei Rückkehr an die Betriebstätte in der Registrierkasse nach zu erfassen. Vorort ist die Erstellung eines händischen Beleges (mit Durchschrift) ausreichend.

Soweit wirtschaftliche Geschäftsbetriebe begründet werden, ist neben der Einrichtung und Erfassung innerhalb eines eigenen Rechnungskreises (für ertragsteuerliche Zwecke – siehe zuvor) auch eine Aufzeichnung der bar vereinnahmten Beträge zu führen, um auf jene Aufzeichnungen zurückgreifen zu können, die eine uU eintretende Registrierkassenpflicht prüfbar machen.

Soweit die Befreiung für kleine Veranstaltungen greift, ist ein allfällig begründeter Betrieb in sinngemäßer Anwendung der Kriterien einer Körperschaft öffentlichen Rechts von der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht befreit [vereinfachte Losungsermittlung (Kassasturz)].

D. REISEVERANSTALTUNGEN/TAGESVERANSTALTUNGEN

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Ertragsteuerbefreiung des ÖGB gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst wie bekannt nur die dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vergleichbaren Tätigkeiten im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung des ÖGB, worunter insbesondere die direkte Interessensvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen ist. Darüber hinaus fallen unter die steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung auch unter anderem die Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- oder Standesrechts oder die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken (vgl. KStR Rz 289). Alle anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen folglich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Die Reiseveranstaltungen des ÖGB sind daher zwar in den Statuten des ÖGB gedeckt, allerdings umfasst die Ertragsteuerbefreiung des § 5 Z 13 KStG die Reiseveranstaltungen (zum Großteil) nicht.

Die Veranstaltung von Reisen (vor allem Bildungs, Studien- und Jugendreisen sowie Sportwochen) stellt – außerhalb der satzungsgemäßen Interessensvertretung - in der Regel einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, da eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit vorliegt die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und Einnahmen aus dieser Tätigkeit erzielt werden.

Reiseveranstaltungen können somit einen körperschaftsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb innerhalb des ÖGB begründen.

Somit ist eine laufende Evaluierung erforderlich um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu identifizieren und gegebenenfalls (körperschaftsteuerlich) zu melden. Es wird daher empfohlen, Reiseveranstaltungen in einem eigenen Rechnungskreis abzubilden.

Auch Tagesveranstaltungen jeglicher Art können wirtschaftliche Geschäftsbetriebe begründen und sollten, soweit damit Einnahmen erzielt werden, identifiziert und gesondert erfasst werden.

Ausgenommen wären lediglich jene Bildungsveranstaltungen, welche noch in den Bereich der satzungsgemäßen Interessensvertretung fallen, somit im Wesentlichen Bildungsveranstaltungen des Arbeits- und Standesrechts soweit ein allfälliges Neben-/Freizeitprogramm als untergeordnet angesehen werden kann. [Das Programm müsste nahezu ausschließlich in den Bereich der satzungsgemäßen Interessensvertretung fallen und als Maßstab für noch tolerierbare allgemein interessierende Programmpunkte außerhalb der satzungsgemäßen Interessensvertretung (Nebenprogramm) könnte jenes zeitliche Ausmaß herangezogen werden, dass während der laufenden Berufsausübung üblicherweise als Freizeit zur Verfügung steht.]

Ertragsteuerliche Liebhaberei kommt bei „Verlustbetrieben“ gegenständlich nicht zur Anwendung, da wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 5 Z 4 Liebhabereiverordnung aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausdrücklich ausgenommen sind.

Da bei der Einkommensermittlung positive und negative Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf Ebene des ÖGB zu erfassen sind, sind sämtliche Reiseveranstaltungen, welche einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, zu identifizieren und zu melden, um deren korrekte Abbildung innerhalb der Körperschaftsteuererklärung sicherzustellen.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Nicht unternehmerisch tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

Reiseveranstaltungen und Tagesveranstaltungen gegen Entgelt stellen somit umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige Leistungen dar, außer sie fallen im Rahmen der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben an oder die Einnahmenerzielungsabsicht fehlt zur Gänze. Die Grenze der Steuerbarkeit stellt außerdem der durchlaufende Posten dar. Dieser setzt allerdings voraus, dass die weiterverrechneten Kosten in fremdem Namen und auf fremde Rechnung verausgabt wurden (der ÖGB tritt hinsichtlich der Veranstaltung bloß als Vermittler auf).

Soweit eine Reiseleistung als steuerbar und steuerpflichtig identifiziert wurde, wäre ergänzend zu prüfen, ob die umsatzsteuerlichen Sonderbestimmungen zur Reiseleistung (Besorgungsleistungen an Unternehmer und Nichtunternehmer; § 23 UStG) zur Anwendung gelangen oder die Reiseleistung nach den allgemeinen Regelungen des UStG zu versteuern sind.

Als Reiseleistungen sind ganz allgemein insbesondere Unterbringung, Beförderung der Reisenden (zu und von den einzelnen Reisezielen, Transfer, Rundreisen, Stadtrundfahrten, Ausflugsfahrten) mit Beförderungsmitteln jeder Art, Verpflegung und Nebenleistungen wie Reisebegleitung, Besichtigungen, Führungen, Rundfahrten, Sportveranstaltungen, Sprachkurse anzusehen. Erbringt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger im Rahmen einer Reise mehrere Leistungen dieser Art, so gelten diese – soweit die Margenbesteuerung des § 23 UStG zur Anwendung kommt (siehe unten) – als eine einheitliche sonstige Leistung.

Für das Vorliegen einer Reiseleistung ist es gewöhnlich erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt, welches zumindest eine Beförderungs- oder Beherbergungsleistung enthält. Eine einzelne isolierte Leistung erfüllt die Definition somit noch nicht. Es müssten neben einer Beförderungs- oder Beherbergungsleistung jedenfalls noch abrundende weitere Leistungselemente vorliegen (Reisebegleitung, Verpflegung uä).

Eine Versteuerung nach den allgemeinen Regelungen des UStG hat eine Besteuerung der Reiseleistung bzw. Tagesveranstaltung mit einem 20%igen Umsatzsteuersatz zur Folge. Auf mit den Reiseleistungen bzw. der Tagesveranstaltung zusammenhängende Vorleistungen steht der Vorsteuerabzug zu. Für eine Reiseleistungen iSd § 23 UStG (Anwendung der Sonderbestimmung) sind nachfolgende Voraussetzungen (kumulativ) zu erfüllen:

- Der Unternehmer (ÖGB) hat in eigenem Namen gegenüber dem Leistungsempfänger aufzutreten
- Der Unternehmer (ÖGB) hat Reisevorleistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter, die dem Reisenden unmittelbar zugutekommen, wie Beförderungsleistungen, Beherbergung, Verpflegung, Betreuung durch selbstständige Reiseleiter, uä) in Anspruch zu nehmen (zu besorgen). (Achtung: bereits eine Reisevorleistung ist ausreichend um in den Anwendungsbereich des § 23 UStG zu fallen.)
- Die Leistung wird an einen Unternehmer oder Nichtunternehmer erbracht (bis

30.4.2020: nur bei Leistung an Nichtunternehmer).

Konsequenzen bei Vorliegen einer Reiseleistung iSd § 23 UStG (verpflichtend anzuwenden!):

- Leistungsort jedenfalls Österreich (auch wenn die Reise außerhalb Österreichs im EU Ausland oder einem Drittland stattfindet)

[Anmerkung: Sollte im Zuge einer Reiseleistung im Einzelfall eine Reisevorleistung auch in einem Drittland bezogen werden, ist dieser Anteil in Österreich steuerbar (Leistungsort Österreich), jedoch steuerfrei. In diesem Fall wäre die Marge (siehe unten) im Schätzweg in einen steuerpflichtigen (Reisevorleistungen im Inland und EU-Ausland) und steuerfreien (Reisevorleistung im Drittland) Teil aufzusplitten. Der steuerfreie Anteil ist buchmäßig nachzuweisen.]

- Umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist nicht das vereinnahmte Entgelt, sondern lediglich die Differenz (Marge) zwischen dem Betrag den der Leistungsempfänger für die Reiseleistung aufwendet und dem Betrag den der Unternehmer (ÖGB) für die Reisevorleistungen aufwendet (die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage).
- Kein Vorsteuerabzug auf die Reisevorleistungen zulässig (da nur die Differenz besteuert wird).
- Soweit der Unternehmer auch Eigenleistungen erbringt (die Reiseleistung also nicht bloß aus Reisevorleistungen – Besorgungsleistungen - besteht), unterliegen diese Leistungen nicht der Sonderregelung des § 23 UStG sondern sind wie „normales“ Entgelt außerhalb des § 23 UStG zu besteuern (siehe zuvor). Auch der Vorsteuerabzug steht zu.

Bis 30.4.2020 kann der Unternehmer (ÖGB) die Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung, entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb eines Veranlagungszeitraumes (Voranmeldungszeitraumes) erbrachten Leistungen ermitteln. Diese Erleichterungsbestimmung entfällt ab 1.5.2020 (JStG 2018). Ab diesem Zeitpunkt ist die Besteuerung von Reiseleistungen nach den Bestimmungen des § 23 UStG verpflichtend auf die Einzelleistung zur Anwendung zu bringen.

Die Sonderbestimmung zur Reiseleistung (Margenbesteuerung) findet nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Anwendung auf die Einräumung von Eintrittsberechtigungen für

Messen und Kongresse und damit im Zusammenhang erbrachte Beförderungs-, Verpflegungs- und Beherbergungsleistungen, die vom Veranstalter als einheitliche Leistung angeboten werden, da in diesem Fall der maßgebliche Leistungsinhalt nicht die Durchführung einer Reise betrifft.

Rechnungslegung bei Reiseleistungen iSd § 23 UStG anhand eines Bsp.:

Sofern keine Eigenleistungen erbracht werden (Reise wird zur Gänze „besorgt“) verbleibt als Bemessungsgrundlage lediglich die Marge aus zugekaufter Vorleistung und Reisepreis:

Reisepreis Mitglied:	EUR 500,00
abzüglich zugekaufte Reisevorleistungen (inkl. USt):	<u>EUR 470,00</u>
Differenz (Marge):	EUR 30,00
Abzüglich darin enthaltene Umsatzsteuer (20%):	<u>EUR 5,00</u>
Zu versteuernder Nettoumsatz ÖGB nach § 23 Abs 7 UStG:	EUR 25,00

[Anmerkung: Ergibt sich eine Minusmarge (weil der Reisepreis die Vorleistungen nicht deckt), ist die Bemessungsgrundlage EUR 0,00.]

Sofern auch Eigenleistungen erbracht werden (Reise wird nicht zur Gänze „besorgt“) ist der Reisepreis nach dem Verhältnis aus Eigenleistung und besorgter Leistung aufzuteilen:

