

Bericht des Rechnungshofes

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

Inhaltsverzeichnis

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis _____	247
Abkürzungsverzeichnis _____	249

BMF

Wirkungsbereich des Bundesministeriums für
Finanzen

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

KURZFASSUNG _____	252
Prüfungsablauf und –gegenstand _____	259
Gemeinnützigkeit im Steuerrecht _____	260
Definition und Erscheinungsformen _____	260
Voraussetzungen für Steuerbegünstigungen für Vereine und Gemeinnützige Bauvereinigungen _____	262
Ziele und Wirkungen _____	266
Gemeinnützige Vereine _____	268
Vereine im Steuerrecht _____	268
Erfassung von (gemeinnützigen) Vereinen _____	269
Neuaufnahmen (steuerliche Erfassung) von Vereinen _____	272
Bearbeitung der Vereinssteuerakten _____	275

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)_____	278
Gemeinnützigkeit von Bauvereinigungen_____	278
Steuerliche Relevanz gemeinnütziger Bauvereinigungen _____	279
Zuständigkeit der Finanzämter für gemeinnützige Bauvereinigungen_____	280
Kompetenzverteilung im Finanzamt für gemeinnützige Bauvereinigungen_____	283
Steuerungsrelevante Daten_____	285
Außenprüfungen _____	290
Schlussempfehlungen _____	294

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1:	Begünstigende Bestimmungen für Vereine, die gemeinnützige Zwecke verfolgen _____	263
Tabelle 2:	Überblick über die steuerliche Behandlung der wirtschaftlichen Tätigkeit von gemeinnützigen Vereinen _____	264
Tabelle 3:	Steuerliche Begünstigungen der gemeinnützigen Bauvereinigungen (GBV) _____	266
Tabelle 4:	Anzahl der (steuerlich erfassten) Vereine 2009 bis 2013 _____	270
Abbildung 1:	Ablaufdiagramm bei Neuaufnahmen von Vereinen__	273
Tabelle 5:	Arbeitnehmer bei juristischen Personen gesamt bzw. davon bei Vereinen _____	275
Tabelle 6:	Körperschaft-, Umsatz- und Lohnsteueraufkommen der Vereine im Vergleich zu den juristischen Personen insgesamt, bezogen auf die Veranlagungsjahre 2009 bis 2012 _____	276
Tabelle 7:	Aktenverteilung gesamt und davon Vereine sowie Vollbeschäftigungsäquivalente (VBÄ) der BV-Teams beim Finanzamt Wien 1/23 _____	276
Tabelle 8:	Aktenverteilung gesamt und davon Vereine sowie Vollbeschäftigungsäquivalente (VBÄ) der BV-Teams beim Finanzamt Linz _____	277
Tabelle 9:	Körperschaft- und Umsatzsteueraufkommen juristischer Personen für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2012, gesamt bzw. davon GBV _____	279
Tabelle 10:	Für die Erhebung der Abgaben von GBV zuständige Finanzämter _____	281
Abbildung 2:	Verteilung der GBV-Akten auf die BV-Teams in Wien 1/23 und Linz _____	284

Tabelle 11:	Anträge nach § 6a KStG 1988 in den Finanzämtern Wien 1/23 und Linz; 2009 bis 2013 _____	285
Tabelle 12:	Prüfungszuständigkeit für Vereine 2009 bis 2012 ____	290
Tabelle 13:	Prüfungszuständigkeit für gemeinnützige Bau- vereinigungen 2009 bis 2012 _____	291
Tabelle 14:	Einzelfälle von Außenprüfungen bei gemein- nützigen Vereinen und Bauvereinigungen _____	292

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AIS	Abgabeninformationssystem
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz
AVOG-Ämter	Finanzämter mit Sonderzuständigkeiten gemäß AVOG
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBL	Bundesgesetzblatt
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMI	Bundesministerium für Inneres
bspw.	beispielsweise
BV-Team	im Finanzamt tätiges Team mit den Aufgaben Betriebs- veranlagung/-prüfung
bzw.	beziehungsweise
etc.	et cetera
EUR	Euro
FA	Finanzamt
f./ff.	folgende
GBP	Großbetriebsprüfung
GBV	Gemeinnützige Bauvereinigung(en)
GebG	Gebührengesetz
G(es)mbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GPLA	Gemeinsame Prüfung lohnabhängiger Abgaben
GrStG	Grundsteuergesetz
GSpG	Glücksspielgesetz
i.d.(g.)F.	in der (geltenden) Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
KESt	Kapitalertragsteuer
KommStG	Kommunalsteuergesetz
KStG 1988	Körperschaftsteuergesetz

Abkürzungen



lit.	litera
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
n.a.	nicht angeführt
Nr.	Nummer
rd.	rund
RH	Rechnungshof
RStBl.	Reichssteuerblatt
Rz	Randziffer
S.	Seite(n)
sog.	sogenannte(n)
TZ	Textzahl(en)
u.a.	unter anderem
USP	Unternehmensserviceportal
UStG	Umsatzsteuergesetz
usw.	und so weiter
v.a.	vor allem
VBÄ	Vollbeschäftigungsäquivalente
VerGV	Vereinsgesetz–Durchführungsverordnung
vgl.	vergleiche
WGG 1979	Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZVR	Zentrales Vereinsregister
ZVR–Zahl	Zahl des Zentralen Vereinsregisters

Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Finanzen

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

Für die Steuerbegünstigung im Zusammenhang mit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke lag im BMF kein Konzept vor, das konkret formulierte Ziele und messbare Kriterien enthielt. Eine systematische Beobachtung, Messung und Analyse der Wirkungen der Steuerbefreiung führte das BMF nicht durch. Dem BMF war daher die Höhe der für die öffentlichen Haushalte damit verbundenen Einnahmeausfälle nicht bekannt.

Vereine waren grundsätzlich nur bei Verwirklichung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte oder bei Ausübung steuerpflichtiger Tätigkeiten steuerlich erfasst. Gegenüber den mehr als 100.000 im zentralen Vereinsregister eingetragenen Vereinen lag der Anteil der steuerlich erfassten Vereine zwischen 8,4 % (2012 in Niederösterreich) und 17,5 % (2011 in Vorarlberg). Der RH konnte allerdings mangels entsprechender Informationen nicht beurteilen, ob tatsächlich alle steuerlich relevanten Vereine erfasst waren. Im Gegensatz dazu waren alle 189 im Jahr 2012 bestehenden gemeinnützigen Bauvereinigungen steuerlich erfasst.

Bei gemeinnützigen Bauvereinigungen waren sowohl die Landesregierung als auch die Abgabenbehörde für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit zuständig. Zwischen beiden gab es keinen institutionalisierten Wissens- bzw. Erfahrungsaustausch, obwohl die Zusammenarbeit aufgrund der speziellen Rechtsmaterie und der geteilten Zuständigkeiten in der Praxis wichtig wäre.

KURZFASSUNG

Prüfungsziel

Ziele der Überprüfung waren:

- die Erhebung der gemeinnützigen Institutionen, die steuerlich erfasst sind;
- die Beurteilung der Erfüllung der Zielsetzungen, die der Gesetzgeber bzw. das BMF im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit verfolgt;
- die Erhebung jener Organisationseinheiten, die in der Abgabenverwaltung mit der Prüfung, Beurteilung und Feststellung der Gemeinnützigkeit befasst sind und die Beurteilung der Aufgabenerfüllung;
- die Erhebung und Beurteilung der Behandlung der gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften in der Abgabenverwaltung, deren Gemeinnützigkeit mit Bescheid seitens der Landesregierung festgestellt wird;
- die Erhebung und Beurteilung der Schnittstellen des BMF zum BMI hinsichtlich des Vereinsregisters;
- die Erhebung und Beurteilung der Schnittstellen des BMF zum Österreichischen Verband der Gemeinnützigen Bauvereinigungen.

Schwerpunkte dieser Überprüfung waren die gemeinnützigen Vereine und die gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften sowie die Beurteilung der administrativen Abwicklung der abgabenrechtlichen Auswirkungen. (TZ 1)

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

Definition und Erscheinungsformen

Eine Legaldefinition der gemeinnützigen Zwecke im Abgabenrecht enthält die Bundesabgabenordnung (BAO). Danach sind solche Zwecke gemeinnützig, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl nützt.

Eine Bauvereinigung war auf ihren Antrag von der zuständigen Landesregierung nach Anhörung der Abgabenbehörde mit Bescheid als gemeinnützig anzuerkennen, wenn sie die im Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) vorgesehenen Bedingungen erfüllte.

Insbesondere war die Tätigkeit unmittelbar auf die Erfüllung dem Gemeinwohl dienender Aufgaben des Wohnungs- und Siedlungswesens zu richten. (TZ 2)

Sowohl die BAO (§ 35) als auch das WGG (§ 1) verknüpfen das Vorliegen der Gemeinnützigkeit mit dem Begriff des Gemeinwohls. Beide Gesetzesmaterien ließen für diesen Begriff jedoch einen Auslegungsspielraum offen. (TZ 2)

Die Bestimmungen der BAO fanden auf Gemeinnützige Bauvereinigungen keine Anwendung. Sie waren nach dem WGG von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, wenn sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG genannten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkte. (TZ 4)

Ziele und Wirkungen

Der Förderungsbericht der Bundesregierung für das Jahr 2013 enthielt zwar Hinweise auf Begünstigungen wegen der steuerlichen Gemeinnützigkeit, allerdings informierte das BMF nicht über die Fördersummen, weil es zum finanziellen Volumen keine Angaben machte. Ebenso fehlten Angaben zu Begünstigungen wegen Gemeinnützigkeit in anderen Abgabengesetzen. Dadurch fehlten dem Gesetzgeber und der Bundesregierung, insbesondere dem BMF, die nötigen Grundlagen für politische Entscheidungen. Eine sorgfältige Prüfung und eine darauf aufbauende gezielte Steuerung, ob die bestehenden Begünstigungen weiter gewährt werden sollen, waren nicht möglich. (TZ 5)

Für die Steuerbegünstigung i.Z.m. der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke lag im BMF kein Konzept vor, das konkret formulierte Ziele und messbare Kriterien enthielt. Eine systematische Beobachtung, Messung und Analyse der Wirkungen der Steuerbefreiung führte das BMF nicht durch. Dem BMF war daher die Höhe der für die öffentlichen Haushalte damit verbundenen Einnahmeausfälle nicht bekannt. (TZ 5)