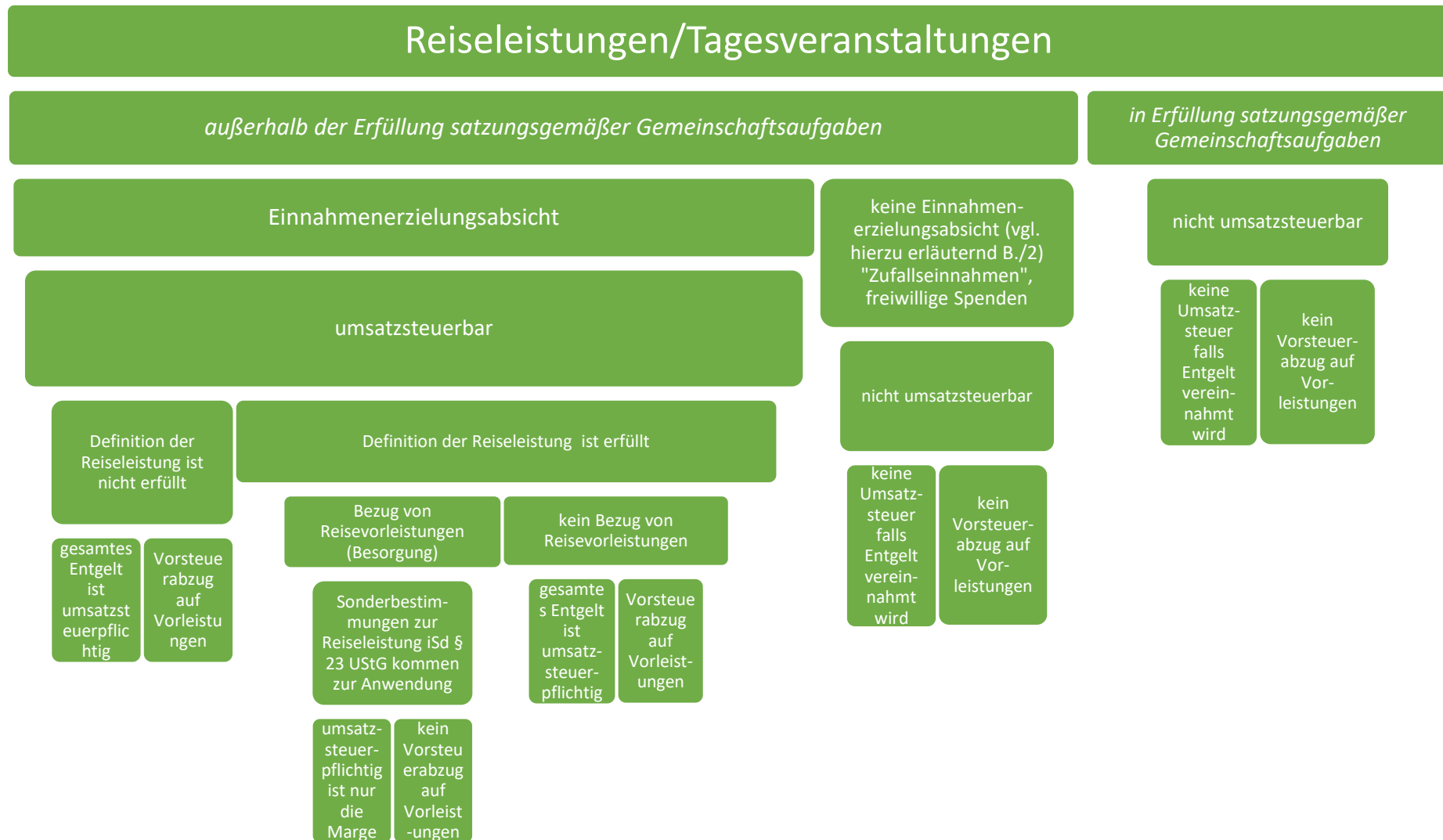
Eigenleistung:	EUR 141,00	30%
Reisevorleistung (inkl. USt):	<u>EUR 329,00</u>	70%
	EUR 470,00	100%

Reisepreis Mitglied:	EUR 500,00
abzüglich Eigenleistung (30% vom Reisepreis):	<u>EUR 150,00</u>
Zwischensumme (anteiliger Reisepreis der Reisevorleistung):	EUR 350,00
abzüglich zugekaufte Vorleistungen (inkl. USt):	<u>EUR 329,00</u>
Differenz (Marge):	EUR 21,00
Abzüglich darin enthaltene Umsatzsteuer (20%):	<u>EUR 3,50</u>
Zu versteuernder Nettoumsatz ÖGB nach § 23 Abs 7 UStG:	EUR 17,50

Zuzüglich zu versteuernder Nettoumsatz ÖGB auf Eigenleistung:	EUR 150,00
---	------------

Die Umsätze (Eigenleistung und Reiseleistung) sind dabei getrennt aufzuzeichnen.

Im Bereich der Reiseveranstaltungen/Tagesveranstaltungen kann (Rechtslage ab 1.5.2020) nach folgendem Entscheidungsbaum vorgegangen werden:



3. Registrierkasse

Voraussetzungen zur Begründung einer Registrierkassenpflicht:

1. Vorlage eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmenerzielung)
2. Überschreitung der Umsatzgrenze je Betrieb:
 - a. Jahresumsatz $\geq$ EUR 15.000,00 und
 - b. Barumsatz $>$ EUR 7.500,00 (einschließlich Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte)

Befreiung von der Registrierkassenpflicht bei Vereinnahmung der Umsätze im Freien und Umsatzgrenze je wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb überschreitet EUR 30.000,00 nicht („Kalte Hände Regelung“).

Soweit Registrierkassenpflicht eintritt, besteht zusätzlich die Möglichkeit die Erleichterungsbestimmung zu den mobilen Umsätzen in Anspruch zu nehmen. Zulässig ist bei mobilen Umsätzen die Umsätze erst bei Rückkehr an die Betriebstätte in der Registrierkasse nach zu erfassen. Vorort ist die Erstellung eines händischen Beleges (mit Durchschrift) ausreichend.

Soweit wirtschaftliche Geschäftsbetriebe begründet werden, ist neben der Einrichtung und Erfassung innerhalb eines eigenen Rechnungskreises (für ertragsteuerliche Zwecke – siehe zuvor) auch eine Aufzeichnung der bar vereinnahmten Beträge zu führen, um auf jene Aufzeichnungen zurückgreifen zu können, um eine uU eintretende Registrierkassenpflicht festzustellen.

E. HERAUSGABE VON ZEITSCHRIFTEN - INSERATENERLÖSE

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Ertragsteuerbefreiung des ÖGB gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst wie bekannt nur die dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vergleichbaren Tätigkeiten im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung des ÖGB, worunter insbesondere die direkte Interessensvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen ist. Darüber hinaus fallen unter die steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung unter anderem auch die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken (vgl. KStR Rz 289).

Wird das betreffende Druckwerk durch Anzeigen (Inserate) mitfinanziert, so ist bei unentgeltlich abgegebenen Druckwerken in Anwendung der Vereinsrichtlinien (Rz 370f) eine Abgrenzung dahingehend vorzunehmen, ob die Herausgabe des Druckwerks noch eine Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung darstellt oder bereits ein körperschaftsteuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt.

Da die Zeitschrift als wirtschaftliche Einheit zu betrachten ist, wird gegenständlich ein sogenannter Mischbetrieb vorliegen. Die Zeitschrift beinhaltet sowohl Inhalte im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung („Hoheitsteil“) als auch Inhalte außerhalb der satzungsgemäßen Interessensvertretung (im Bereich des Inseratenteils und des allgemeinen redaktionellen Teils). Für die Beurteilung des Mischbetriebes ist gemäß Ansicht der Finanzverwaltung (KStR Rz 75) auf das Überwiegen abzustellen. Es ist daher zu prüfen, ob die Inhalte des Druckwerkes noch überwiegend dem Bereich der satzungsgemäßen Interessensvertretung zuzuordnen sind. Als Beurteilungsmaßstab kann bei Druckwerken das Verhältnis der Seitenzahlen des Anzeigen- und redaktionellen Teils (betrieblicher Teil) zum Hoheitsteil herangezogen werden.

Überwiegt nach dem Seitenumfang der „Hoheitsteil“ des Druckwerkes ist insgesamt von einem gemäß § 5 Z 13 KStG steuerbefreiten Betrieb auszugehen. Überwiegt nach dem Seitenumfang des Druckwerks jedoch der nicht hoheitliche (betriebliche) Teil, so ist insgesamt von einem einheitlichen (körperschaft)steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb außerhalb der Steuerbefreiung des § 5 Z 13 KStG auszugehen.

Somit ist eine laufende Evaluierung erforderlich um (körperschaftsteuerlich relevante) wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu identifizieren und gegebenenfalls zu melden. Es wird

daher empfohlen die Herausgabe von Druckwerken einschließlich der damit verbundenen Inseratenerlöse in einem eigenen Rechnungskreis abzubilden. Auch eine regelmäßige inhaltliche Evaluierung (bspw. alle drei bis fünf Jahre) hinsichtlich des Verhältnisses von Anzeigenteil und redaktionellem Teil (betrieblicher Teil) zu Hoheitsteil ist erforderlich.

Abschließend gilt es ergänzend festzuhalten, dass ertragsteuerliche Liebhaberei bei „Verlustbetrieben“ gegenständlich nicht zur Anwendung gelangt, da wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 5 Z 4 Liebhabereiverordnung aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausdrücklich ausgenommen sind.

Da bei der Einkommensermittlung positive und negative Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf Ebene des ÖGB zu erfassen sind, sind sämtliche körperschaftsteuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu identifizieren und zu melden, um deren korrekte Abbildung innerhalb der Körperschaftsteuererklärung sicherzustellen.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Nicht unternehmerisch tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

Die Herausgabe von Druckwerken und Zeitschriften ist daher – unter der Voraussetzung dass das Kriterium der Entgeltlichkeit erfüllt ist – dem unternehmerischen Bereich des ÖGB zuzuordnen. Das Kriterium der Entgeltlichkeit ist auch erfüllt wenn, trotz unentgeltlicher Abgabe, die Herausgabe der Druckwerke und Zeitschriften mit Inseratenerlösen verbunden sind. Die Inseratenerlöse des ÖGB sind daher als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig anzusehen.

Im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Beurteilung ist aus umsatzsteuerlicher Sicht zu beachten, dass bei sogenannten Mischbetrieben, soweit eine sachliche Trennungsmöglichkeit der hoheitlichen Tätigkeit von der unternehmerischen Tätigkeit möglich ist, eine entsprechende Aufteilung erforderlich wird. Die Umsatzsteuerbarkeit der Inseratenerlöse wird also durch einen überwiegend hoheitlichen (und damit nicht körperschaftsteuerpflichtigen) Betrieb nicht ausgeschlossen.

Die Inseratenerlöse sind jedenfalls dem Unternehmensbereich zuzuordnen, weshalb diese umsatzsteuerbare und -pflichtige Leistungen darstellen.

Soweit der Leistungsempfänger seinen Sitz in Österreich hat (oder die Leistung im Einzelfall an einen Leistungsempfänger im EU-Ausland ohne UID Nummer erbracht wird), ist die Rechnung mit 20% Umsatzsteuer auszustellen.

Sollte die Leistung an einen Leistungsempfänger (Unternehmer) mit Sitz im EU-Ausland erfolgen, so wäre die Leistung in Österreich nicht steuerbar, sondern am Empfängerort (EU-Ausland) steuerbar und steuerpflichtig. Die (verpflichtend auszustellende) Rechnung wäre in diesem Fall ohne Umsatzsteuer mit einem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (reverse charge) auszustellen. Die UID Nummer des ausländischen Leistungsempfängers wäre in der Rechnung anzugeben. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass im EU-Ausland erbrachte steuerpflichtige sonstige Leistungen, für welche der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (reverse charge) verpflichtend in die Zusammenfassende Meldung des ÖGB aufzunehmen sind.

Auf Vorleistungen steht der Vorsteuerabzug zu. Vorsteuern aus zugekauften Leistungen können jedoch nur anteilig für den unternehmerischen Bereich geltend gemacht werden. Der unternehmerische Bereich umfasst dabei den Werbeteil und den redaktionellen Teil. Der hoheitliche Anteil beinhaltet hingegen jene Informationsteile, welche der satzungsgemäßen Interessensvertretung zuzuordnen sind. Die Ermittlung des Aufteilungsschlüssels kann wiederum aus dem Verhältnis der Seitenumfänge ermittelt werden (auch hier wird eine Evaluierung alle drei bis fünf Jahre ausreichend sein).

Abschließend gilt es ergänzend festzuhalten, dass – soweit die Voraussetzung der Entgeltlichkeit erfüllt wird – umsatzsteuerliche Liebhaberei gemäß § 6 Liebhabereiverordnung nicht vorliegen kann, da die Herausgabe von Zeitschriften und Druckwerken keine Betätigung mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO) darstellt.

F. VERKAUF VON WERBEMATERIAL

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Ertragsteuerbefreiung des ÖGB gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst wie bekannt nur die dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vergleichbaren Tätigkeiten im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung des ÖGB, worunter insbesondere die direkte Interessensvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen ist. Darüber hinaus fallen unter die steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung unter anderem auch die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken (vgl. KStR Rz 289). Alle anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen folglich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Der Verkauf von Werbematerial umfasst T-Shirts, Jacken, Tücher, Kapperln, sonstige Textilien, Feuerzeuge, Bücher, uä. Darüberhinaus werden Kollektivverträge und Lohntarife sowie internationale Presseausweise und Presseschilder für Journalisten veräußert.

Der Verkauf erfolgt annahmegemäß an Mitglieder und Nichtmitglieder gleichermaßen. Zum Teil werden die Werbeartikel auch verschenkt bzw. unter dem Einkaufspreis veräußert.

Der Verkauf von Werbematerial ist in den Statuten des ÖGB gedeckt, allerdings umfasst die Ertragsteuerbefreiung des § 5 Z 13 KStG diese Verkäufe zum Teil nicht. Soweit die Organisation des An- und Verkaufs dieser Werbematerialien über eine zentrale Stelle erfolgt, kann der Verkauf von Werbematerial einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen.