Eine Evaluierung der Steuerbegünstigung i.Z.m. der Gemeinnützigkeit erfolgte bislang nicht. Insbesondere war nicht bekannt, ob die bereits jahrzehntelang gewährte Steuerbegünstigung im Vergleich zur – vom BMF angeführten – alternativen Aufgabenerfüllung durch den Staat die sparsamere, wirtschaftlichere und zweckmäßigere Variante war. (TZ 5)

Kurzfassung

Gemeinnützige Vereine

Vereine im Steuerrecht

Vereine waren wie alle juristischen Personen des privaten Rechts grundsätzlich steuerpflichtig. Besonderheiten ergaben sich aus dem Vereinsgesetz, wonach Vereine „nicht auf Gewinn berechnet“ sein durften und aus den Regelungen in steuerlichen Spezialgesetzen wie bspw. Körperschaft-, Umsatzsteuergesetz und Bundesabgabenordnung. (TZ 6)

Das BMF erstellte als Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen die Vereinsrichtlinien 2001, welche die Abgabenbehörden generell anzuwenden hatten. Diese Vereinsrichtlinien waren mit 260 Seiten sehr umfangreich und stellten ein Indiz dafür dar, dass die zugrunde liegende Rechtsbasis für die Verwaltungspraxis nicht ausreichend eindeutig formuliert war. (TZ 6)

Erfassung von (gemeinnützigen) Vereinen

Für die Beurteilung der steuerlichen Relevanz und der Gemeinnützigkeit von Vereinen waren die erforderlichen Informationen nicht in ausreichendem Maße in der Abgabenverwaltung vorhanden. (TZ 7)

Neuaufnahme (steuerliche Erfassung) von Vereinen

In Abhängigkeit vom grundsätzlichen Aktenlauf kam es bei den vom RH überprüften Finanzämtern (Finanzamt Wien 1/23 und Finanzamt Linz) zu unterschiedlichen Abläufen bei der Erfassung und Abbildung von Vereinen im Abgabeninformationssystem. (TZ 8)

Vorgaben des BMF für eine einheitliche Vorgangsweise fehlten. (TZ 8)

Bearbeitung der Vereinssteuerakten

Die Besteuerung der, in verschiedensten Branchen und Betriebsgrößen tätigen, Vereine unterlag – finanzamtsintern – keiner gesondert geregelten sachlichen und örtlichen Zuständigkeit. In den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis waren daher alle BV-Teams für die Erhebung der Steuern von Vereinen zuständig, obwohl zur korrekten Veranlagung ein Spezialwissen erforderlich war. (TZ 9)

**Gemeinnützige
Bauvereinigungen****Gemeinnützigkeit von Bauvereinigungen**

Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit von Bauvereinigungen erfolgte ausschließlich durch die Ämter der Landesregierungen, wobei die Abgabenbehörden Parteistellung im Verfahren hatten. Den Abgabenbehörden kam ein Antragsrecht auf Einleitung eines Verfahrens zur Entziehung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu. (TZ 10)

Zwischen den Abgabenbehörden und den Ämtern der Landesregierungen gab es keinen institutionalisierten Wissens- bzw. Erfahrungsaustausch zwecks Beurteilung der Gemeinnützigkeit von Bauvereinigungen, obwohl die Zusammenarbeit zwischen beiden Seiten aufgrund der speziellen Rechtsmaterie und der geteilten Zuständigkeiten in der Praxis wichtig wäre. (TZ 10)

Steuerliche Relevanz gemeinnütziger Bauvereinigungen

Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung gab es österreichweit 189 gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV), die auch in den elektronischen Systemen der Finanzverwaltung erfasst waren. Die gemeinnützigen Bauvereinigungen trugen in den Veranlagungsjahren 2009 bis 2012 einen Anteil von 0,01 % am bundesweiten Körperschaftsteueraufkommen bei. (TZ 11)

Zuständigkeit der Finanzämter für gemeinnützige Bauvereinigungen

Für die Erhebung der Abgaben von GBV gab es keine gesetzlich oder in Verordnungen geregelte Sonderzuständigkeit der Finanzämter, obwohl für die steuerliche Gesamtbeurteilung der GBV umfassendes Spezialwissen essenziell war. Entgegen den rechtlichen Vorgaben sah die Textierung in den Körperschaftsteuerrichtlinien abweichende Zuständigkeiten für Finanzämter vor. (TZ 12)

Die Veranlagungsakten waren 2012 zu 81 % (153 GBV) in den sieben Finanzämtern mit Sonderzuständigkeit gemäß AVOG (AVOG-Ämtern) konzentriert. Die restlichen Fälle (36 % bzw. 19 %) verteilten sich auf weitere 17 Finanzämter, welche jeweils für eine bis höchstens vier GBV zuständig waren. Eine Konzentrierung aller GBV-Fälle auf die sieben AVOG-Ämter könnte zu Synergien in den Verwaltungsabläufen und zu Effizienzsteigerungen führen. Die notwendigen Fachkenntnisse für GBV-Fälle wären dann nur mehr an sieben Standorten bundesweit bereitzustellen. (TZ 12)

Kompetenzverteilung im Finanzamt für gemeinnützige Bauvereinigungen

Für GBV-Akten gab es in den vom RH überprüften Finanzämtern (Wien 1/23 und Linz) keine gesondert geregelten Zuständigkeiten. Sie waren – anders als etwa bei Banken und Versicherungen – auf alle Teams der Betriebsveranlagung/-prüfung (BV-Teams) verteilt, obwohl die Veranlagung der GBV ein Spezialwissen erforderte, wie z.B. die Bestimmungen des WGG. Auch innerhalb der Teams war keine Spezialisierung vorgesehen. (TZ 13)

Steuerungsrelevante Daten

Ausnahme- und Feststellungsbescheide

Die Bescheide über Ausnahme- und Feststellungsanträge der GBV waren wesentlich für die Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht und der Richtigkeit der Abgabenerklärungen. Eine dementsprechende Dokumentation war daher von besonderer Bedeutung, etwa im Hinblick auf einen Antrag der Abgabenbehörde nach § 35 WGG (Entziehung der Gemeinnützigkeit) an die Landesregierung. (TZ 14)

In beiden überprüften Finanzämtern (Wien 1/23 und Linz) waren sowohl die Anträge als auch die entsprechenden Bescheide nicht elektronisch erfasst. Es war daher nicht sichergestellt, dass die für die Veranlagung zuständigen Finanzämter alle für die steuerliche Beurteilung von GBV erforderlichen Unterlagen und Informationen zur Verfügung hatten. (TZ 14)

Steuerliche Erfassung der gemeinnützigen Bauvereinigungen

Die GBV wiesen im Abgabensinformationssystem keine eigene innerorganisatorische Kennzeichnung auf. Das einzige, für steuerliche Zwecke vorgesehene Kennzeichnungsmerkmal war die Mitgliedsnummer beim Revisionsverband, welche jedoch nicht zuverlässig erfasst war. Daher gab es für die Finanzämter keine elektronischen Gesamtauswertungsmöglichkeiten aus den Datenbeständen des Abgabensinformationssystems der Abgabenverwaltung im Hinblick auf die GBV. Deshalb führten die Fachbereiche der überprüften Finanzämter eigene Übersichtslisten. (TZ 15)

Prüfberichte des Revisionsverbandes

Die GBV hatten sich in jedem Geschäftsjahr einer Prüfung des Jahresabschlusses zu unterziehen. Die Prüfberichte waren vom Revisionsverband spätestens drei Monate nach Beendigung der Prüfung der Landesregierung und der zuständigen Abgabenbehörde vorzulegen. Sie bildeten eine wesentliche Grundlage, um eine steuerliche Beurteilung der GBV vornehmen zu können. In den überprüften Finanzämtern waren die jährlichen Prüfberichte trotz gesetzlicher Verpflichtung jedoch nicht vollständig verfügbar. (TZ 16)

Außenprüfungen

Entgegen den Angaben des BMF bildete die Gemeinnützigkeit von Vereinen und Bauvereinigungen keinen regelmäßigen Schwerpunkt der Außenprüfungen. Bei den vom RH untersuchten Fällen zeigte sich, dass Außenprüfungen bei Vereinen teilweise zu bedeutenden Mehrergebnissen (mehr als 30.000 EUR im Einzelfall) führten. (TZ 17)

Kenndaten zur Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

Rechtsgrundlagen	<ul style="list-style-type: none"> – Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, BGBl. I Nr. 9/2010 i.d.g.F – Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961 i.d.g.F. – Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988 i.d.g.F. – Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994 i.d.g.F. – Vereinsgesetz 2002, BGBl. Nr. 66/2002 i.d.g.F. – Wohnungseigentumsgesetz 2002, BGBl. Nr. 70/2002 i.d.g.F. – Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, BGBl. Nr. 139/1979 i.d.g.F. – Liebhabereiverordnung, BGBl. Nr. 33/1993 i.d.g.F. – Vereinsgesetz–Durchführungsverordnung – VerGV, BGBl. II Nr. 60/2005 i.d.g.F. – Vereinsrichtlinien 2001, GZ BMF–010200/0012–VI/6/2013 – Liebhabereirichtlinien 2012 – LRL 2012, GZ BMF–010219/0429–VI/6/2013 – Körperschaftsteuerrichtlinien 2001, GZ BMF–06 5004/11–IV/6/01 				
	2009	2010	2011	2012	Veränderung 2009 bis 2012
	Anzahl Vereine				in %
Vereine laut Vereinsregister	114.716	116.556	117.828	118.973	4
erfasste Vereine in der Abgabenverwaltung	14.569	14.716	15.019	14.176	– 3
	Anzahl Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)				
GBV	189	191	189	189	0
	2009	2010	2011	2012	Veränderung 2009 bis 2011
	Einnahmen in Mio. EUR ¹				in %
Körperschaftsteuer	4.517,73	4.999,42	5.014,78	3.271,37	11
<i>davon Vereine</i>	4,03	4,14	4,21	3,20	4
<i>davon GBV</i>	0,37	0,64	0,36	0,30	– 3
Umsatzsteuer juristische Personen	13.505,06	14.228,15	13.587,27	11.412,40	1
<i>davon Vereine</i>	39,65	32,74	46,25	43,42	17
<i>davon GBV²</i>	– 310,42	– 315,00	– 302,57	– 262,46	– 3
Lohnsteuer juristische Personen	18.973,35	19.803,85	21.020,05	22.512,70	11
<i>davon Vereine</i>	263,70	276,31	288,39	313,67	9
<i>davon GBV</i>	51,02	53,80	56,13	58,34	10
	Prüfungszuständigkeit Vereine in % ¹				
Großbetriebsprüfung	0,61	0,61	0,61	0,64	
Amtsbetriebsprüfung	69,18	74,09	79,07	90,80	
keine Zuordnung ³	30,21	25,30	20,32	8,56	
	Prüfungszuständigkeit GBV in % ¹				
Großbetriebsprüfung	47,83	47,31	47,31	47,06	
Amtsbetriebsprüfung	52,17	52,69	52,69	52,94	

¹ Die dargestellten Zahlen beziehen sich auf die Veranlagungsjahre 2009 bis 2012, wobei die Veranlagung 2012 zum Prüfungszeitpunkt noch nicht vollständig abgeschlossen war, daher Jahresvergleich nur 2009 bis 2011.

² resultiert aus Vorsteuerüberhängen

³ Hierbei handelt es sich um Vereine, die mittlerweile gelöscht wurden, daher ist in den Grunddaten keine Betriebskategorie mehr vorhanden und somit keine Zuordnung für die Zuständigkeit der Groß- oder Amtsbetriebsprüfung mehr möglich.

Quellen: BMF; BMI Vereinsregister; Statistik Austria

**Prüfungsablauf und
-gegenstand**

1 Der RH überprüfte von Februar bis April 2014 die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Ziele der Überprüfung waren:

- die Erhebung der gemeinnützigen Institutionen, die steuerlich erfasst sind;
- die Beurteilung der Erfüllung der Zielsetzungen, die der Gesetzgeber bzw. das BMF im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit verfolgt;
- die Erhebung jener Organisationseinheiten, die in der Abgabenverwaltung mit der Prüfung, Beurteilung und Feststellung der Gemeinnützigkeit befasst sind und die Beurteilung der Aufgabenerfüllung;
- die Erhebung und Beurteilung der Behandlung der gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften in der Abgabenverwaltung, deren Gemeinnützigkeit mit Bescheid seitens der Landesregierung festgestellt wird;
- die Erhebung und Beurteilung der Schnittstellen des BMF zum BMI hinsichtlich des Vereinsregisters;
- die Erhebung und Beurteilung der Schnittstellen des BMF zum Österreichischen Verband der Gemeinnützigen Bauvereinigungen.

Schwerpunkte dieser Überprüfung waren die gemeinnützigen Vereine und die gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften sowie die Beurteilung der administrativen Abwicklung der abgabenrechtlichen Auswirkungen.

Folgende Themen waren nicht Gegenstand dieser Gebarungsüberprüfung:

- die steuerlichen Begünstigungen für mildtätige und kirchliche Zwecke,
- die Gemeinnützigkeit im Sinne des Krankenanstaltengesetzes,
- die Gemeinnützigkeit im Sinne des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes,
- außersteuerliche Aspekte bei gemeinnützigen Wohnbaugesellschaften.

Prüfungshandlungen setzte der RH im BMF und in den Finanzämtern Wien 1/23 und Linz.

Zu dem im Mai 2015 übermittelten Prüfungsergebnis nahm das BMF im August 2015 Stellung. Der RH übermittelte seine Gegenäußerung an das BMF im Oktober 2015.

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

Definition und
Erscheinungsformen

2.1 Der RH überprüfte die steuerliche Gemeinnützigkeit im Sinne der Bundesabgabenordnung (BAO) und des Wohnungsgemeinnützigkeitengesetzes (WGG) und befasste sich ausschließlich mit Vereinen und Gemeinnützigen Bauvereinigungen (GBV).

(1) Bundesabgabenordnung (BAO)

Steuerbefreiungen für Körperschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgten, fanden sich bereits in früheren Gesetzen¹.

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

(2) Wohnungsgemeinnützigkeitengesetz (WGG)

Eine Bauvereinigung war auf ihren Antrag von der zuständigen Landesregierung nach Anhörung der Abgabenbehörde mit Bescheid als gemeinnützig anzuerkennen, wenn sie die im WGG vorgesehenen Bedingungen erfüllte². Diese waren im Wesentlichen:

- Rechtsform einer Genossenschaft, GmbH oder Aktiengesellschaft mit Sitz im Inland (§ 1 Abs. 1 WGG);

¹ § 4 Abs. 1 Z 6 KStG 1953 bzw. § 5 Abs. 1 Z 6 KStG 1966 gleich dem § 2 Z 4 des deutschen KStG 1920 RStBl. 1920 S. 393 bzw. dem § 4 Abs. 1 Z 6 des deutschen KStG 1934, Bundesabgabenordnung (BAO) BGBl. Nr. 191/1961 vom 28. Juni 1961

² § 1 Abs. 1 WGG

- die Tätigkeit war unmittelbar auf die Erfüllung dem Gemeinwohl dienender Aufgaben des Wohnungs- und Siedlungswesens zu richten (§ 1 Abs. 2 WGG);
- das Vermögen war der Erfüllung solcher Aufgaben zu widmen (§ 1 Abs. 2 WGG);
- der Geschäftsbetrieb war regelmäßig zu prüfen und zu überwachen (§ 1 Abs. 2 WGG);
- die Gemeinnützigen Bauvereinigungen (GBV) mussten zu einem Revisionsverband gehören und sich von diesem jährlich prüfen lassen (§§ 5 und 28 WGG);
- die GBV hatte sich nach ihrem Genossenschaftsvertrag (Gesellschaftsvertrag, Satzung) und tatsächlich mit der Errichtung und Verwaltung von Wohnungen mit einer Nutzfläche von höchstens 150 Quadratmetern mit normaler Ausstattung, von Eigenheimen mit höchstens zwei Wohnungen dieser Art und von Heimen sowie mit Sanierungen größeren Umfangs im Inland zu befassen und ihr Eigenkapital vornehmlich für diese Zwecke einzusetzen (§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG);
- das Entgelt für die Überlassung von Baulichkeiten musste angemessen sein (so hoch, wie zur Bewirtschaftung der Baulichkeit erforderlich – § 13 Abs. 1 WGG);
- die Geschäftsführung und Verwaltung mussten den Grundsätzen der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit entsprechen (§ 23 Abs. 1 WGG);
- die gesamte Geschäftsführung unterlag der behördlichen Überwachung durch die Landesregierung (§ 29 Abs. 1 WGG).

(3) Begriff der Gemeinnützigkeit

Sowohl die BAO (§ 35 BAO) als auch das WGG (§ 1 WGG) verknüpften das Vorliegen der Gemeinnützigkeit mit dem Begriff des Gemeinwohls. Beide Gesetzesmaterien ließen für diesen Begriff jedoch einen Auslegungsspielraum offen.

- 2.2** Der RH wies darauf hin, dass sowohl die BAO für Vereine als auch das WGG für Bauvereinigungen eine Förderung des Gemeinwohls für das Vorliegen der Gemeinnützigkeit verlangten, für diesen Begriff jedoch einen Auslegungsspielraum offen ließen.

Voraussetzungen für Steuerbegünstigungen

Der RH empfahl dem BMF, darauf hinzuwirken, dass Gesetze (i.e.S. BAO und WGG) so klar und präzise wie möglich formuliert werden, um deren Vollzug (insbesondere betreffend Gemeinnützigkeit und Gemeinwohl) zu erleichtern.

Voraussetzungen für Steuerbegünstigungen für Vereine und Gemeinnützige Bauvereinigungen

Vereine

- 3 Unter folgenden Voraussetzungen konnte für Vereine eine Steuerbegünstigung i.Z.m. Gemeinnützigkeit gewährt werden:
- Vorliegen von steuerbegünstigten Zwecken gemäß § 35 BAO,
 - ausschließliche Förderung dieser Zwecke,
 - unmittelbare Förderung dieser Zwecke,
 - vollständige Verankerung dieser Grundsätze in den Rechtsgrundlagen (Statuten) des Vereins und
 - Einhaltung dieser Grundsätze auch im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung.

Für gemeinnützige Vereine galten somit u.a. folgende begünstigende Bestimmungen:

Tabelle 1: Begünstigende Bestimmungen für Vereine, die gemeinnützige Zwecke verfolgen

Abgabenart	Auswirkung	Bestimmung	Anmerkung
Körperschaftsteuer	Befreiung	§ 5 Z 6 KStG 1988 § 21 Abs. 1 KStG 1988	unentbehrliche Hilfsbetriebe, Vermögensverwaltung
	Gewinnfreibetrag (7.300/10.000 EUR ab 2013)	§ 23 KStG 1988	für steuerpflichtige Tätigkeit
	beschränkte Steuerpflicht	§ 21 Abs. 2 KStG 1988	i.d.R. für (abzugspflichtige) Kapitaleinkünfte (insb. KESt) und Immobilienveräußerungen (Immo-ESt)
Umsatzsteuer	(unechte) Befreiung	§ 6 Abs. 1 UStG 1994	z.B.: Z 14 Sport Z 18 Fürsorge, Z 25 Kultur
	Ermäßigung auf 10 %	§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994	Generalatbestand
Kommunalsteuer	Befreiung	§ 8 Z 2 KommStG 1993	für gemeinnützige Vereine bei Gesundheitspflege und Kinder-, Jugend-, Familien-, Kranken-, Behinderten-, Blinden- und Altenfürsorge
Grundsteuer	Befreiung	§ 2 Z 2 lit. a, Z 3 lit. b, Z 4 GrStG 1955	österreichisches Rotes Kreuz, Nutzung zu mildtätigen (und gemeinnützigen) oder sportlichen Zwecken
Glücksspielabgabe	Ermäßigung von 12 % auf 5 %	§ 58 Abs. 2 i.V.m. §§ 32 bis 35 GSpG	Lotterien ohne Erwerbzweck, wenn Reinertrag für gemeinnützige Zwecke verwendet wird
Gebühren	Befreiung	§ 2 Z 3 GebG 1957	für wissenschaftliche, humanitäre und wohltätige Zwecke

Quellen: BMF; RH

Führte ein gemeinnütziger Verein einen Gewerbebetrieb³, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb⁴, ergaben sich folgende Auswirkungen auf die steuerlichen Begünstigungen:

³ Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist (§ 28 BAO).