In der Folge gilt es zu prüfen, ob der Werbematerialverkauf in den Bereich der direkten Interessensvertretung und des Rechtsschutzes fällt und damit von der Ertragsteuerbefreiung des § 5 Z 13 KStG umfasst ist. Dies wird im Bereich des Verkaufs von Kollektivverträgen, Lohntarifen und bei Verkäufen anlässlich von hoheitlichen Veranstaltungen der Fall sein.

Da ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb Einnahmen voraussetzt, ist das Verschenken von Werbeartikeln ertragsteuerlich unbeachtlich.

Soweit der ÖGB jedoch im Rahmen des Verkaufs von Werbeartikeln einen Betrieb begründet (vgl. A./4) und in der Folge zum Teil „hoheitlich“ (bspw. aus dem Verkauf von

Kollektivverträgen) und zum Teil betrieblich tätig wird, liegt ein sogenannter Mischbetrieb vor. Für die Beurteilung des Mischbetriebes ist gemäß Ansicht der Finanzverwaltung (KStR Rz 75) auf das Überwiegen abzustellen.

Überwiegt der Verkauf aus dem „Hoheitsteil“ ist insgesamt von einem gemäß § 5 Z 13 KStG steuerbefreiten Betrieb auszugehen. Überwiegt der Verkauf aus dem nicht hoheitlichen (betrieblichen) Teil, so ist insgesamt von einem einheitlichen (körperschaft)steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb außerhalb der Steuerbefreiung des § 5 Z 13 KStG auszugehen (Punkt 3. zur Registrierkasse ist zu beachten.

Somit ist eine laufende Evaluierung erforderlich um (körperschaftsteuerlich relevante) wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu identifizieren und gegebenenfalls zu melden. Es wird daher empfohlen den Verkauf von Werbematerialien in einem eigenen Rechnungskreis abzubilden.

Abschließend gilt es ergänzend festzuhalten, dass ertragsteuerliche Liebhaberei bei „Verlustbetrieben“ gegenständlich nicht zur Anwendung gelangt, da wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 5 Z 4 Liebhabereiverordnung aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausdrücklich ausgenommen sind.

Da bei der Einkommensermittlung positive und negative Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf Ebene des ÖGB zu erfassen sind, sind sämtliche körperschaftsteuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu identifizieren und zu melden, um deren korrekte Abbildung innerhalb der Körperschaftsteuererklärung sicherzustellen.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Nicht unternehmerisch tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

Der Verkauf von Werbematerialien ist daher – unter der Voraussetzung, dass das Kriterium der Entgeltlichkeit erfüllt ist – dem unternehmerischen Bereich des ÖGB zuzuordnen,

weshalb diese Verkäufe mit Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen sind. Das Verschenken von Werbeartikeln ist hingegen mangels Entgelt umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Werden Werbematerialien unter dem Einkaufspreis abgegeben, ist dennoch von einem entgeltlichen (steuerbaren) Vorgang auszugehen, da die Abgabe zu einem nicht kostendeckenden Preis annahmegemäß aus betrieblichen Gründen erfolgt.

Eine Versteuerung nach den allgemeinen Regelungen des UStG hat eine Besteuerung der Werbeeinnahmen mit einem 20%igen Umsatzsteuersatz (bei Druckwerken einschließlich elektronischen Publikationen 10%igen Umsatzsteuersatz) zur Folge. Auf Vorleistungen steht in der Folge der Vorsteuerabzug zu (dieser kann bei fehlender direkter Zuordnung zu den steuerpflichtigen Umsätzen über einen Vorsteuerschlüssel erfolgen).

Abschließend gilt es ergänzend festzuhalten, dass umsatzsteuerliche Liebhaberei gemäß § 6 Liebhabereiverordnung nicht vorliegen kann, da der Verkauf von Werbematerial keine Betätigung mit Liebhabereivermutung (§ 1 Abs 2 LVO) darstellt.

3. Registrierkasse

Voraussetzungen zur Begründung einer Registrierkassenpflicht:

1. Vorlage eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmenerzielung)
2. Überschreitung der Umsatzgrenze je Betrieb:
 - a. Jahresumsatz $\geq$ EUR 15.000,00 und
 - b. Barumsatz $>$ EUR 7.500,00 (einschließlich Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte)

Befreiung von der Registrierkassenpflicht bei Vereinnahmung der Umsätze im Freien und Umsatzgrenze je wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb überschreitet EUR 30.000,00 nicht („Kalte Hände Regelung“).

Soweit wirtschaftliche Geschäftsbetriebe begründet werden, ist neben der Einrichtung und Erfassung innerhalb eines eigenen Rechnungskreises (für ertragsteuerliche Zwecke – siehe zuvor) auch eine Aufzeichnung der bar vereinnahmten Beträge zu führen, um auf jene Aufzeichnungen zurückgreifen zu können, die eine uU eintretende Registrierkassenpflicht prüfbar machen.

G. VERMIETUNG

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Ertragsteuerbefreiung des ÖGB gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst wie bekannt nur die dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vergleichbaren Tätigkeiten im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung des ÖGB, worunter insbesondere die direkte Interessensvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen ist. Darüber hinaus fallen unter die steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung unter anderem auch die Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- oder Standesrechts oder die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken (vgl. KStR Rz 289). Alle anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen folglich der unbeschränkten Steuerpflicht.

a. Vermietung von Ferienwohnungen

Soweit die Vermietung von Ferienwohnungen den Bereich der bloßen Vermögensverwaltung übersteigt und ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird, unterliegt der ÖGB in diesem Bereich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Soweit die Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht zur Anwendung gelangt, weil die Vermietung der Ferienwohnungen den Bereich der bloßen Vermögensverwaltung nicht übersteigt, ist der ÖGB jedoch dennoch gemäß § 1 Abs 3 Z 3 (beschränkt) KSt-pflichtig. Die KSt-Pflicht beschränkt sich dabei auf die in § 21 Abs 2 und 3 KStG aufgezählten Fälle und im Falle der Vermietung und Verpachtung könnte daher Steuerpflicht aus Grundstücksveräußerungen (Immobilienenertragsteuer – siehe Kapitel H) ausgelöst werden. Die laufenden Mieteinnahmen sind hingegen von der Steuerpflicht befreit.

Somit ist im Bereich der Vermietung von Ferienwohnungen die Vorfrage zu klären, ob noch Vermietung und Verpachtung und damit Vermögensverwaltung vorliegt, oder ob schon eine gewerbliche Vermietung und damit aus Sicht des ÖGB die Begründung eines (körperschaft)steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vorliegt. Die Grenzen der Vermögensverwaltung werden überschritten (und ein Betrieb begründet), wenn Maßnahmen gesetzt werden um „ein Mehr“ an Einkünften zu erzielen, als sich aus dem bloßen „zur Verfügung stellen“ erzielen ließen. Es müssen also nach Art und Umfang wesentliche Leistungen erbracht werden, die über die bloße Passivleistung hinausgehen.

Die Abgrenzung kann bei Ferienwohnungen anhand nachfolgender Kriterien erfolgen:

- Erfolgt die Vermietung der Ferienwohnung kurzfristig (nicht länger als eine Saison) oder langfristig (länger als eine Saison)?
- Werden innerhalb einer Organisationseinheit mehr oder weniger als 5 Ferienwohnungen vermietet?
- Erfolgen über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende zusätzliche Leistungen? Wenn ja, welche (Frühstück, tägliche Reinigung, uä)? Die Mitvermietung von Einrichtung und Geschirr wird zT ebenfalls als Zusatzleistung gesehen, allerdings ist die Rechtsprechung diesbezüglich uneinheitlich. (Anmerkung: Laufende Verwaltungsarbeit, Organisation von Schneeräumung und Müllabfuhr, Obsorge über Gemeinschaftsräume oder die Überprüfung der Heizungsanlage stellen keine relevanten Zusatzleistungen dar.)

Folgende Einstufungen könnten als Richtwerte vorgenommen werden:

1. Langfristige Vermietung mehrerer Wohnungen ohne Zusatzleistungen – jedenfalls Vermögensverwaltung
2. Kurzfristige Vermietung von mehr als 5 Wohnungen oder mehr als 10 Betten mit Zusatzleistungen – jedenfalls gewerbliche Vermietung
3. Kurzfristige Vermietung bis zu 5 Wohnungen oder bis zu 10 Betten auch bei Zusatzleistungen – führt regelmäßig noch zu keinem Gewerbebetrieb

Im Wesentlichen geht es darum, dass bei langfristiger Vermietung erst bei entsprechenden Zusatzleistungen und Anzahl von Wohnungen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine gewerbliche Betätigung begründet werden kann. Im Falle der kurzfristigen Vermietung samt Zusatzleistungen (wie Frühstück oder täglicher Reinigung) werden bereits wenige Wohnungen eine Tätigkeit bedingen, welche bereits über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehen kann. Insbesondere auch da in diesem Fall die Verwaltungsarbeit mit diesen kurzfristig vermieteten Wohnungen ungleich höher als bei langfristiger Vermietung einzuschätzen ist. Die Rechtsprechung dazu ist nicht immer eindeutig, weshalb ein Graubereich verbleibt, der sich aufgrund der zum Teil gegensätzlichen Rechtsprechung auch nicht abschließend und verbindlich schließen lässt.

Soweit der konkrete Einzelfall nach den Richtwerten nicht abschließend beurteilt werden kann (welche sich aus der Judikatur ableiten und nicht alle Fälle lückenlos und eindeutig zuordnen), weil er sich in einem „Graubereich“ befindet, so ist im Einzelfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden, ob noch Vermögensverwaltung oder bereits ein Gewerbebetrieb vorliegt.

Somit ist eine laufende Evaluierung erforderlich um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (gewerbliche Vermietung) zu identifizieren und gegebenenfalls (körperschaftsteuerlich) zu melden. Es wird daher empfohlen gewerbliche Vermietungstätigkeiten in einem eigenen Rechnungskreis abzubilden.

b. Sonstige Vermietung (Säle, Sitzungszimmer, Stände, uä)

Soweit die Vermietung von Räumlichkeiten den Bereich der bloßen Vermögensverwaltung übersteigt und ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird, unterliegt der ÖGB in diesem Bereich wiederum der unbeschränkten Steuerpflicht.

Somit ist im Bereich der sonstigen Vermietung ebenso die Vorfrage zu klären, ob noch Vermietung und Verpachtung und damit Vermögensverwaltung vorliegt, oder ob schon eine gewerbliche Vermietung und damit aus Sicht des ÖGB die Begründung eines (körperschaft)steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vorliegt.

Somit ist als Abgrenzungskriterium wiederum die Art und der Umfang der zusätzlich angebotenen Leistungen heranzuziehen. Auch der anfallende Verwaltungsaufwand, welcher bei kurzfristiger Vermietung vieler Einheiten bereits erheblich und damit betriebsbegründend angesehen werden kann, ist im Einzelfall zu berücksichtigen.

So ist bspw. die ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Ausstellungsräumen oder Sälen für Veranstaltungen nach oberstgerichtlicher Judikatur bereits als betrieblich einzustufen.

Ertragsteuerliche Liebhaberei kommt bei „Verlustbetrieben“ gegenständlich nicht zur Anwendung, da wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 5 Z 4 Liebhabereiverordnung aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausdrücklich ausgenommen sind.

Da bei der Einkommensermittlung positive und negative Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf Ebene des ÖGB zu erfassen sind, sind sämtliche Vermietungen, welche einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, zu identifizieren und zu melden, um deren korrekte Abbildung innerhalb der Körperschaftsteuererklärung sicherzustellen.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Nicht unternehmerisch tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

Da die Vermietung von Ferienwohnungen und die sonstige Vermietung jedenfalls Einzelleistungen gegen Entgelt an Mitglieder (oder Dritte) darstellen, sind die Entgelte (auch außerhalb der gewerblichen Vermietung) umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig.

- Vermietung zu Wohnzwecken: Steuersatz 10%
- Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen: Steuersatz 10% (bzw. 13% im Zeitraum 1.5.2016 bis 31.10.2018; sowie zeitweilige, bereits ausgelaufene Reduktion aufgrund COVID19 auf 5%)
- Vermietung außerhalb von Wohnzwecken (bspw. Säle und Sitzungszimmer oder Büroflächen): 0% (bzw. 20% bei zulässiger Option zur Steuerpflicht zur Erhaltung des Vorsteuerabzugs – siehe unten)
- sonstige Vermietung (Betriebsvorrichtungen, Einrichtungen, uä): Steuersatz 20%
- Unselbständige Nebenleistungen (bspw. Heizung, Reinigung, Beleuchtung, uä): Steuersatz der Hauptleistung
- Selbständige Nebenleistungen [bspw. Zusatzleistungen anlässlich der Vermietung, welche bezogen auf das Entgelt als beachtlich anzusehen sind (Cateringleistungen, Verpflegungsanteil im Bereich der Beherbergung, uä)]: hier liegen gemischte Verträge vor und das Entgelt ist hinsichtlich der Umsatzsteuer (sofern unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung gelangen) aufzuteilen
- Soweit das vermietete Objekt im EU-Ausland oder Drittland liegt, richtet sich die umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietungsleistung nach der umsatzsteuerlichen Rechtslage des betreffenden Landes (Grundstücksort)

Exkurs – Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Abs 2 UStG:

Gemäß § 6 Abs 2 letzter Unterabsatz UStG ist der Verzicht auf die (unechte) Steuerbefreiung (Option zur Steuerpflicht) iZm der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken außerhalb von Wohnzwecken und Beherbergung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG und damit der Ansatz einer 20%igen Umsatzsteuer nur insoweit zulässig, als der

Leistungsempfänger (also der Mieter) das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen, selbstständigen Teil des Grundstückes (in diesem Fall das Vermietungsobjekt) nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer hat diese Voraussetzung nachzuweisen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung muss der Mieter/Pächter das Grundstück bzw den Gebäudeteil zu mindestens 95 % für Umsätze verwenden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Den Nachweis hat der Vermieter zu erbringen, wobei dieser an keine besondere Form gebunden ist. Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrages oder aus anderen Unterlagen ergeben.

Die seit 1.9.2012 wirksame Regelung ist allerdings aufgrund der Übergangsbestimmung gemäß § 6 Abs 38 Z 1 UStG nur dann anzuwenden, wenn der der Vermietung zu Grunde liegende Mietvertrag nach dem 31.8.2012 abgeschlossen wurde und mit der Errichtung des vermieteten Gebäudes nach dem 31.8.2012 begonnen wurde.

Soweit daher das betreffende Gebäude vor dem 1.9.2012 errichtet wurde („Errichterprivileg“) fallen Alt- und Neuverträge nicht unter die Neuregelung. Dem Errichter des Gebäudes steht – auch bei Neuabschluss von Mietverträgen nach dem 31.8.2012 – unverändert die Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht entsprechend der Rechtslage vor StabG 2012 (und damit auch bei Mietern welche nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind) zu.

Darüber hinaus ist die kurzfristige Vermietung, während eines ununterbrochenen Zeitraums von nicht mehr als 14 Tagen, (also bspw. die Vermietung von Sälen und Veranstaltungsräumen eines Hotels) von der Einschränkung ausdrücklich ausgenommen, soweit das Gebäude sonst steuerpflichtig vermietet wird (unabhängig davon, ob der Mieter zum Vorsteuerabzug berechtigt ist oder nicht). Die kurzfristige Vermietung während eines Zeitraums von maximal 14 Tagen unterliegt daher zwingend dem Normalsteuersatz und ein Verzicht auf die Steuerbefreiung ist weder erforderlich noch möglich.

Soweit eine Option zur Steuerpflicht nicht wahrgenommen wird und die betreffenden Räumlichkeiten in der Folge (unecht) steuerbefreit vermietet werden, darf auf die Ausführungen zur Vorsteuerberichtigung (B./9f) auf Vorleistungen verwiesen werden.

Umsatzsteuerliche Liebhaberei wäre bei einer Tätigkeit mit Liebhabereivermutung iSd § 1 Abs 2 LVO auch beim ÖGB theoretisch denkbar. Als Tätigkeit mit Liebhabereivermutung ist (ua) die Bewirtschaftung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen anzusehen. Da

umsatzsteuerliche Liebhaberei immer auf die betreffende Tätigkeit (hier Bewirtschaftung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen im Bereich der Vermögensverwaltung) des Gesamtvereins in einer Gesamtbetrachtung abzielt (der ÖGB ist betreffend dieser Tätigkeit entweder als Ganzes Unternehmer oder Nichtunternehmer iSd UStG), wird diese Einschätzung auf Basis der gesammelt vorliegenden Unterlagen jährlich im Rahmen der Erstellung der Umsatzsteuerjahreserklärung vorgenommen.

3. Registrierkasse

Voraussetzungen zur Begründung einer Registrierkassenpflicht:

1. Vorlage eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmenerzielung)
2. Überschreitung der Umsatzgrenze je Betrieb:
 - a. Jahresumsatz $\geq$ EUR 15.000,00 und
 - b. Barumsatz $>$ EUR 7.500,00 (einschließlich Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte)

Soweit wirtschaftliche Geschäftsbetriebe begründet werden, ist neben der Einrichtung und Erfassung innerhalb eines eigenen Rechnungskreises (für ertragsteuerliche Zwecke – siehe zuvor) auch eine Aufzeichnung der bar vereinnahmten Beträge zu führen, um auf jene Aufzeichnungen zurückgreifen zu können, um eine uU eintretende Registrierkassenpflicht festzustellen.

H. KARTENERLÖSE

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Ertragsteuerbefreiung des ÖGB gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst wie bekannt nur die dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vergleichbaren Tätigkeiten im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung des ÖGB, worunter insbesondere die direkte Interessensvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen ist. Darüber hinaus fallen unter die steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung unter anderem auch die Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- oder Standesrechts oder die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken (vgl. KStR Rz 289). Alle anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen folglich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Der Kartenverkauf einschließlich der Verkauf von Sachgutscheinen (Theater- und sonstige Eintrittskarten, Musik und Gesangsaufführungen, Gutscheine für Eintritte in Thermen, Schwimmbäder, Schikarten, uä) als auch der Verkauf von Wertgutscheinen innerhalb des ÖGB ist daher zwar in den Statuten des ÖGB gedeckt, allerdings umfasst die Ertragsteuerbefreiung des § 5 Z 13 KStG diese Erlöse (zum Großteil) nicht. Folglich bedarf es einer Untersuchung dahingehen, ob der Kartenverkauf innerhalb einer Geschäftseinheit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

Der Kartenverkauf stellt in Teilbereichen (bspw. hinsichtlich der Kartenstelle innerhalb des ÖGB oder in Fällen in welchen eine entgeltliche Veranstaltung durch den ÖGB eigenverantwortlich organisiert wird) in der Regel einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, da eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit vorliegt, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und Einnahmen aus dieser Tätigkeit erzielt werden. Die bloße Kostenweiterverrechnung ohne Eigenleistung seitens des ÖGB (vgl. A./3f) begründet mangels Selbständigkeit und wirtschaftlicher Herausgehobenheit der Tätigkeit jedoch noch keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb innerhalb des ÖGB.

Der Kartenverkauf kann somit einen körperschaftsteuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb innerhalb des ÖGB begründen.

Somit ist eine laufende Evaluierung erforderlich um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu identifizieren und gegebenenfalls (körperschaftsteuerlich) zu melden. Es wird daher empfohlen den Kartenverkauf (soweit die erzielten Einnahmen innerhalb der Geschäftseinheit nicht von unbedeutender Höhe sind und damit die Begründung eines

wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mangels Einnahmenerzielungsabsicht ausscheidet) in einem eigenen Rechnungskreis abzubilden.

Ertragsteuerliche Liebhaberei kommt bei „Verlustbetrieben“ gegenständlich nicht zur Anwendung, da wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß § 5 Z 4 Liebhabereiverordnung aus dem sachlichen Anwendungsbereich ausdrücklich ausgenommen sind.

Da bei der Einkommensermittlung positive und negative Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auf Ebene des ÖGB zu erfassen sind, sind sämtliche Kartenerlöse, welche einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, zu identifizieren und zu melden, um deren korrekte Abbildung innerhalb der Körperschaftsteuererklärung sicherzustellen.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Nicht unternehmerisch tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

Der Kartenverkauf gegen Entgelt stellt nur dann umsatzsteuerbare und -steuerpflichtige Leistungen dar, wenn der Kartenverkauf außerhalb der satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben anfällt und eine Einnahmenerzielungsabsicht seitens des ÖGB vorliegt. Die Grenze der Steuerbarkeit im Falle der Kartenerlöse stellt in besonderem Maße der durchlaufende Posten dar. Dieser setzt allerdings voraus, dass die weiterverrechneten Kosten in fremdem Namen und auf fremde Rechnung verausgabt wurden.

Somit bedarf es (vor allem) im Bereich der Kartenerlöse einer Einschätzung dahingehend, ob der ÖGB im Rahmen des Kartenverkaufs eine

- a. Eigenleistung,
- b. Besorgungsleistung oder
- c. Vermittlungsleistung

erbringt.

a. Eigenleistung

Eine Eigenleistung liegt in jenen Fällen vor in welchen der ÖGB als Veranstalter auftritt oder Kartenkontingente ohne Rückgabemöglichkeit erwirbt. Der ÖGB wird in diesen Fällen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung tätig. Der diesbezügliche Leistungsaustausch zwischen ÖGB und Mitglied/Kunden ist steuerbar und steuerpflichtig.

b. Besorgungsleistung

Eine Besorgungsleistung liegt vor, wenn der ÖGB die Erbringung einer Leistung durch einen Unternehmer (hier Veranstalter) organisiert und der ÖGB gegenüber dem Mitglied/Kunden dabei in eigenem Namen (Außenverhältnis), aber auf fremde Rechnung (Innenverhältnis) tätig wird. Das Tätigwerden auf fremde Rechnung im Innenverhältnis beruht auf dem Zukauf der Karten vom Veranstalter.

Dies ist dann der Fall, wenn das Risiko, das mit der besorgten Leistung verbunden ist, nicht vom Besorgenden (ÖGB), sondern von dessen Auftraggeber (hier Veranstalter) getragen wird. Der besorgende Unternehmer (ÖGB) schuldet nicht die besorgte Leistung, sondern lediglich die Besorgung der Leistung. Fällt die Veranstaltung aus haftet letztlich der Veranstalter und nicht der Besorgende (ÖGB).

Es liegt in der Folge eine Leistung des besorgenden Unternehmers (hier ÖGB) an das Mitglied/Kunden und eine Leistung des Veranstalters an den besorgenden Unternehmer (hier ÖGB) vor. Es kommen somit zwei Umsätze bezüglich des Kartenverkaufs zustande. Ein allfälliger Differenzbetrag (Marge) zwischen zugekaufter Leistung und verkaufter Leistung stellt rechnerisch das Besorgungsentgelt (die Provision) dar, welches beim Besorgenden verbleibt.

c. Vermittlungsleistung

Eine Vermittlungsleistung liegt vor, wenn der Vermittler (hier ÖGB) lediglich die Aufgabe übernimmt, einen Leistungsaustausch zwischen dem Veranstalter und dem Mitglied/Kunden zustande zu bringen. Der Vermittler wird dabei im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers tätig. Wird der ÖGB vom Veranstalter mit der Vermittlung der Veranstaltungen beauftragt, tritt der ÖGB im Namen und auf Rechnung des Veranstalters auf.

Der Vermittler rechnet also an das Mitglied/Kunden in fremden Namen und auf fremde Rechnung (nämlich des Veranstalters) ab. Die Leistung kommt direkt zwischen Veranstalter und Mitglied/Kunden zustande. Es kommt hinsichtlich der Veranstaltung nur ein Umsatz zustande.

Der Vermittler (ÖGB) ist in den Leistungsprozess des vermittelten Umsatzes nicht eingebunden (wenn er im Auftrag des Veranstalters Rechnung legt, so wird die Rechnung in fremden Namen ausgestellt). Der Vermittler verrechnet lediglich eine Provision/Vermittlungsentgelt an den Auftraggeber (Veranstalter) in eigenem Namen ab.

Steuersatz:

Der Kartenerlös ist nur im Falle der Eigenleistung und der Besorgungsleistung für den ÖGB steuerbar und steuerpflichtig. Auf Vorleistungen steht der Vorsteuerabzug zu.

Die Versteuerung der Kartenerlöse (bei Eigenleistungen und Besorgungsleistungen) erfolgt nach den allgemeinen Regelungen des UStG (unter der Annahme eines inländischen Veranstaltungsortes) und damit kann je nach Art des Umsatzes ein 13% oder 20%iger Umsatzsteuersatz zur Anwendung gelangen.