⁴ Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die ohne Gewinnabsicht unternommen wird, ist wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 31 BAO).

Voraussetzungen für Steuerbegünstigungen

Tabelle 2: Überblick über die steuerliche Behandlung der wirtschaftlichen Tätigkeit von gemeinnützigen Vereinen				
Art der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. Ausprägungen des Betriebs	Gewerbebetrieb/land- und forstwirtschaftlicher Betrieb	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb		
		begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ¹	entbehrlicher Hilfsbetrieb ²	unentbehrlicher Hilfsbetrieb ³
Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr	Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr	keine Gewinnerzielungsabsicht (aber Einnahmen oder Vorteilserzielung) und keine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr		
steuerliche Wirkung	immer schädlich (Gesamtbegünstigung geht verloren und es besteht grundsätzlich Steuerpflicht)	immer schädlich (Gesamtbegünstigung geht verloren und es besteht grundsätzlich Steuerpflicht)	es besteht eine Steuerpflicht für den entbehrlichen Hilfsbetrieb	unentbehrlicher Hilfsbetrieb ist wie Verein steuerbefreit
Beispiele	Gasthaus, Tischlerei, Warenhaus	Kantine, „große“ ⁴ Vereinsfeste; nachhaltig durchgeführte Benefizveranstaltungen	„kleine“ ⁵ Vereinsfeste – i.d.R. Liebhabereibetrieb	Sportbetrieb, Behindertenwerkstatt, Schutzhütten

¹ Begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind Betriebe, die keine Hilfsbetriebe mehr sind.

² Ein entbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn der Geschäftsbetrieb zwar für die Erfüllung des Vereinszwecks nicht unentbehrlich ist, aber doch mit ihm im Zusammenhang steht.

³ Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb liegt vor, wenn:

- der Betrieb insgesamt auf die Erfüllung begünstigter Zwecke eingestellt ist,
- die betreffende Betätigung für die Erreichung des Vereinszwecks in ideeller Hinsicht unentbehrlich ist und
- der Betrieb zu abgabepflichtigen Betrieben (konkret) nicht in größerem Umfang in direkten Wettbewerb tritt.

⁴ Siehe Kriterien kleines Vereinsfest. Werden durch ein Vereinsfest diese Kriterien nicht kumulativ erfüllt, liegt ein großes Vereinsfest vor.

⁵ Voraussetzungen für ein kleines Vereinsfest gemäß Vereinsrichtlinien 2001:

- Die Organisation wird ausschließlich von Vereinsmitgliedern oder deren nahen Angehörigen vorgenommen.
- Die Verpflegung übersteigt ein beschränktes Angebot nicht und wird ausschließlich von Vereinsmitgliedern oder deren nahen Angehörigen bereitgestellt und verabreicht.
- Da die Organisation ausschließlich von Vereinsmitgliedern und deren nahen Angehörigen vorzunehmen ist, darf auch die Darbietung von Unterhaltungseinlagen (Musik-, Show- und Tanzeinlagen) nur durch Vereinsmitglieder oder regionale und der breiten Masse nicht bekannte Künstler (nicht bekannt durch Film, Fernsehen, Radio) erfolgen.

Das kleine Vereinsfest umfasst alle geselligen Veranstaltungen der oben genannten Art, die insgesamt einen Zeitraum von 48 Stunden im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Quellen: BMF; RH

Abweichend von diesen allgemeinen Grundsätzen kann das Finanzamt gemäß § 44 Abs. 2 BAO auf Antrag eines Vereins von der Geltendmachung einer Abgabepflicht absehen, wenn andernfalls die Erreichung des vom Verein verfolgten gemeinnützigen Zwecks vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre. Eine solche Bewilligung gilt gemäß § 45a BAO als erteilt, wenn die Vereinsumsätze im Rahmen von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Gewerbebetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben im Veranlagungszeitraum insgesamt den Betrag von 40.000 EUR nicht übersteigen.

Weiters war bei gemeinnützigen Vereinen gemäß § 23 Abs. 1 KStG bei Ermittlung des Einkommens ein Betrag in Höhe des Einkommens, höchstens jedoch 10.000 EUR (vor 2013: 7.300 EUR) abzuziehen.⁵

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)

4 (1) Die Bestimmungen der §§ 34 ff. BAO über gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke fanden – im Gegensatz zu Vereinen – auf die GBV keine Anwendung.

(2) In ertragsteuerlicher Hinsicht waren Bauvereinigungen, die nach dem WGG als gemeinnützig anerkannt waren, von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit, wenn sich ihre Tätigkeit auf die in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG genannten Geschäfte und die Vermögensverwaltung beschränkte⁶.

Bauvereinigungen, die Geschäfte außerhalb der in § 7 Abs. 1 bis 3 WGG bezeichneten Art tätigten, waren unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Auf Antrag der Bauvereinigung hatte das zuständige Finanzamt die unbeschränkte Steuerpflicht bescheidmäßig auf derartige Geschäfte unter der Auflage zu beschränken, dass für diese ein gesonderter Rechnungskreis geführt wurde (Ausnahmeantrag)⁷.

Weiters hatte das zuständige Finanzamt auf Antrag der Bauvereinigung im Zweifelsfall bescheidmäßig festzustellen, ob ein geplantes Geschäft unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fiel oder nicht (Feststellungsantrag)⁸.

(3) In umsatzsteuerlicher Hinsicht waren die erbrachten Leistungen von Bauvereinigungen, die nach dem WGG als gemeinnützig anerkannt waren, im Rahmen ihrer Tätigkeiten nach § 7 Abs. 1 bis 3 WGG insofern begünstigt, als sich die Umsatzsteuer auf 10 % ermäßigte (im Vergleich zum Normalsteuersatz von 20 %)⁹.

(4) Im Überblick stellten sich die steuerlichen Begünstigungen für GBV wie folgt dar:

⁵ Diese Regelung gilt für alle Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.

⁶ § 5 Z 10 KStG 1988

⁷ § 6a Abs. 1 und 2 KStG 1988

⁸ § 6a Abs. 3 KStG 1988

⁹ § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994

Ziele und Wirkungen

Tabelle 3: Steuerliche Begünstigungen der gemeinnützigen Bauvereinigungen (GBV)

Abgabenart	Auswirkung	Bestimmung	Anmerkung
Körperschaftsteuer	Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht	§ 5 Z 10 i.V.m. § 6a KStG 1988	Geschäfte im Sinne des § 7 Abs. 1 bis 3 WGG
		§ 6a Abs. 2 KStG 1988	Ausnahmegenehmigung mit Bescheid: Einschränkung der unbeschränkten Steuerpflicht auf einzelne Geschäfte, die nicht unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fallen
		§ 6a Abs. 3 KStG 1988	Feststellungsbescheid, ob ein Geschäft unter § 7 Abs. 1 bis 3 WGG fällt
Umsatzsteuer	Ermäßigung auf 10 %	§ 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994	Generaltatbestand

Quellen: BMF; RH

Ziele und Wirkungen

5.1 (1) Das Bundeshaushaltsgesetz 2013 (BHG 2013) verpflichtet die Bundesregierung, dem Nationalrat jährlich bis zum Ablauf des dem Berichtsjahr folgenden Finanzjahres einen Förderungsbericht vorzulegen. Der Bundesminister für Finanzen als Verfasser des Förderungsberichts hatte die indirekten Förderungen zumindest nach den jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen und den begünstigten Bereichen auszuweisen.¹⁰

Der Förderungsbericht der Bundesregierung enthielt in seiner Fassung für das Jahr 2013 im Kapitel über die indirekten Förderungen folgende Hinweise auf Begünstigungen wegen der steuerlichen Gemeinnützigkeit:

- § 5 Z 6 KStG 1988: Befreiung von Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger Zwecke dienen;
Ziele waren die Förderung gemeinnütziger Zwecke sowie ein Signal an die Verantwortungsgesellschaft;
- § 5 Z 10 i.V.m. § 6a KStG 1988: Befreiung für gemeinnützige Bauvereinigungen;
Ziel war die Förderung des Wohnbaus.

In beiden Fällen informierte das BMF nicht über die Fördersummen, weil es zum finanziellen Volumen der Begünstigungen keine Angaben machte. Ebenso fehlten Angaben zu Begünstigungen wegen Gemeinnützigkeit in anderen Abgabengesetzen.

¹⁰ § 47 Abs. 3 bis 5 BHG 2013

(2) Für die Steuerbegünstigung i.Z.m. der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke lag im BMF kein Konzept vor, das konkret formulierte Ziele und messbare Kriterien enthielt. Nach Angaben des BMF sei es das Ziel der Steuerbegünstigung, freiwilliges gemeinwohlbezogenes Engagement zu fördern und damit auch eine Entlastung des Staates herbeizuführen¹¹. Die Verfolgung begünstigter Zwecke liege im weitesten Sinn im öffentlichen Interesse. In vielen Bereichen sei der Staat selbst gefordert und müsse unmittelbar selbst tätig werden. Würden nunmehr in diesen Bereichen (z.B. Aus- und Fortbildung, Sozialfürsorge, Jugendwohlfahrt, Krankenpflege, Gesundheitsvorsorge usw.) private Körperschaften tätig werden, führe dies zu einer personellen und finanziellen Entlastung des Staates. Im Gegenzug erschiene es daher gerechtfertigt, als Ausgleich für den selbstlosen Einsatz eine Steuerbefreiung für Zufallsgewinne bzw. eine Steuerbegünstigung für Einkünfte, die wiederum dem Gemeinwohl zu Gute kommen, zu gewähren¹².

(3) Eine systematische Beobachtung, Messung und Analyse der Wirkungen der Steuerbefreiung führte das BMF nicht durch. Dem BMF war daher die Höhe der für die öffentlichen Haushalte damit verbundenen Einnahmeausfälle nicht bekannt. Allerdings fehlte für derartige Berechnungen die grundsätzliche Datenbasis.

5.2 Nach Ansicht des RH waren allgemein gehaltene Zielformulierungen für die Beurteilung einer Zielerreichung nicht geeignet und kein Maßstab für eine Erfolgskontrolle. Der RH wies kritisch darauf hin, dass eine Evaluierung der Steuerbegünstigung i.Z.m. der Gemeinnützigkeit bislang nicht erfolgte. Insbesondere war nicht bekannt, ob die bereits jahrzehntelang gewährte Steuerbegünstigung im Vergleich zur – vom BMF angeführten – alternativen Aufgabenerfüllung durch den Staat die sparsamere, wirtschaftlichere und zweckmäßigere Variante war.

Weiters fehlten dem Gesetzgeber und der Bundesregierung, insbesondere dem BMF, mangels konkreter Angaben zum finanziellen Volumen der Steuermindereinnahmen die nötigen Grundlagen für politische Entscheidungen. Eine sorgfältige Prüfung und eine darauf aufbauende gezielte Steuerung, ob die bestehenden Begünstigungen weiter gewährt werden sollen, waren nicht möglich.

Der RH empfahl, für die Steuerbegünstigungen i.Z.m. der Gemeinnützigkeit qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festzulegen, die Zielerreichung, die Wirkungen und die

¹¹ Das BMF verwies bspw. auf Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Rz 8.

¹² vgl. Achatz/Haller in Achatz/Kirchmayr, KStG 1988 § 5 Rz 59; Stoll, BAO § 34 S. 428 f.; Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988 § 5 Rz 102

Ziele und Wirkungen

Treffsicherheit zu untersuchen und danach zu beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist.

- 5.3** *Laut Stellungnahme des BMF würden die Festlegung quantitativer und qualitativer Zielvorgaben und die Befristung von Begünstigungen dem Gesetzgeber obliegen.*
- 5.4** Der RH sah es als eine legistische Aufgabe des BMF an, allfällige Gesetzesvorhaben im Steuerrecht für den Gesetzgeber vorzubereiten. Insofern sollte das BMF auf Gesetzesänderungen hinwirken. Dies galt auch für qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren sowie beabsichtigten Wirkungen, insofern diese der Gesetzgeber festlegt. Jedenfalls wäre es aber Aufgabe des BMF, die Zielerreichung und die Treffsicherheit von Steuerbegünstigungen i.Z.m. der Gemeinnützigkeit zu untersuchen und dem Gesetzgeber über die Ergebnisse zu berichten.

Gemeinnützige Vereine

Vereine im Steuerrecht

- 6.1** Vereine waren wie alle juristischen Personen des privaten Rechts grundsätzlich steuerpflichtig. Besonderheiten ergaben sich aus dem Vereinsgesetz, wonach Vereine „nicht auf Gewinn berechnet“ sein durften und aus den Regelungen in steuerlichen Spezialgesetzen wie bspw. Körperschaft-, Umsatzsteuergesetz und Bundesabgabenordnung (siehe dazu TZ 2 und 3 sowie hinsichtlich der Anzahl der Vereine in Österreich TZ 7).

Weiters erstellte das BMF die Vereinsrichtlinien 2001; diese stellten einen Auslegungsbehelf für die Besteuerung von Vereinen dar, den die Abgabenbehörden jedoch generell anzuwenden hatten. Darüber hinaus informierte das BMF mit Broschüren und auf seiner Homepage zum Thema Vereine und Steuern. Diese Vereinsrichtlinien hatten mit Stand vom 27. Februar 2015 einen Umfang von 260 Seiten.

- 6.2** Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, die Bürger über die steuerliche Behandlung von Vereinen zu informieren. Er machte allerdings deutlich darauf aufmerksam, dass die Vereinsrichtlinien des BMF mit 260 Seiten sehr umfangreich waren und damit ein Indiz dafür darstellten, dass die zugrunde liegende Rechtsbasis für die Verwaltungspraxis nicht ausreichend eindeutig formuliert war.

Der RH verwies in diesem Zusammenhang auf seine Empfehlung in TZ 2, wonach das BMF darauf hinwirken sollte, dass die gesetzlichen Voraussetzungen für das Vorliegen der Gemeinnützigkeit präzise definiert werden.

Erfassung von
(gemeinnützigen)
Vereinen

7.1 (1) Die Errichtung eines Vereins war gemäß Vereinsgesetz 2002 der Vereinsbehörde¹³ von den Gründern oder den bereits bestellten organ-schaftlichen Vertretern mit einem Exemplar der vereinbarten Statuten schriftlich anzuzeigen. Die Vereinsbehörden hatten für die in ihrem örtlichen Wirkungsbereich ansässigen Vereine Daten in einem lokalen Vereinsregister evident zu halten und dem BMI für Zwecke des Zentralen Vereinsregisters (ZVR) zu überlassen.¹⁴ Der Bundesminister für Inneres hatte zur Sicherung der Unverwechselbarkeit der erfassten Vereine jedem Verein eine fortlaufende Vereinsregisterzahl (ZVR-Zahl) beizugeben.¹⁵

Nach Angaben des BMF war die ZVR-Zahl zur eindeutigen Identifi-kation des Vereins zwingend in den Grunddaten des Abgabensystem (AIS) zu erfassen. Eine Auswertung des RH ergab, dass entgegen diesen Vorgaben im AIS im Jahr 2013 bundesweit bei 6.941 steuerlich erfassten Vereinen die Eintragung der ZVR-Zahl in den Grunddaten fehlte; beim überwiegenden Anteil der Fälle (4.961) bereits seit dem Jahr 2009¹⁶. Das entsprach einem Anteil von rd. 47 % der steuerlich erfassten Vereine.

(2) Die Bundesministerin für Inneres hatte die Daten aller im Vereinsregister geführten Vereine der Statistik Austria zwecks Feststellung der Unternehmereigenschaft im Sinne des Bundesstatistikgesetzes 2000 und Übernahme der Daten der Vereine, denen diese Eigenschaft zukommt, in das Unternehmensregister¹⁷ zu übermitteln.¹⁸ Auf die Daten des Unternehmensregisters hatte die Abgabenverwaltung Zugriff und konnte damit seit Juni 2014 – mit der Einführung einer neuen, zentralen Grunddatenverwaltung – ihre Grunddaten auf den jeweils aktuellen Stand bringen.

¹³ Vereinsbehörde im Sinne des Vereinsgesetzes 2002 ist in erster Instanz die Bezirksverwaltungsbehörde, im Gebiet einer Gemeinde, für das die Landespolizeidirektion zugleich Sicherheitsbehörde erster Instanz ist, die Landespolizeidirektion.

¹⁴ vgl. §§ 16 und 18 Vereinsgesetz 2002

¹⁵ vgl. § 18 Abs. 3 Vereinsgesetz 2002

¹⁶ Dies entspricht dem ersten Jahr, für das der RH beim BMF entsprechende Einzeldaten angefordert hatte.

¹⁷ Das Unternehmensregister dient als Stammdatenregister des Unternehmensserviceportals (USP) und wird von der Statistik Austria auf Basis der in § 25 Bundesgesetz über die Bundesstatistik angeführten Datenauswahl aus verschiedenen Quellregistern (z.B. Firmenbuch, Zentrales Vereinsregister, Zentrales Gewerbeverzeichnis, Abgabensystem) geführt und verwaltet. Durch das USP soll sichergestellt werden, dass für Behörden und eingebundene Verfahren immer auf die aktuellen und juristisch korrekten Stammdaten zugegriffen werden kann. Für Unternehmen soll durch Single-Sign-On der Zugriff auf alle eingebundenen Verfahren im Portal ermöglicht werden. Näheres siehe auch www.usp.gv.at bzw. www.statistik.at.

¹⁸ vgl. § 25 Bundesstatistikgesetz 2000

Gemeinnützige Vereine

(3) Im Abgabensinformationssystem (AIS) der Abgabenverwaltung waren Vereine grundsätzlich nur bei Verwirklichung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte oder bei Ausübung steuerpflichtiger Tätigkeiten erfasst (siehe TZ 8).

Die folgende Tabelle zeigt einen Überblick über die Anzahl der jeweils im zentralen Vereinsregister bzw. im AIS erfassten Vereine:

Tabelle 4: Anzahl der (steuerlich erfassten) Vereine 2009 bis 2013												
	2009		2010		2011		2012		2013		Veränderung in %	
	gesamt ¹	FA ²	gesamt	FA	gesamt	FA	gesamt	FA	gesamt	FA	gesamt	FA
Burgenland	4.848	494	4.864	509	4.867	509	4.909	480	4.953	494	+ 2,17	0,00
Kärnten	9.484	1.252	9.554	1.081	9.589	1.144	9.663	1.110	9.598	1.123	+ 1,20	- 10,30
Niederösterreich	20.850	1.978	21.252	1.921	21.583	2.007	21.834	1.834	22.295	1.901	+ 6,93	- 3,89
Oberösterreich	16.598	2.052	16.867	2.149	16.966	2.214	16.978	2.033	16.880	2.113	+ 1,70	+ 2,97
Salzburg	6.458	1.056	6.562	1.041	6.567	1.014	6.619	955	6.626	980	+ 2,60	- 7,20
Steiermark	17.361	1.820	17.543	1.801	17.633	1.820	17.666	1.750	17.764	1.809	+ 2,32	- 0,60
Tirol	10.041	1.213	10.266	1.262	10.478	1.330	10.605	1.204	10.699	1.222	+ 6,55	+ 0,74
Vorarlberg	4.416	732	4.459	777	4.509	788	4.543	696	4.604	727	+ 4,26	- 0,68
Wien	24.660	3.972	25.189	4.175	25.636	4.193	26.156	4.114	26.749	4.357	+ 8,74	+ 9,69
gesamt	114.716	14.569	116.556	14.716	117.828	15.019	118.973	14.176	120.168	14.726	+ 4,75	+ 1,08

¹ im zentralen Vereinsregister

² im AIS der Abgabenverwaltung

Quellen: BMF; Statistik Austria; Vereinsregister

Gegenüber den mehr als 100.000 im zentralen Vereinsregister eingetragenen Vereinen lag der Anteil der steuerlich erfassten Vereine demnach zwischen 8,4 % (2012 in Niederösterreich) und 17,5 % (2011 in Vorarlberg).