- 13%: Theaterkarten, Musik- und Gesangsaufführungen, Eintrittskarten für Museen, Naturparks, Film- oder Zirkusaufführungen, Schwimmbäder, uä (zeitweilige, zwischenzeitig ausgelaufene COVID19 bedingte Reduktion auf 5% im Kulturbereich)
- 20%: Normalsteuersatz für alle sonstigen

Achtung bei Besorgungsleistungen: Soweit für die zugekaufte Leistung ein begünstigter Steuersatz aufgrund persönlicher Begünstigungen zur Anwendung gelangt (bspw. der 10% Satz für gemeinnützige Veranstalter), greift diese persönliche Begünstigung bei der Weiterverrechnung durch den Besorgenden (ÖGB) nicht. Dies bedeutet, dass die Leistung durch den ÖGB in der Folge nicht mit dem begünstigten Satz weiter zu verrechnen ist.

Soweit im Ausnahmefall eine Besorgungsleistung in Zusammenhang mit einem ausländischen Veranstaltungsort erbracht wird, ist die Leistung des ÖGB, am Tätigkeitsort des Leistenden (Veranstaltungsort) steuerbar und annahmegemäß steuerpflichtig.

Im Falle einer Vermittlungsleistung ist der Kartenerlös aus Sicht des ÖGB nicht steuerbar,

da der ÖGB in den Leistungsaustausch nicht eingebunden ist. Steuerbar ist lediglich das Vermittlungsentgelt, welches an den Veranstalter abgerechnet wird. Dieses unterliegt dem Normalsteuersatz von 20%. Über das Vermittlungsentgelt ist Rechnung zu legen.

Sonderfälle:

- Weiterverkauf von begünstigten Wertgutscheinen (ab 1.1.2019: Mehrzweckgutscheine):

Sofern Wertgutscheine (Mehrzweckgutscheine) begünstigt vom ÖGB angekauft und an Mitglieder zum Einkaufspreis weitergegeben werden, stellt dies keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar, da Wertgutscheine (Mehrzweckgutscheine) erst im Zeitpunkt der Einlösung durch das Mitglied für konkrete Leistungen zu einem umsatzsteuerbaren Vorgang beim leistenden Unternehmer führen.

Der nicht umsatzsteuerbare Mehrzweckgutschein unterscheidet sich vom umsatzsteuerbaren Einzweckgutschein (siehe unten) dadurch, dass entweder der Ort der Leistung und/oder die dafür geschuldete Umsatzsteuer nicht feststehen.

- Weiterverkauf von begünstigten Sachgutscheinen (ab 1.1.2019: Einzweckgutscheine):

Hier gilt es in einem ersten Schritt zu prüfen, ob der ÖGB in den Leistungsprozess einbezogen wird oder nicht. Dies richtet sich nach dem Außenauftritt des ÖGB (tritt der ÖGB in eigenem oder fremden Namen auf).

Umsatzsteuerlich beachtlich ist der Zukauf der Sachgutscheine und Eintrittskarten in eigenem Namen durch den ÖGB und deren Weiterverkauf an das Mitglied (damit auf fremde Rechnung). In diesem Fall würde eine Besorgungsleistung vorliegen (siehe zuvor Punkt b)). Der ÖGB übernimmt es einen Dritten (hier Veranstalter) zur Erbringung einer Leistung an das Mitglied zu veranlassen. Der ÖGB tritt hier in eigenem Namen, aber auf fremde Rechnung, auf. Der ÖGB erbringt eine steuerbare und steuerpflichtige (Besorgungs)Leistung an das Mitglied. Dem ÖGB steht ein Vorsteuerabzug zu.

Sofern Sachgutscheine (Einzweckgutscheine) im Einzelfall vom ÖGB angekauft und an Mitglieder zum Einkaufspreis weitergegeben werden und der ÖGB dabei in fremdem Namen auftritt (also mit der Vermittlung beauftragt wurde), stellt dies keinen umsatzsteuerbaren Vorgang dar (folglich steht auch kein Vorsteuerabzug zu). Da der ÖGB in den Leistungsprozess nicht einbezogen ist, entfällt auch ein Vorsteuerabzug. Sinngemäß gilt

dies für Eintrittskarten (Thermeneintritt, Schwimmbad, Skikarten, uä), welche durch den ÖGB begünstigt angekauft und an die Mitglieder zum Einkaufspreis weitergegeben werden, soweit der ÖGB dabei wiederum in fremdem Namen auftritt (also mit der Vermittlung beauftragt wurde). Eine allfällige Abrechnung der Weitergabe seitens des ÖGB an das Mitglied erfolgt daher ohne Ausweis von Umsatzsteuer.

➤ Kauf von Kartenkontingenten

Umsatzsteuerlich beachtlich ist außerdem der Zukauf von Kartenkontingenten, welche in der Folge an Mitglieder entgeltlich weitergereicht werden. Hier ist uE weder von einer Vermittlungsleistung noch von einer Besorgungsleistung auszugehen, da annahmegemäß nicht verkaufte Kartenmengen an den Veranstalter nicht retourniert werden können. Der ÖGB trägt hier ein wirtschaftliches Risiko, das heißt er wird auf eigene Rechnung tätig und folglich stellen die Kartenverkäufe aus Sicht des ÖGB steuerbare und steuerpflichtige (Eigen)Umsätze dar. Auf die Vorleistungen steht ein Vorsteuerabzug zu.

Können nicht verkaufte Karten an den Veranstalter retourniert werden, trägt der ÖGB kein wirtschaftliches Risiko, insofern ist er wiederum auf fremde Rechnung tätig und es liegt eine Besorgungsleistung vor (siehe zuvor Punkt b).

3. Registrierkasse

Voraussetzungen zur Begründung einer Registrierkassenpflicht:

1. Vorlage eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (selbständige, nachhaltige Tätigkeit mit Einnahmenerzielung)
2. Überschreitung der Umsatzgrenze je Betrieb:
 - a. Jahresumsatz $\geq$ EUR 15.000,00 und
 - b. Barumsatz $>$ EUR 7.500,00 (einschließlich Zahlung mit Bankomat- oder Kreditkarte)

Befreiung von der Registrierkassenpflicht bei Vereinnahmung der Umsätze im Freien und Umsatzgrenze je wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb überschreitet EUR 30.000,00 nicht („Kalte Hände Regelung“).

Soweit wirtschaftliche Geschäftsbetriebe begründet werden (bspw. innerhalb der Kartenstelle des ÖGB), ist neben der Einrichtung und Erfassung innerhalb eines eigenen Rechnungskreises (für ertragsteuerliche Zwecke – siehe zuvor) auch eine Aufzeichnung

der bar vereinnahmten Beträge zu führen, um auf jene Aufzeichnungen zurückgreifen zu können, die eine uU eintretende Registrierkassenpflicht prüfbar machen.

I. GEHALTSREFUNDIERUNGEN

1. Ertragsteuerliche Behandlung

Die Ertragsteuerbefreiung des ÖGB gemäß § 5 Z 13 KStG umfasst wie bekannt nur die dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vergleichbaren Tätigkeiten im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung des ÖGB, worunter insbesondere die direkte Interessensvertretung und der Rechtsschutz der Mitglieder zu verstehen ist. Darüber hinaus fallen unter die steuerbefreite Tätigkeit im Rahmen der satzungsgemäßen Interessensvertretung unter anderem auch die Schulung und Beratung auf dem Gebiet des Arbeits- oder Standesrechts oder die Herausgabe von dem Zweck der Berufsvereinigung entsprechenden Zeitschriften und anderen Druckwerken (vgl. KStR Rz 289). Alle anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen folglich der unbeschränkten Steuerpflicht.

Somit bedarf es einer Überprüfung dahingehend ob im Bereich von Gehaltsrefundierungen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird, der nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dient. Dies wird dann gegeben sein, wenn die Vereinnahmung von Gehaltsrefundierungen eine selbständige, nachhaltige, ohne Gewinnabsicht unternommene Betätigung darstellt, sofern durch sie Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung (§ 32 BAO) hinausgeht.

Ertragsteuerlich relevant ist die Gehaltsrefundierung in jenen Fällen in welchen

- die Weiterverrechnung von Gehaltskosten im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfolgt oder
- die Weiterverrechnung von Gehaltskosten im Einzelfall für sich eine herausgehobene nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit und damit einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet (siehe A./3 ff).

In sinngemäßer Anwendung der Regelungen zur Körperschaft des öffentlichen Rechts iZm Arbeitskräfteüberlassung (KStR Rz 272 bzw. Salzburger Steuerdialog 2012) bedarf es zur Begründung eines Betriebes gewerblicher Art (hier wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) einer wirtschaftlichen Selbständigkeit der Tätigkeit der Arbeitskräfteüberlassung (Personalgestellung), also einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung. Der Personalgesteller (hier ÖGB) stellt dabei einer Gesellschaft Arbeitskräfte zur Verfügung.

Die wirtschaftlich selbständige Einrichtung ist anzunehmen, wenn sich die Arbeitskräfteüberlassung durch einen eigenen Verrechnungskreis von der sonstigen Tätigkeit abhebt (Vorliegen exakter Ermittlung der Kosten für das überlassene Personal und eigene Inrechnungstellung dieser Personalkosten in im Wesentlichen monatlichen Abrechnungen). Abgesehen von der Entgeltshöhe sprechen zudem auch die besonderen Ausbildungserfordernisse der überlassenen Dienstnehmer aufgrund der besonderen Aufgaben der Gesellschaft an welche diese gestellt werden für die wirtschaftliche Selbständigkeit der Personalgestellung.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung

Nicht unternehmerisch tätig ist der ÖGB, wenn er in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben tätig wird (vgl. Statut des ÖGB), ohne Einzelleistungen an Mitglieder (oder Dritte) zu erbringen.

Der unternehmerische Bereich des ÖGB umfasst hingegen alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten.

In sinngemäßer Anwendung der Auffassung des BMF im Salzburger Steuerdialog 2012 zur Körperschaft öffentlichen Rechts, wonach zu differenzieren ist, ob die Leistungserbringung auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Basis erfolgt, könnte nachfolgende Unterscheidung aus umsatzsteuerlicher Sicht getroffen werden.

Wenn der ÖGB außerhalb seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben Arbeitskräfte überlässt, somit Personalgestellung auf privatwirtschaftlicher Grundlage erbringt (bspw. IT-Leistungen, Reinigungskräfte, uä), ist von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen.

Keine unternehmerische Tätigkeit liegt hingegen vor, wenn die Gehaltsrefundierung für überlassene Dienstnehmer geleistet wird, welche Leistungen im Hoheitsbereich einer anderen Körperschaft erbringen. Die erbrachte Leistung ist derart spezifisch und typisch für die Ausübung hoheitlicher Befugnisse, dass private Wirtschaftsteilnehmer in Hinblick auf den hoheitlichen Charakter dieser Leistung bzw. aufgrund der rechtlichen Rahmenbedingungen real und faktisch keine Möglichkeit haben, gleichartige Leistungen zu gleichen Bedingungen zu erbringen (bspw. Arbeitskräfteüberlassung für AK-Fachausschüsse, Gehaltsrefundierung SOZAK, Arbeitskräfteüberlassung in Zweigvereine für hoheitliche Tätigkeit, uä).

J. BESCHRÄNKTE STEUERPFlicht

Der ÖGB ist gemäß § 5 Z 13 KStG (mit Ausnahme der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe außerhalb der unmittelbaren Zweckerfüllung) von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Ziel und Zweck dieser Norm ist eine Gleichstellung zu den gesetzlichen Interessensvertretungen zu bewirken, welche als Körperschaften öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Dennoch besteht gemäß § 1 Abs 3 Z 3 KStG beschränkte Steuerpflicht, nach der der ÖGB hinsichtlich seiner Einkünfte gemäß § 21 Abs 2 und 3 KStG einer Besteuerung unterzogen wird.

Sachliche Steuerpflicht wird mit den in § 21 Abs 2 und 3 KStG genannten Einkünften begründet, diese umfassen im Wesentlichen:

- Kapitaleinkünfte bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird – konkret jene Einkünfte welche einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen:
 - aa. Einkünfte aus der Überlassung von Kapital
 - ab. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen
- Kapitaleinkünfte welche ausnahmsweise keinem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen:
 - ba. Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zugrunde liegt, soweit der Darlehensvertrag nach dem 31.3.2012 abgeschlossen wurde. Von der Steuerpflicht ausgenommen sind Förderungsdarlehen (bspw. Wohnbaudarlehen).
 - bb. Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter.
- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 EStG („Immobilieeinkünfte“).