Der RH stellte fest, dass aus den Datenbeständen der Abgabenverwaltung bei den steuerlich erfassten Vereinen nicht erkennbar war, ob ein solcher als gemeinnützig eingestuft war. Es fehlten diesbezügliche Erfassungsvorgaben seitens des BMF und ein eindeutig zuordenbares Kennzeichen.

7.2 Der RH hielt kritisch fest, dass die für die Beurteilung der steuerlichen Relevanz und der Gemeinnützigkeit von Vereinen erforderlichen Informationen nicht in ausreichendem Maße in der Abgabenverwaltung vorhanden waren:

- die zwingend in den Grunddaten der Abgabenverwaltung zu erfassende und für die eindeutige Identifizierung von Vereinen notwendige ZVR-Zahl fehlte vielfach;

- zwar erachtete es der RH im Sinne einer größtmöglichen Verwaltungsökonomie als zweckmäßig, dass nur steuerlich relevante Rechtssubjekte als Abgabepflichtige steuerlich erfasst waren, wies jedoch kritisch darauf hin, dass mangels entsprechender Informationen nicht zu beurteilen war, ob alle steuerlich relevanten Vereine in den Datenbanken der Abgabenverwaltung erfasst waren;
- aus den Datenbeständen der Abgabenverwaltung war nicht erkennbar, ob ein steuerlich erfasster Verein als gemeinnützig eingestuft war.

Daher empfahl der RH, die fehlenden ZVR-Zahlen von Vereinen so rasch wie möglich in den Grunddaten zu erfassen und die Gemeinnützigkeit eines Vereins in den Grunddaten zu kennzeichnen.

- 7.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es den Empfehlungen des RH insofern folgen, als aktuell bei der steuerlichen Erfassung von Vereinen auch die ZVR-Zahlen der Vereine in den Grunddaten erfasst würden. Im Jahr 2016 erfolge die geplante Umsetzung des Abgleichs mit dem Unternehmensregister, wodurch dann eine vollständige Erfassung gewährleistet wäre. Eine rückwirkende Erfassung dieser ZVR-Zahlen sei daher aus Ressourcengründen nicht leistbar und aus steuerlicher Sicht auch entbehrlich.*

Hinsichtlich der Kennzeichnung der Gemeinnützigkeit eines Vereins in den Grunddaten gab das BMF in seiner Stellungnahme an, dass diese nur dann erfolgen könne, wenn der Verein steuerlich erfasst wäre. Es würden jedoch nur Vereine steuerlich erfasst, die nicht gemeinnützig tätig seien. Bei der Rechtsform „GmbH“ bestünde bereits derzeit die Möglichkeit einer Kennzeichnung im Verfahren, da grundsätzlich alle GmbH steuerlich erfasst würden.

- 7.4** Der RH wies darauf hin, dass auch bei gemeinnützigen Vereinen steuerlich relevante Sachbereiche vorliegen können, z.B. bei entbehrlichen Hilfsbetrieben oder bei einer Trennung der Geschäftsbereiche in einen gemeinnützigen und einen nicht gemeinnützigen. Diese Fälle waren, wie die Erhebungen des RH ergaben, ordnungsgemäß im System der Finanzverwaltung abgebildet. Weiters verwies der RH auch auf TZ 8 (Neuaufnahmen (steuerliche Erfassung) von Vereinen), aus der hervorging, dass im Finanzamt Wien 1/23 alle Vereine – von denen das Finanzamt aufgrund eines Antrags oder Eingangsstücks Kenntnis erlangte – eine Steuernummer erhielten und im System der Finanzverwaltung erfasst wurden. Der RH wiederholte daher seine Empfehlung, jene gemeinnützigen Vereine, die im System der Finanzverwaltung erfasst waren, als solche zu kennzeichnen.

Gemeinnützige Vereine

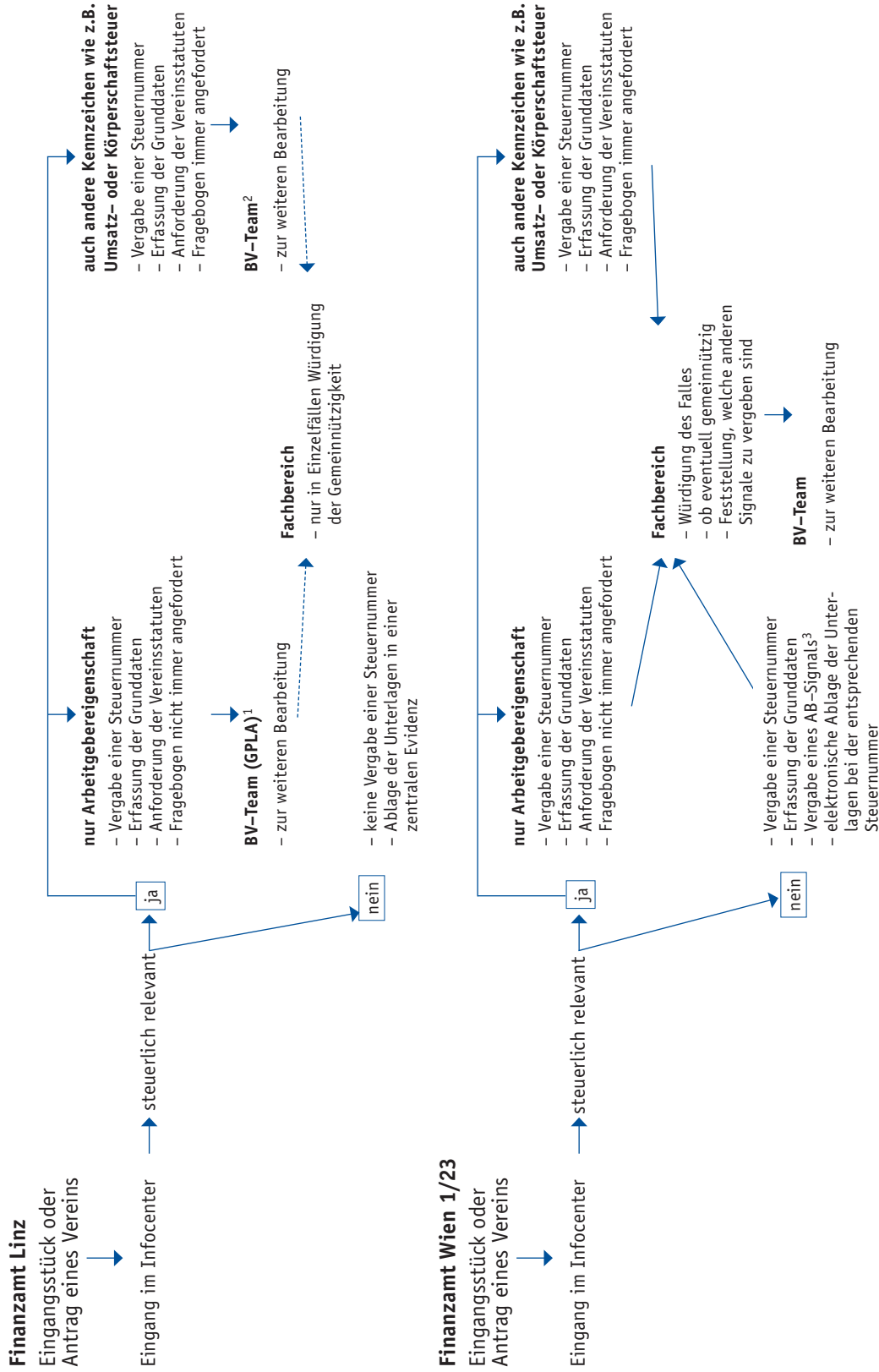
Neuaufnahmen
(steuerliche Erfassung) von Vereinen

8.1 Gemäß BMF hatten abgabenrechtlich begünstigte Körperschaften, zu denen auch gemeinnützige Vereine zählten, eine Steuernummer zu erhalten, wenn sie abgabenrechtlich relevant tätig waren oder eine steuerpflichtige Tätigkeit ausübten. Neben den Statuten war nach Angaben des BMF bei der steuerlichen Erfassung ein ausgefüllter Fragebogen abzuverlangen. Dieser beinhaltete neben der Bezeichnung und der Anschrift des Vereins auch Angaben über die wirtschaftliche Tätigkeit, voraussichtliche Jahresumsätze und die Anzahl der beschäftigten Arbeitnehmer. Dem Fragebogen waren u.a. die Vereinsstatuten und ein aktueller Auszug aus dem Vereinsregister anzuschließen. Nicht jeder Verein, der bei den Finanzämtern eine Steuernummer beantragte, war tatsächlich steuerpflichtig (siehe TZ 3 und TZ 7).

Der RH erhob im Rahmen seiner Gebarungsüberprüfung die Abläufe bei den Neuaufnahmen von Vereinen. Die folgenden Ablaufdiagramme stellen den Ablauf im Finanzamt Linz und im Finanzamt Wien 1/23¹⁹ dar.

¹⁹ Diese Vorgehensweise betraf alle Wiener Finanzämter ausgenommen das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf, für das eine Sondervereinbarung bestand.

Abbildung 1: Ablaufdiagramm bei Neuaufnahmen von Vereinen



1 Team betriebliche Veranlagung und Betriebsprüfung mit der Sonderzuständigkeit Gemeinsame (in Zusammenarbeit mit den Sozialversicherungsträgern) Prüfung der Lohnabhängigen Abgaben (GPLA) (siehe TZ 7)

2 Team betriebliche Veranlagung und Betriebsprüfung

3 AB-Signal: Signal für sonstige Abfuhrschuldigkeiten; der Akt erfordert keine weitere Wartung (Erklärungen etc.)

Quellen: BMF; RH

Wie die Ablaufdiagramme zeigen, kam es in den vom RH überprüften Finanzämtern zu unterschiedlichen Vorgangsweisen. Dies betraf einerseits die Vergabe einer Steuernummer und andererseits die Ablage von Unterlagen²⁰, welche durch unterschiedliche Abläufe (elektronisch versus Papier) mitbeeinflusst waren²¹. Weiters war im Finanzamt Wien 1/23 der Fachbereich bei der Beurteilung der Gemeinnützigkeit von Vereinen regelmäßig eingebunden, was auch entsprechende Ressourcen band. Im Gegensatz dazu war der Fachbereich im Finanzamt Linz nur bei schwierig zu beurteilenden Fällen – und damit selektiv, aber ressourcenschonender – befasst. Dies hatte zur Folge, dass das Finanzamt Wien 1/23 bei Vereinen jedenfalls eine Steuernummer vergab, das Finanzamt Linz nur in steuerlich relevanten Fällen.

Die Abwägung zwischen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Verwaltungsaufwand beurteilten die beiden überprüften Finanzämter demnach unterschiedlich. Seitens des BMF gab es keine diesbezüglichen Ablaufvorgaben.

- 8.2** Der RH hielt kritisch fest, dass es in Abhängigkeit vom grundsätzlichen Aktenlauf bei den vom RH überprüften Finanzämtern zu unterschiedlichen Abläufen bei der Erfassung und Abbildung von Vereinen im AIS kam und Vorgaben des BMF für eine einheitliche Vorgangsweise fehlten.

Der RH empfahl dem BMF, eine einheitliche Vorgangsweise bei den Neuaufnahmen von Vereinen festzulegen, wobei auf ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Verwaltungsaufwand zu achten wäre.

Weiters empfahl der RH, Fälle, bei denen zunächst keine steuerliche Relevanz bestand, elektronisch evident zu halten, um im Sinne der Verwaltungsvereinfachung bei künftigen Anfragen desselben Vereins auf bereits erfolgte Erledigungen zurückgreifen zu können.

²⁰ Im Finanzamt Linz waren die Eingangsstücke von Vereinen, die keine Steuernummer erhielten, überwiegend in Papierform in einer Zentralen Evidenz abgelegt. Im Finanzamt Wien 1/23 waren diese elektronisch bei der jeweiligen Steuernummer abrufbar.

²¹ Im Finanzamt Linz wurde noch überwiegend mit Papierakten gearbeitet. Beim Finanzamt Wien 1/23 wurden durch die Neuorganisation aller Wiener Finanzämter ab Dezember 2012 nicht über Finanz-Online einlangende Eingaben zentral gescannt. Die Bearbeitung und Weitergabe der Akten erfolgte überwiegend im elektronischen Wege.

8.3 Laut Stellungnahme des BMF sei es durch die Einführung der neuen elektronischen Grunddatenverwaltung erstmals möglich, eine einheitliche Vorgangsweise bei der Neuanlage von Subjekten festzulegen. Diesbezügliche organisatorische Regelungen seien derzeit in Ausarbeitung.

Ebenso strebe das BMF Registerabgleiche (Zentrales Melderegister, Firmenbuch, Vereinsregister, Unternehmensregister) an, die eine Evidenzierung aller potenziellen Kundenkontakte ermöglichen. Der Empfehlung des RH werde nach Maßgabe der budgetären Ressourcen gefolgt.

Bearbeitung der Vereinssteuerakten

9.1 (1) Die Vereine beschäftigten auch Mitarbeiter, die nicht ehrenamtlich und unentgeltlich tätig waren. Die folgende Tabelle zeigt die Anzahl der lohnabgabepflichtigen Arbeitnehmer bei Vereinen im Vergleich zur Anzahl der lohnabgabepflichtigen Arbeitnehmer aller steuerlich erfassten juristischen Personen:

Tabelle 5: Arbeitnehmer bei juristischen Personen gesamt bzw. davon bei Vereinen				
	2009	2010	2011	2012
	Anzahl Arbeitnehmer			
juristische Personen	6.063.229	6.278.512	6.370.073	6.465.464
<i>davon bei Vereinen</i>	<i>142.567</i>	<i>150.311</i>	<i>151.353</i>	<i>151.659</i>
Anteil in % bei Vereinen	2,35	2,39	2,38	2,35

Quelle: BMF

Von den rd. 14.000 Vereinen, die im AIS erfasst waren, fielen bei rd. 43 % nur Lohnabgaben an.

Die folgende Tabelle zeigt das Steueraufkommen der steuerlich erfassten Vereine im Vergleich zu allen steuerlich erfassten juristischen Personen:

Gemeinnützige Vereine

Tabelle 6: Körperschaft-, Umsatz- und Lohnsteueraufkommen der Vereine im Vergleich zu den juristischen Personen insgesamt, bezogen auf die Veranlagungsjahre 2009 bis 2012

	2009	2010	2011	2012 ¹	Veränderung 2009 bis 2011 ¹
	in Mio. EUR				in %
Körperschaftsteuer					
juristische Personen	4.517,73	4.999,42	5.014,78	3.271,37	11
<i>davon bei Vereinen</i>	4,03	4,14	4,21	3,20	4
Anteil Vereine in %	0,09	0,08	0,08	0,10	-
Umsatzsteuer					
juristische Personen	13.505,06	14.228,15	13.587,27	11.412,40	1
<i>davon bei Vereinen</i>	39,65	32,74	46,25	43,42	17
Anteil Vereine in %	0,29	0,23	0,34	0,38	-
Lohnsteuer					
juristische Personen	18.973,35	19.803,85	21.020,05	22.512,70	11
<i>davon bei Vereinen</i>	263,70	276,31	288,39	313,67	9
Anteil Vereine in %	1,39	1,40	1,37	1,39	-

¹ Die Veranlagung des Jahres 2012 ist noch nicht vollständig abgeschlossen, daher Jahresvergleich nur 2009 bis 2011.

Quellen: BMF; RH

(2) In den beiden vom RH überprüften Finanzämtern verteilen sich die Steuerakten wie folgt auf die BV-Teams:

Tabelle 7: Aktenverteilung gesamt und davon Vereine sowie Vollbeschäftigungsäquivalente (VBÄ) der BV-Teams beim Finanzamt Wien 1/23

FA Wien 1/23	Akte gesamt	davon Vereine	VBÄ	Vereine pro VBÄ
BV-Team 21	5.445	96	13,40	7,16
BV-Team 22	5.534	56	14,62	3,83
BV-Team 23	5.457	90	12,49	7,21
BV-Team 24	5.301	132	13,67	9,66
BV-Team 25	6.925	22	12,30	1,79
BV-Team 26	5.721	151	15,82	9,54
BV-Team 27	6.548	33	13,71	2,41
BV-Team 28	5.618	131	14,87	8,81
FA Wien 1/23 gesamt	46.549	711	110,88	6,41

Quellen: BMF; Berechnung und Darstellung RH

Tabelle 8: Aktenverteilung gesamt und davon Vereine sowie Vollbeschäftigungsäquivalente (VBÄ) der BV-Teams beim Finanzamt Linz

FA Linz	Akte gesamt	davon Vereine	VBÄ	Vereine pro VBÄ
BV-Team 21 GPLA ¹	1.203	301	17,36	17,34
BV-Team 22	6.567	70	11,52	6,08
BV-Team 23	6.305	49	12,66	3,87
BV-Team 24	6.389	43	14,63	2,94
BV-Team 25	6.125	50	10,60	4,72
BV-Team 26	6.222	54	14,21	3,80
BV-Team 27	5.903	24	12,00	2,00
BV-Team 28	5.579	45	11,49	3,92
FA Linz gesamt	44.293	636	104,47	6,09

¹ Im Gegensatz zum Finanzamt Wien 1/23, in dem die Vereine, die nur Lohnabgaben leisteten, auf die acht BV-Teams aufgeteilt waren, entfiel die Zuständigkeit im Finanzamt Linz für diese Vereine nur auf das BV-Team 21 GPLA.

Quellen: BMF; Berechnung und Darstellung RH

Im bundesweiten Durchschnitt bearbeitete ein Mitarbeiter (VBÄ) eines Finanzamtes rd. 574 Akten, nur sechs davon waren Vereinsakten.²² Diese durchschnittlichen Bearbeitungszahlen spiegelten sich auch beim Finanzamt Wien 1/23 und Linz wider. In Wien 1/23 entfielen durchschnittlich rund zwei bis zehn Vereinsakten auf einen Mitarbeiter (VBÄ); in Linz durchschnittlich rund zwei bis sechs.²³

In den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis waren alle BV-Teams für die Erhebung der Steuern von Vereinen zuständig. Allerdings handelte es sich bei der Vereinsbesteuerung um eine komplexe Materie, die Spezialwissen erforderte (siehe TZ 2, 3, 6 bis 8). Dennoch unterlag die Besteuerung der, in verschiedensten Branchen und Betriebsgrößen tätigen, Vereine – auch finanzamtsintern – keiner gesondert geregelten sachlichen und örtlichen Zuständigkeit.

9.2 Da einerseits die Anzahl der Vereinsakten pro BV-Team, gemessen am Gesamtaktenstand, als gering anzusehen war, andererseits jedoch zur korrekten Veranlagung bei (gemeinnützigen) Vereinen ein Spezialwissen erforderlich war, empfahl der RH dem BMF zu prüfen, ob eine Konzentration der Vereine auf wenige BV-Teams pro Finanzamt vorteilhaft wäre. Nach Ansicht des RH könnte sich eine Spezialisierung sowohl bei den Veranlagungen als auch bei der Auswahl und der Durchführung von Betriebsprüfungen – aufgrund einer umfassenden Kenntnis der spezifischen Rechtsmaterien – als effizient erweisen.

²² Quellen: BMF; Berechnung RH

²³ ohne Berücksichtigung des BV-Teams 21 GPLA

- 9.3** *Laut Stellungnahme des BMF nehme es die Empfehlung des RH auf. Das Organisationshandbuch würde dahingehend angepasst, dass – analog der Gruppenbesteuerung – die Vorstände unter Berücksichtigung der örtlichen und personellen Gegebenheiten zum Zweck der Erhaltung und Förderung von Spezialwissen mittels Amtsverfügung die Zusammenführung bzw. Neuaufnahme der Vereine in ein Team pro Standort oder in ein bis zwei Teams pro Wirtschaftsraum veranlassen können.*

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)

Gemeinnützigkeit von Bauvereinigungen

- 10.1** Für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit von Bauvereinigungen waren sowohl die Ämter der Landesregierungen (nach den Vorgaben des WGG) als auch die Abgabenbehörden (nach den Vorgaben des KStG 1988) zuständig. Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit erfolgte ausschließlich durch die Ämter der Landesregierungen (siehe TZ 2), wobei die Abgabenbehörden Parteistellung im Verfahren hatten. Für die Entziehung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit, die ebenfalls nur von den Ämtern der Landesregierungen erfolgen konnte, kam den Abgabenbehörden ein Antragsrecht auf Einleitung eines Verfahrens sowie ebenfalls Parteistellung zu²⁴. Überdies waren beide Institutionen im Verfahren betreffend genehmigungspflichtiger Geschäfte (siehe TZ 4, 14) involviert.