1. Kapitaleinkünfte

Einkünfte aus Kapitalvermögen (Zinserträge, Dividenden und Wertsteigerungen) unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer (KESt). Diese wird von der Bank in Höhe von 25% (24 % in 2013 und 23% ab 2024) bzw. uU 27,5% einbehalten und an das Finanzamt abgeführt. Die Abfuhr der Steuer durch die Bank entfaltet in der Regel Endbesteuerungswirkung, weshalb einer bestehenden Steuerpflicht damit bereits nachgekommen wurde.

Soweit der erhöhte besondere Steuersatz von 27,5% [statt 25% (24 % in 2023 und 23% ab 2024)] zum Abzug gebracht wurde [da die Banken von dem Wahlrecht, bei Körperschaften bereits den reduzierten Steuersatz von 25% (24 % in 2023 und 23% ab 2024) zur Anwendung zu bringen, nicht Gebrauch gemacht haben], besteht die Möglichkeit – unter Bezugnahme auf § 93 Abs (1a) KStG – eine Reduktion der Abzugsteuer auf 25% (24 % in 2013 und 23% ab 2024) zu begehren und seitens des Vereins ÖGB 2,5% (3,5% in 2023 und 4,5% in 2024) Abzugsteuer von der Abgabenbehörde im Zuge der Veranlagung rückzufordern.

Verluste können beim Steuerabzug lediglich auf Ebene der Kreditinstitute mit aus anderen Kapitaleinkünften ergebenden Gewinnen ausgeglichen werden. Der Verlustausgleich wird dabei im Regelfall von der depotführenden Stelle wahrgenommen (ausgenommen ua Depots, welche nach Angaben des Steuerpflichtigen betrieblichen Zwecken dienen). Der Verlustausgleich findet dabei – innerhalb der gesetzlich normierten Beschränkungen – innerhalb sämtlicher Depots statt, über welche der Steuerpflichtige bei dem jeweiligen Kreditinstitut verfügt. Ein allfällig darüberhinausgehend zulässiger Verlustabzug wäre im Wege der Veranlagung durch den Steuerpflichtigen wahrzunehmen.

Zählen die Einkünfte aus Kapitalvermögen zu einem (unbeschränkt) steuerpflichtigen Betriebsvermögen (Gewerbebetrieb oder entbehrlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) so wird eine allfällig seitens der Bank bereits abgeführte KESt auf die Körperschaftsteuer des Betriebes angerechnet.

Es besteht jedoch für den Verein ÖGB – im Rahmen seiner Betriebe – die Möglichkeit eine Befreiungserklärung (Betriebsvermögenserklärung) gegenüber der Bank abzugeben. In diesem Fall wird die Bank keine KESt einbehalten und an das Finanzamt abführen.

Eine Befreiungserklärung/Betriebsvermögenserklärung ist zulässig, wenn die betreffenden Kapitaleinkünfte nachweislich zuzuordnen sind:

- Einem unterhaltenen Gewerbebetrieb (da in diesem Fall die Einkünfte der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen; Meldung der Einkünfte)
- Einem unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht unmittelbar der Zweckerfüllung des ÖGB dient (da in diesem Fall die Einkünfte der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen; Meldung der Einkünfte)
- Einem unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der unmittelbar der Zweckerfüllung des ÖGB dient (da in diesem Fall die Einkünfte von der unbeschränkten UND beschränkten Steuerpflicht befreit sind).

Eine Befreiungserklärung/Betriebsvermögenserklärung ist unzulässig, wenn die betreffenden Kapitaleinkünfte nachfolgenden Bereichen – und damit dem außerbetrieblichen Bereich des ÖGB – zuzuordnen sind:

- Hoheitsverwaltung
- Vermögensverwaltung.

Nachfolgende Informationen werden daher anlässlich der Erstellung der jährlichen Körperschaftsteuererklärung des ÖGB standardisiert abgefragt:

A) Wertpapierdepots und Bankkonten:

- a. Aufstellung der im Geschäftsjahr bestehenden Wertpapierdepots und Bankkonten
- b. Übermittlung Wertpapier-Depotauszug zum 31.12. und Ertragnisaufstellung des Depots über das gesamte Geschäftsjahr
- c. Zu- und Abgangsliste hinsichtlich der Wertpapiere aus der Anlagenbuchhaltung
- d. Bekanntgabe, ob hinsichtlich der Wertpapier-Depots eine Befreiungserklärung abgegeben wurde
- e. Bekanntgabe, ob hinsichtlich der Bankkonten eine Befreiungserklärung abgegeben wurde
- f. Rückforderbare Differenzbeträge von 2,5% (3,5 % 2023 und 4,5 ab 2024) Kapitalertragsteuer (Differenz 27,5% zu 25%/24%/23%): Übermittlung des Kontoblattes des betreffenden Forderungskontos oder soweit die Differenzbeträge nicht auf einem gesondert eingerichteten Konto gebucht wurden sind die rückforderbaren Beträge gesondert bekanntzugeben

B) Darlehen außerhalb von Bankgeschäften:

- a. Bekanntgabe von Zinserträgen aus Darlehen, welchen kein Bankgeschäft zugrunde liegt (aus Verträgen welche seit dem 1.4.2012 abgeschlossen wurden)
- b. Bekanntgabe, ob das betreffende Darlehen dem betrieblichen (Gewerbebetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) oder dem außerbetrieblichen Bereich (Hoheitsverwaltung, Vermögensverwaltung) zuzuordnen ist
- c. Zu- und Abgangsliste Anlagenbuchhaltung Ausleihungen

2. Immobilieneinkünfte

Seit 1.4.2012 unterliegen Einkünfte (Veräußerungsgewinne) aus privaten Grundstücksveräußerungen der beschränkten Steuerpflicht (Immobilienvermögensteuer). Relevant sind somit Veräußerungen von Grundstücken ab dem 1.4.2012.

Als Grundstücke gelten:

- Grund und Boden
- Gebäude (einschließlich Eigentumswohnungen)
- grundstücksgleiche Rechte (bspw. Baurechte).

Die Einkünfte ermitteln sich grundsätzlich wie folgt:

Veräußerungserlös
 abzgl. Anschaffungskosten
abzgl. aktivierungspflichtige Herstellungskosten
 steuerpflichtige Einkünfte

Zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ist zwischen sogenanntem „Altvermögen“, also Grundstücken, welche bereits zum 31.3.2012 im Bestand des ÖGB waren, und sogenanntem „Neuvermögen“, also Grundstücken, welche ab 1.4.2012 angeschafft wurden, zu unterscheiden. Relevant ist diese Unterscheidung lediglich dahingehend, ob der

Gesetzgeber eine (vereinfachte) pauschale Ermittlung der zu versteuernden Einkünfte zulässt. Diese pauschale Ermittlung steht bei Altvermögen zu.

Vereinfachte pauschale Einkünfteermittlung für Altvermögen:

- Veräußerungserlös x 14% (soweit keine Umwidmung des Grundstücks in Bauland nach Ankauf und seit 31.12.1987 stattgefunden hat)
- Veräußerungserlös x 60% (soweit eine solche Umwidmung seit dem 1.1.1988 stattgefunden hat)

Auf die ermittelten Einkünfte (Alt- wie Neuvermögen) kommt ein Steuersatz von 25% (in 2023: 24% und ab 2024: 23%) zur Anwendung (Körperschaften iSd § 1 Abs 1 KStG können gemäß § 30 b Abs. 1a EStG abweichend vom allgemeinen Steuersatz von 30% unverändert den reduzierten Satz zur Anwendung bringen). Im Falle des Altvermögens beläuft sich der Steuersatz somit effektiv auf 3,5 % (bzw. 15% bei Umwidmung) des Veräußerungserlöses.

Die Immobilienertragsteuer wird durch den Parteienvertreter selbst berechnet und an das Finanzamt abgeführt. Die Immobilienertragsteuer entfaltet Endbesteuerungswirkung.

Um eine ordnungsgemäße Versteuerung von Grundstücksverkäufen sicherzustellen, werden anlässlich der Erstellung der jährlichen Körperschaftsteuererklärung des ÖGB nachfolgende Unterlagen standardisiert abgefragt:

- a. Aufstellung über die im betreffenden Geschäftsjahr getätigten Immobilienveräußerungen (Übermittlung Vertrag über die Veräußerung)
- b. Bekanntgabe, ob das betreffende Grundstück dem betrieblichen (Gewerbebetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) oder dem außerbetrieblichen Bereich (Hoheitsverwaltung, Vermögensverwaltung) zuzuordnen ist
- c. Zu- und Abgangsliste hinsichtlich der Grundstücke aus der Anlagenbuchhaltung

K. § 109a EStG MELDUNGEN

Der ÖGB ist als Körperschaft des privaten Rechts gemäß § 109a EStG iVm der Verordnung BGBl II Nr. 417/2001 verpflichtet kalenderjahrbezogen eine Mitteilung von personen- und leistungsbezogenen Daten vorzunehmen. Diese Mitteilungspflicht besteht, wenn natürliche Personen bzw. Personenvereinigungen Leistungen der in § 1 Abs 1 Z 1 bis 8 der Verordnung abschließend umschriebenen Art außerhalb eines steuerlichen Dienstverhältnisses erbringen und die in der Verordnung beschriebenen Entgeltgrenzen überschritten werden.

Meldepflichtige Leistungen sind (ua) nachfolgende Leistungen natürlicher Personen und Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit, welche an den ÖGB erbracht werden:

- Leistungen als Vortragende, Lehrende oder Unterrichtende.
- Leistungen als Funktionär von öffentlich rechtlichen Körperschaften, wenn die Tätigkeit zu Funktionsgebühren nach § 29 Z 4 EStG führt (gemäß EStR Rz 6614ff und Anhang II zu Abschnitt 22 EStR fallen hierunter ausdrücklich auch Funktionäre des Österreichischen Gewerkschaftsbundes).
- Sonstige Leistungen, die im Rahmen eines freien Dienstvertrages erbracht werden und der Versicherungspflicht gemäß § 4 Abs 4 ASVG unterliegen.

Soweit Meldepflicht begründet wird, sind nachfolgende Daten jährlich zu melden:

- Name und Wohnanschrift sowie die Versicherungsnummer
- Art der erbrachten Leistung
- Kalenderjahr, in dem das Entgelt geleistet wurde
- (Netto)Entgelt einschließlich allfälliger (Reise)Kostenersätze und die (allenfalls) darauf entfallende ausgewiesene Umsatzsteuer
- Dienstnehmeranteil zur Sozialversicherung im Zusammenhang mit sonstigen Leistungen, die im Rahmen eines freien Dienstvetrages mit Sozialversicherungspflicht nach § 4 Abs 4 ASVG erbracht werden.

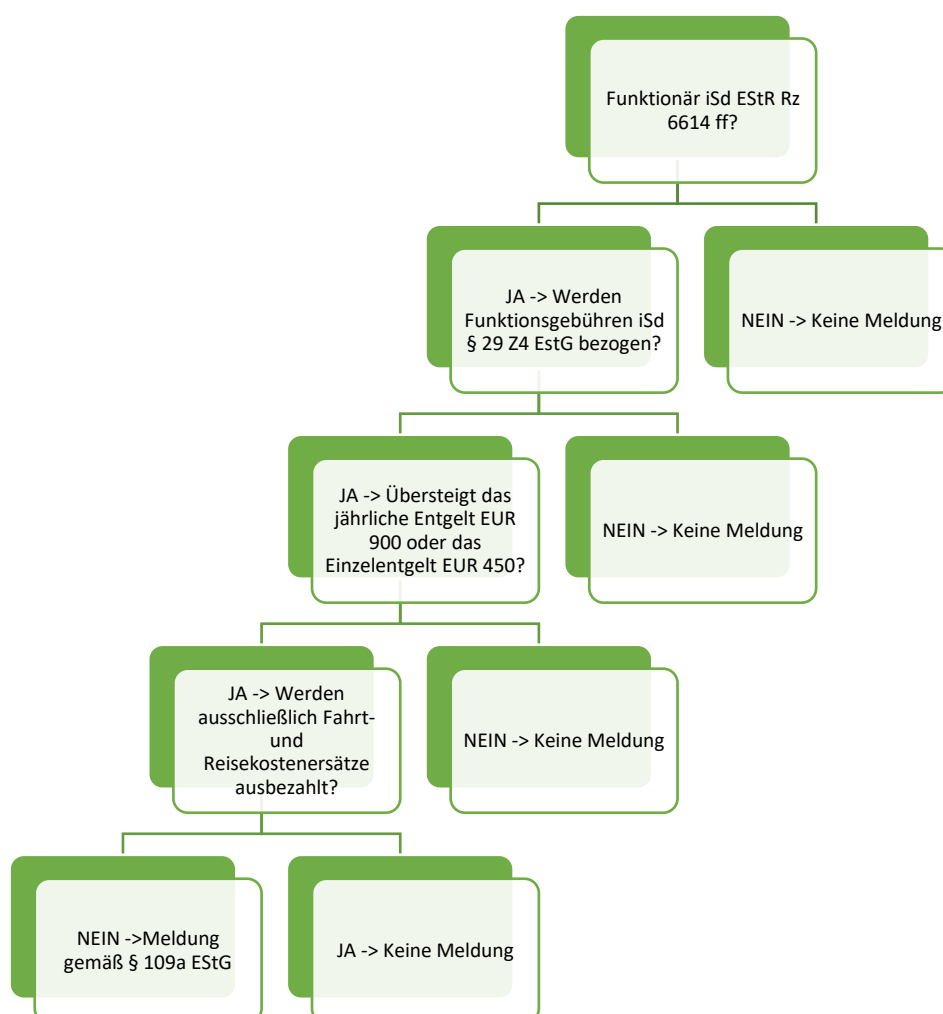
Als Entgelt ist dabei die Einnahme bzw. der Bezug anzusehen, welcher der natürlichen Person oder Personengemeinschaft ohne eigene Rechtspersönlichkeit im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG zufließen. Hierbei sind Bareinnahmen ebenso wie Sachbezüge umfasst.

Eine Mitteilung kann unterbleiben, wenn das einer Person im Kalenderjahr insgesamt geleistete Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze nicht mehr als EUR 900,00 und das Entgelt einschließlich allfälliger Reisekostenersätze für jede einzelne Leistung nicht mehr als EUR 450,00 beträgt.

Eine Mitteilung nach § 109a EStG hat nach Ansicht der Finanzverwaltung in jenen Fällen zu unterbleiben, in denen der Funktionär mit den von der Mitteilung betroffenen Entgelten nicht steuerpflichtig ist, oder wenn die ausbezahlten Vergütungen nachweislich beim Funktionär nicht zu Einkünften führen. Soweit daher das Entgelt ausschließlich Fahrt- und Reisekostenvergütungen umfasst, welche in der Folge beim Funktionär annahmegemäß als Werbungskosten abzugsfähig wären, hat eine Mitteilung nach § 109a EStG zu unterbleiben, da in diesem Fall beim Funktionär aufgrund des Werbungskostenabzuges keine Einkünfte anfallen würden.

Die Meldung hat in elektronischer Form bis spätestens 28. (29.) Februar für das vorangegangene Kalenderjahr zu erfolgen.

Meldepflicht für Funktionsgebühren:



Definition Funktionär iSd EStR Rz 6614ff:

Als Funktionäre sind Organe der Körperschaft sowie Repräsentanten anzusehen, welche mit Macht- und Entscheidungsbefugnis ausgestattet sind. Dem Organ beigegebene Hilfskräfte zur Durchführung der dem Organ zukommenden Aufgaben sind hingegen keine Funktionäre. Typische Funktionäre wären gemäß Ansicht der Finanzverwaltung das Präsidium, der Vorstand, Ausschüsse, Vollversammlungen und Obleute von Körperschaften.

Definition Funktionsgebühr iSd § 29 Z4 EStG:

Funktionsgebühren sind alle Bezüge die den Funktionären einer öffentlich rechtlichen Körperschaft im Rahmen ihrer Funktionstätigkeit zufließen.

Bezüge aus einem Dienstverhältnis zur Körperschaft fallen nicht unter die Funktionsgebühren. Entlohnungen für mit einem Dienstverhältnis zur Körperschaft verbundene Nebentätigkeiten fallen unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und fallen somit nicht unter die Funktionsgebühren.

Definition Entgelt:

Als Entgelt sind dabei die Einnahmen bzw. die Bezüge anzusehen, welche dem Funktionär im Rahmen seiner Funktionärstätigkeit zufließen. Hierbei sind Bareinnahmen ebenso wie Sachbezüge umfasst. Das geleistete Entgelt umfasst insbesondere Sitzungsgelder, aber auch Fahrt- und Reisekostenvergütungen. Gemäß Ansicht der Finanzverwaltung sind Inkassogebühren von Betriebsräten und Entschädigungen für Zeitversäumnisse (Verdienstentgang) ebenfalls als Funktionsgebühr zu qualifizieren.

L. GLÜCKSSPIELABGABE

Gemäß § 1 Abs 1 Glücksspielgesetz (im Folgenden: GSpG) liegt ein Glücksspiel i.S.d. Glücksspielgesetzes dann vor, wenn bei einem Spiel die Entscheidung über das Spielergebnis ausschließlich oder überwiegend vom Zufall abhängt. Das Recht zur Durchführung von Glücksspielen ist – soweit keine Ausnahmebestimmung greift – dem Bund vorbehalten. Darüber hinaus gibt es Unternehmen, die eine entsprechende Konzession erlangen konnten.

Vorab ist festzuhalten, dass Glücksspiele welche seitens des ÖGB veranstaltet werden annahmegemäß keine Ausspielungen iSd § 2 Abs 1 GSpG darstellen, da Ausspielungen durch Unternehmer veranstaltet werden, welche selbständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen aus der Durchführung von Glücksspielen ausüben, wovon gegenständlich annahmegemäß nicht ausgegangen wird.

Zulässige Glücksspiele sind aufgrund der diversen Ausnahmebestimmungen des GSpG insbesondere nachfolgende:

- Glücksspiele zum bloßen Zeitvertreib und um geringe Beträge;
- Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten, wenn der Einsatz den Gegenwert von EUR 1,00 nicht übersteigt und es sich um die Schaustellergeschäfte des (ua) Glücksrades handelt;
- Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele solange das Spielkapital solcher Ausspielungen desselben Veranstalters (hier ÖGB) EUR 4.000,00 je Kalenderjahr nicht übersteigt („Kleinausspielungen“). Das Spielkapital errechnet sich aus der Anzahl der Lose multipliziert mit dem Lospreis.

Hiervon könnten somit uU Glücksspiele betroffen sein, welche anlässlich von Veranstaltungen organisiert werden (bspw. ein Gewinnspiel in Form eines Glücksrades oder einer Tombola).

Größer angelegte zulässige Glücksspiele bedürfen hingegen einer Bewilligung des Amtes der Landesregierung bzw. der Bezirksverwaltungsbehörde, wenn Lospreise eingenommen werden.

Somit ist in einem ersten Schritt sicherzustellen, dass das betreffende Glücksspiel im Sinne der oben genannten Ausnahmebestimmungen veranstaltet werden darf.

In einem zweiten Schritt bedarf es einer Prüfung, ob gegenständlich Glücksspielabgabe abgeführt werden muss.

Die Glücksspielabgabe beläuft sich gemäß § 58 Abs 1 GSpG auf 12% vom Einsatz.

Von der Glücksspielabgabe sind jedoch gemäß § 57 Abs 6 GSpG befreit:

- Warenausspielungen mit Glücksspielautomaten, wenn der Einsatz den Gegenwert von EUR 1,00 nicht übersteigt und es sich um die Schaustellergeschäfte des (ua) Glücksrades handelt;
- Glückshäfen, Juxausspielungen und Tombolaspiele solange das Spielkapital solcher Ausspielungen desselben Veranstalters (hier ÖGB) EUR 4.000,00 je Kalenderjahr nicht übersteigt. Das Spielkapital errechnet sich aus der Anzahl der Lose multipliziert mit dem Lospreis.
-

Glücksspiele an welchen unentgeltlich teilgenommen werden kann (auch wenn freiwillige Spenden entgegengenommen werden) und welche sich nicht an die (inländische) Öffentlichkeit richten – sondern annahmegemäß nur an die Veranstaltungsteilnehmer bzw. Mitglieder und damit einem eingeschränkten Personenkreis - unterliegen mangels Einsatz (und damit Bemessungsgrundlage) keiner Glücksspielabgabe.

Zusammenfassend lässt sich daher festhalten, dass vor dem Hintergrund der Konzessionspflicht des Glücksspiels, auf die Grenzen der zulässigen (und damit konzessionsfreien) Glücksspiele zu achten ist. Soweit erforderlich sind die betreffenden Bewilligungen einzuholen (wenn Grenzen der Kleinausspielung überschritten werden). Soweit die angeführten Grenzen der zulässigen Glücksspiele nicht überschritten werden, sollten übliche Glücksspiele (entgeltlich und unentgeltlich) anlässlich von Veranstaltungen (wie Glücksräder, Juxausspielungen oder Tombolaspiele) unter die Befreiungsbestimmung des § 57 Abs 6 GSpG fallen und damit würde keine Glücksspielabgabe anfallen.

Ergänzend ist anzumerken, dass ein Tatbestand welcher dem Grunde nach unter das Glücksspielgesetz fällt (auch bei vorliegender Befreiung von der Abgabe) nicht unter das Gebührengesetz (§ 33 TP 17 GebG zu den Glücksverträgen) fällt.

M. WERBEABGABE

Der Werbeabgabe unterliegen gemäß § 1 Abs 1 Werbeabgabengesetz (WAG) Werbeleistungen, soweit sie im Inland gegen Entgelt erbracht werden.

Als Werbeleistung gilt:

- Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes.
- Die Veröffentlichung von Werbeeinschaltungen in Hörfunk und Fernsehen.
- Die Duldung der Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften.

Die Online-und Internetwerbung unterliegt nicht der Werbeabgabe.

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt iSd § 4 UStG. Die Abgabe beträgt 5% der Bemessungsgrundlage.

Abgabenschuldner ist derjenige, der Anspruch auf ein Entgelt für die Durchführung einer Werbeleistung hat.

Der Abgabenschuldner (ÖGB) hat die Abgabe selbst zu berechnen und bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen des Anspruchs zu entrichten. Beträge unter EUR 50,00 (je Kalendermonat) sind nicht zu entrichten. Der Abgabenschuldner wird nach Ablauf des Wirtschaftsjahres zur Werbeabgabe veranlagt. Eine Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung entfällt, wenn die Summe der jährlichen Bemessungsgrundlage EUR 10.000,00 nicht erreicht (die Werbeabgabe somit weniger als EUR 500,00 beträgt). Wird unterjährig Werbeabgabe abgeführt, weil diese in einem Monat mehr als EUR 50,00 beträgt, und stellt sich nachträglich (im Zuge der Erstellung der Werbeabgabeerklärung) heraus, dass die Summe der Bemessungsgrundlage kleiner als EUR 10.000,00 war, entfällt zwar die Verpflichtung die Werbeabgabeerklärung abzugeben, die bereits unterjährig entrichtete Werbeabgabe kann jedoch nicht rückerstattet werden.

Inserate, welche in Druckwerken entgeltlich geschaltet werden, sind daher als Veröffentlichungen von Werbeeinschaltungen in Druckwerken im Sinne des Mediengesetzes werbeabgabepflichtig.

Denkbar wäre aus Sicht des ÖGB auch eine Werbeabgabepflicht aus der Duldung und Benützung von Flächen und Räumen zur Verbreitung von Werbebotschaften.

In Frage kommt dabei bspw. die entgeltliche Zurverfügungstellung von Räumen des ÖGB zur Verbreitung einer Werbebotschaft oder die entgeltliche Zurverfügungstellung von Flächen, wie Blöcken, Kalendern, uä zur Verbreitung einer Werbebotschaft. Auch entgeltliche Werbeleistungen anlässlich von Veranstaltungen des ÖGB sind werbeabgabepflichtig. Denkbar wäre auch das Platzieren von Logos auf Ankündigungsplakaten oder Foldern gegen Entgelt. Nicht werbeabgabepflichtig ist hingegen die Verbreitung einer Werbebotschaft gegen Entgelt auf einer homepage.

Hierbei ist jedoch nachfolgendes einschränkend zu beachten:

Duldet ein Grundstückseigentümer bspw. das Aufstellen einer Plakatwand oder das Anbringen eines Schaukastens auf seinem Grund gegen Entgelt, dann unterliegt dieses Rechtsgeschäft – als Vorleistung – noch nicht der Werbeabgabe. Abgabepflichtig ist vielmehr uU erst die Duldung der Benützung der Plakatwand oder des Schaukastens selbst, um dadurch Werbebotschaften zu verbreiten, da dieses Rechtsgeschäft erst Inhalt der Werbeleistung ist. Werbeabgabepflichtiges Entgelt ist somit nicht in jedem Fall das Entgelt an den Grundeigentümer für die Duldung der Aufstellung einer (nicht in seinem Eigentum befindlichen) Plakatwand oder eines Schaukastens, sondern die Werbeabgabepflicht besteht für das Entgelt, welches in der Folge an einen Dritten entrichtet wird, um auf der betreffenden Plakatwand oder dem Schaukasten eine Werbebotschaft anzubringen.

Soweit Entgelte für Werbeleistungen entsprechend der obigen Ausführungen vereinnahmt werden, sind diese auf einem gesondert eingerichteten Konto zu verbuchen, um sicherzustellen, dass die betreffenden Entgelte (soweit die Freigrenze überschritten wurde) ordnungsgemäß in die vom ÖGB (uU) jährlich abzugebende Werbeabgabeerklärung aufgenommen werden können.

N. GRUNDERWERBSTEUER

Der Grunderwerbsteuer unterliegt der entgeltliche und unentgeltliche Erwerb von inländischen Grundstücken.

Unter Grundstücken sind Grundstücke iSd bürgerlichen Rechts zu verstehen. Diese umfassen Grund und Boden sowie darauf errichtete Gebäude.

Den Grundstücken stehen gleich:

- Baurechte
- Gebäude auf fremdem Boden

Die Grunderwerbsteuer berechnet sich gemäß § 4 Abs 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch vom Grundstückswert. Der Grundstückswert berechnet sich entweder als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegels abgeleiteten Wertes. Zur Ermittlung des Grundstückswertes wurde die Grundstückswerteverordnung – GrWV erlassen. Ein niedrigerer gemeiner Wert kann mit Gutachten nachgewiesen werden.

Ein Erwerb gilt als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung weniger als 30% des Grundstückswerts beträgt,
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung 30% bis 70% des Grundstückswerts beträgt oder
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswerts beträgt.

Steuersatz:

Die Steuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb (vom Grundstückswert)

- | | |
|--------------------------------|------|
| - für die ersten 250.000 EUR | 0,5% |
| - für die nächsten 150.000 EUR | 2% |
| - darüber hinaus | 3,5% |

Die Steuer beträgt bei entgeltlichen Erwerben 3,5% (vom Wert der Gegenleistung, mindestens dem Grundstückswert).

Bei teilentgeltlichen Erwerben bedarf es einer Aufsplittung in einen entgeltliche Teil (3,5%) und einen unentgeltlichen Teil (Stufentarif).

Sonderbestimmungen finden sich ua für Umgründungen und Anteilsvereinigungen von mindestens 95% für welche im Wesentlichen ein Steuersatz von 0,5% zur Anwendung gelangt.

Zur Vermeidung von Bagatellfällen ist der Erwerb von Grundstücken mit einer Bemessungsgrundlage von bis zu EUR 1.100,00 von der Besteuerung befreit.

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Erwerbsvorgangs, das ist idR das Verpflichtungsgeschäft. Die Pflicht zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer knüpft nicht an die Eintragung im Grundbuch an. Steuerschuldner sind die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen (also idR der bisherige Eigentümer und der Erwerber).

Die Entrichtung der Grunderwerbsteuer erfolgt durch Vorlage der Abgabenerklärung samt Vertrag bis zum 15. Tag des Zweitfolgemonats ab dem Entstehen der Steuerschuld. Das Finanzamt setzt die Grunderwerbsteuer mit Bescheid fest. Die Steuer ist einen Monat nach Zustellung des Bescheides fällig. Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer besteht grundsätzlich die Verpflichtung, dass die Abgabenerklärung durch einen Parteienvertreter vorzulegen und elektronisch zu übermitteln ist.

Alternativ besteht die Möglichkeit der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch Rechtsanwälte und Notare als Vertreter der Vertragsteile.

O. § 99 EStG beschränkte Steuerpflicht - Abzugsteuer

Der ÖGB ist als Körperschaft gemäß § 100 EStG iVm § 99 Abs 1 EStG verpflichtet Abzugsteuer auf (ua) nachfolgende Entgelte einzubehalten (und an das Finanzamt abzuführen), soweit der ÖGB Schuldner des betreffenden Entgelts ist und der Vertragspartner in Österreich lediglich der beschränkten Steuerpflicht unterliegt (in Österreich somit nicht ansässig ist):

- Einkünfte aus im Inland ausgeübter oder verwerteter selbständiger Tätigkeit als Vortragender, Künstler, Schriftsteller, Architekt, Sportler, Artist oder Mitwirkender an Unterhaltungsdarbietungen.
- Einkünfte aus im Inland ausgeübter kaufmännischer oder technischer Beratung.

Eine Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr von Abzugsteuer kann aus Sicht des ÖGB daher bspw. in jenen Fällen gegeben sein, in welchen der ÖGB einen Vortragenden beauftragt, welcher in Österreich nicht ansässig ist.

Als abzugsteuerpflichtige Einkünfte sind dabei aus Sicht des ÖGB die (ungekürzten) Entgelte (einschließlich Kostenersätze und Sachbezüge) im Zeitpunkt des Abfließens heranzuziehen (Bruttobesteuerung).

Soweit der Steuerpflichtige (Vertragspartner des ÖGB) im EU Ausland bzw. im EWR Raum ansässig ist und dem ÖGB schriftlich (!) vor Zufließen der Einkünfte Ausgaben bekanntgibt, welche dem Steuerpflichtigen erwachsen sind und welche mit dem Entgelt unmittelbar in Zusammenhang stehen, so können diese (bis zu einer Höhe von EUR 2.000,00, sonst bestehen noch weitere erschwerende Nachweispflichten) vom ÖGB vor Einbehaltung der Abzugsteuer vom Entgelt zum Abzug gebracht werden (schmälern somit die Bemessungsgrundlage für die beschränkte Steuerpflicht; Nettobesteuerung).

Soweit seitens des ÖGB lediglich Reisekosten (Achtung: kein pauschaler Reisekostenersatz!) an Vertragspartner im EU Ausland bzw. im EWR Raum ersetzt werden, werden diese seitens der Finanzverwaltung als „unmittelbar mit den Einnahmen zusammenhängend“ anerkannt, weshalb eine Abzugbesteuerung seitens des ÖGB unterbleiben kann (im Sinne einer Nettobesteuerung stehen hier Einnahmen in Höhe der zu ersetzenden Reisekosten den mit dieser Einnahme unmittelbar zusammenhängenden Werbungskosten – die für den Steuerpflichtigen angefallenen Reisekosten – gegenüber und heben sich betraglich auf). Die Mitteilung seitens des Steuerpflichtigen erfolgt in diesen Fällen durch Bekanntgabe der erwachsenen Reisekosten, welche der Steuerpflichtige

annahmegemäß vor Auszahlung ohnedies nachweisen muss.

Die Abzugsteuer beträgt grundsätzlich 20% des (ungekürzten) Entgeltes. Wird das Entgelt seitens des ÖGB aufgrund der schriftlichen Bekanntgabe von Kosten (siehe oben) gekürzt (Nettobesteuerung), so kommt auf das verminderte Entgelt ein Abzugsteuersatz von 25% zur Anwendung. Der Steuerabzug ist in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in welchem das Entgelt dem Steuerpflichtigen (Empfänger) zufließt.

Der ÖGB hat in der Folge die innerhalb eines Kalendermonats einbehaltenen Steuerbeträge unter der Bezeichnung „Steuerabzug gemäß § 99 EStG“ bis zum 15. Tag nach Ablauf des Kalendermonats an sein Betriebsfinanzamt abzuführen. Die Abfuhr erfolgt in einem Betrag, eine Aufsplittung auf die einzelnen Steuerschuldner hat nicht zu erfolgen.

Ausnahme von der Verpflichtung zur Einbehaltung und Abfuhr der Abzugsteuer - Anwendung der DBA Entlastungs-Verordnung:

Sind Einkünfte von im Ausland ansässigen Personen aufgrund des zur Anwendung gelangenden Doppelbesteuerungsabkommens ganz oder teilweise von der Abzugbesteuerung in Österreich zu entlasten, so kann die Entlastung unmittelbar an der Quelle (somit im Zeitpunkt der Auszahlung seitens des ÖGB) durch den ÖGB hergestellt werden. Demnach kann (es besteht keine Verpflichtung) der ÖGB das Entgelt ohne Abzug auszahlen, wenn dem ÖGB die Abkommensberechtigung seitens des Einkünfteempfängers glaubhaft gemacht wird. Dies erfolgt entweder durch eine von der ausländischen Steuerverwaltung ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung (unter Verwendung der Vordrucke ZS-QU1 bzw ZS-QU2) oder alternativ (soweit Einkünfte bis EUR 10.000,00) durch eine schriftliche Erklärung des Einkünfteempfängers, welche im Wesentlichen die Erklärung umfasst, dass sich in Österreich kein Wohnsitz befindet und die Einkünfte auch keiner inländischen Betriebstätte zufließen und keine Weitergabeverpflichtung der Einkünfte an andere Personen besteht. Der Nachweis muss zeitnah ausgestellt sein. Sofern kein Verdacht auf eine ungerechtfertigte Steuerentlastung besteht, ist eine Bescheinigung ein Jahr vor und ein Jahr nach der Abfuhrverpflichtung noch als zeitnah anzusehen. So gesehen ist es nicht schädlich, wenn im Zeitpunkt der Auszahlung der Nachweis noch nicht vorliegt. Es ist jedoch auf das Haftungsrisiko hinzuweisen, welches besteht, wenn die Dokumentation nach Auszahlung seitens des Zahlungsempfängers nicht zeitnah nachgereicht wird.

Eine weitere Ausnahme von der Verpflichtung zur Einhebung von Abzugsteuer sieht der sogenannte „Künstler-Sportler-Erlass“ vor. Demnach kann aus Vereinfachungsgründen von der Abzugbesteuerung Abstand genommen werden, wenn aus Sicht des ÖGB die folgenden

Voraussetzungen (kumuliert) vorliegen:

- Jede beschränkt steuerpflichtige natürliche Person, die im Rahmen einer inländischen Veranstaltung eine Tätigkeit als selbstständiger Künstler oder Sportler ausübt, bezieht für diese Tätigkeit vom inländischen Veranstalter (hier ÖGB) neben Kostenersätzen, die als Betriebsausgaben abzugsfähig sind (z.B. Flug- oder Fahrtkosten, Kosten der Nächtigung, Tagesgeld gemäß § 26 Z 4 EStG für max. 5 Kalendertage an einem Veranstaltungsort) ein Honorar von max. EUR 1.000,00.
- Jede beschränkt steuerpflichtige natürliche Person erklärt schriftlich gegenüber dem inländischen Veranstalter, dass ihre Einkünfte, die der inländischen Besteuerung unterliegen, im Kalenderjahr den Gesamtbetrag von EUR 2.000,00 nicht übersteigen werden.

Der Veranstalter nimmt die Erklärung jedes beschränkt Steuerpflichtigen sowie einen Nachweis über seine Identität (z.B. Kopie aus dem Reisepass), Angaben über Wohnort und Adresse zu den Unterlagen.

Die Vereinfachungsmaßnahme ist für Musiker und Musikgruppen, die bei Tanzveranstaltungen (zB im Rahmen von Ballveranstaltungen, Zeltfesten) auftreten, ausdrücklich nicht anwendbar.

P. Abgabe von Zuwendungen

Gemäß EStG-Novelle 1975 zur Abgabe von Zuwendungen (EStG-Nov 1975, BGBl 1975/391 idF BGBl 1988/739) unterliegen Zuwendungen von Berufs- und Wirtschaftsverbänden und anderen Interessenvertretungen mit freiwilliger Mitgliedschaft an politische Parteien sowie an Organisationen, die einer politischen Partei nahestehen oder die nicht selbst als Berufs- und Wirtschaftsverband (Interessenvertretung) anzusehen sind, einer Abgabe in der Höhe von 15% der zugewendeten Beträge.

Die Zuwendungsabgabe ist vom Zuwendenden selbst zu ermitteln und bis spätestens 10. nach Ablauf des Kalendermonats in dem die Zuwendung erfolgt an das Betriebsfinanzamt abzuführen.