Der RH stellte fest, dass es keinen institutionalisierten Wissens- bzw. Erfahrungsaustausch zwischen den Abgabenbehörden und den Ämtern der Landesregierungen zwecks Beurteilung der Gemeinnützigkeit von GBV gab, obwohl die Zusammenarbeit zwischen beiden Seiten aufgrund der speziellen Rechtsmaterie und der geteilten Zuständigkeiten in der Praxis wichtig wäre.

- 10.2** Der RH wies kritisch auf die fehlende Zusammenarbeit zwischen den Abgabenbehörden und den Ämtern der Landesregierungen im Hinblick auf die Beurteilung der Gemeinnützigkeit von GBV hin.

Er empfahl dem BMF, die Zusammenarbeit mit den Ämtern der Landesregierungen bei Fragen der Gemeinnützigkeit von GBV durch institutionalisierten Wissens- bzw. Erfahrungsaustausch zu intensivieren.

- 10.3** *Laut Stellungnahme des BMF werde es die Empfehlung des RH aufnehmen. Die Amtsfachbereiche würden die zuständigen Ansprechpersonen und Kontaktdaten bei den Ämtern der Landesregierungen eruieren, sodass bei Fragen der Gemeinnützigkeit von GBV situativ an*

²⁴ § 35 Abs. 1 WGG

die Ämter der Landesregierungen herangetreten werden könne. Institutionalisierte Kommunikationsstrukturen erschienen dem BMF nicht erforderlich.

10.4 Der RH wiederholte die Wichtigkeit eines institutionalisierten Wissens- bzw. Erfahrungsaustausches und verblieb bei seiner Empfehlung.

Steuerliche Relevanz gemeinnütziger Bauvereinigungen

11 Zur Zeit der Gebarungsüberprüfung gab es österreichweit 189 GBV, die auch in den elektronischen Systemen der Finanzverwaltung erfasst waren.

Das Körperschaft- und Umsatzsteueraufkommen aller juristischen Personen im Vergleich zu den GBV entwickelte sich in den Veranlagungsjahren 2009 bis 2012 wie folgt:

Tabelle 9: Körperschaft- und Umsatzsteueraufkommen juristischer Personen für die Veranlagungsjahre 2009 bis 2012, gesamt bzw. davon GBV

	2009	2010	2011	2012 ¹	Veränderung 2009 bis 2011 ¹
	in Mio. EUR				in %
Körperschaftsteuer					
juristische Personen	4.517,73	4.999,42	5.014,78	3.271,37	11
davon GBV	0,37	0,64	0,36	0,30	- 3
Anteil GBV in %	0,01	0,01	0,01	0,01	-
Umsatzsteuer					
juristische Personen	13.505,06	14.228,15	13.587,27	11.412,40	1
davon GBV	- 310,42	- 315,00	- 302,57	- 262,46	- 3
Anteil GBV in %	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.	n.a.
Lohnsteuer					
juristische Personen	18.973,35	19.803,85	21.020,05	22.512,70	11
davon GBV	51,02	53,80	56,13	58,34	10
Anteil GBV in %	0,27	0,27	0,27	0,26	-

¹ Die Veranlagung des Jahres 2012 war noch nicht vollständig abgeschlossen, daher Jahresvergleich 2009 bis 2011.

Quellen: BMF; RH

Die GBV trugen in den Veranlagungsjahren 2009 bis 2012 einen Anteil von 0,01 % am bundesweiten Körperschaftsteueraufkommen bei.

Bei der Umsatzsteuer erhielten die GBV Gutschriften in Höhe von mehr als 300 Mio. EUR pro Veranlagungsjahr (2009 bis 2011). Dem stand im selben Zeitraum ein bundesweites Umsatzsteueraufkommen aller juris-

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)

tischen Personen von 13,51 Mrd. EUR (2009) bis 14,23 Mrd. EUR (2010) gegenüber. Die Umsatzsteuergutschriften resultierten im Wesentlichen aus der Steuerbegünstigung des ermäßigten Steuersatzes von 10 % für die von GBV erbrachten Leistungen.

Zuständigkeit der
Finanzämter für
gemeinnützige
Bauvereinigungen

- 12.1** (1) Die sachliche und örtliche Zuständigkeit der Finanzämter war grundsätzlich im Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 (AVOG 2010)²⁵ sowie in der dazu ergangenen Durchführungsverordnung (AVOG 2010–DV)²⁶ geregelt. Für die Erhebung der Abgaben von GBV gab es keine gesetzlich oder in Verordnungen geregelte Sonderzuständigkeit, d.h. in sachlicher Hinsicht waren die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis zuständig, in örtlicher Hinsicht richtete sich die Zuständigkeit nach dem Sitz der GBV.

Entgegen den rechtlichen Vorgaben war in den Körperschaftsteuer-richtlinien 2013 eine Sonderzuständigkeit bestimmter Finanzämter²⁷ (in der Folge AVOG–Ämter) für sämtliche GBV vorgesehen. Nach den Angaben des BMF wäre der Fehler bekannt und sollte mit dem nächsten Wartungserlass korrigiert werden.

Auf die Finanzämter verteilten sich die Veranlagungsakten der GBV – rechtskonform und ohne Berücksichtigung der abweichenden Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 – wie folgt:

²⁵ BGBl. I. Nr. 9/2010

²⁶ BGBl. II Nr. 165/2010 i.d.g.F.

²⁷ Finanzämter Wien 1/23 (für Wien, Niederösterreich und Burgenland), Linz (für Oberösterreich), Salzburg–Stadt (für Salzburg), Graz–Stadt (für die Steiermark), Klagenfurt (für Kärnten), Innsbruck (für Tirol) und Feldkirch (für Vorarlberg)

Tabelle 10: Für die Erhebung der Abgaben von GBV zuständige Finanzämter

Finanzamt	2009	2010	2011	2012	Anteil 2012
	Anzahl GBV				in %
Wien/Niederösterreich/Burgenland	89	91	91	90	48
Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf	7	7	7	7	4
Wien 4/5/10	1	1	1	1	1
Wien 8/16/17	3	3	3	3	2
Wien 9/18/19/Klosterneuburg	1	1	1	1	1
Wien 12/13/14 Purkersdorf	2	2	2	2	1
Wien 1/23 (AVOG–Amt)	63	64	64	64	34
Wien 2/20/21/22	2	2	2	2	1
Baden Mödling	2	2	2	2	1
Waldviertel	2	2	2	1	1
Lilienfeld St. Pölten	3	3	3	3	2
Wr. Neustadt	0	1	1	1	1
Bruck Eisenstadt Oberwart	3	3	3	3	2
Oberösterreich	32	32	31	31	16
Braunau Ried Schärding	1	1	1	1	1
Linz (AVOG–Amt)	26	26	26	26	14
Kirchdorf Perg Steyr	2	2	1	1	1
Gmunden Vöcklabruck	3	3	3	3	2
Kärnten	13	13	13	13	7
Klagenfurt (AVOG–Amt)	11	11	11	11	6
St. Veit Wolfsberg	1	1	1	1	1
Spittal Villach	1	1	1	1	1
Steiermark	27	27	26	26	14
Graz–Stadt (AVOG–Amt)	23	23	23	23	12
Bruck Leoben Mürzzuschlag	2	2	2	2	1
Oststeiermark	2	2	1	1	1
Tirol	12	12	12	12	6
Innsbruck (AVOG–Amt)	12	12	12	12	6
Salzburg	11	11	11	12	6
Salzburg–Stadt (AVOG–Amt)	11	11	11	12	6
Vorarlberg	5	5	5	5	3
Feldkirch (AVOG–Amt)	5	5	5	5	3
Zwischensumme AVOG–Ämter	151	152	152	153	81
gesamt	189	191	189	189	100

Quelle: BMF

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)

Die Veranlagungsakten waren 2012 zu 81 % (153 GBV) in den sieben AVOG-Ämtern konzentriert. Das Finanzamt 1/23 in Wien (AVOG-Amt für Wien, Niederösterreich und Burgenland) hatte mit mehr als einem Drittel aller GBV (64 Akten) die meisten Fälle zu betreuen. Die restlichen Fälle (36 % bzw. 19 %) verteilten sich auf weitere 17 Finanzämter, welche jeweils für eine bis höchstens vier GBV zuständig waren.

(2) Das KStG 1988 sah weiters vor, dass bestimmte Anträge der GBV (Ausnahme- und Feststellungsanträge; siehe TZ 4, 14)²⁸ ausschließlich von den AVOG-Ämtern zu bearbeiten waren; dies auch in jenen Fällen, in denen ein anderes Finanzamt für die Erhebung der Abgaben zuständig war. Das führte zu einem Auseinanderfallen von Kompetenzen der Finanzämter hinsichtlich der Erhebung der Abgaben und der Ausnahme- und Feststellungsanträge nach KStG 1988. Das Wissen und die Kenntnisse über einzelne Abgabepflichtige war daher zwischen Finanzämtern geteilt.

- 12.2** Nach Ansicht des RH war im Finanzamt umfassendes Spezialwissen für die steuerliche Gesamtbeurteilung der GBV essenziell (siehe auch TZ 2, 4, 10). Zwischen den Finanzämtern geteilte Kompetenzen schafften Schnittstellen, die zu Gunsten einer effektiveren Finanzverwaltung zu vermeiden wären.

Die Analyse der derzeitigen Verteilung der GBV auf die bestehenden Finanzämter zur Erhebung der Abgaben zeigte, dass die sieben AVOG-Ämter ohnedies den Großteil, nämlich 81 %, aller GBV steuerlich betreuten. Eine Konzentrierung aller GBV-Fälle auf diese Finanzämter könnte zu Synergien in den Verwaltungsabläufen und zu Effizienzsteigerungen führen. Die notwendigen Fachkenntnisse für GBV-Fälle wären dann nur mehr an sieben Standorten bundesweit bereitzustellen.

Der RH kritisierte jedoch die Textierung der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, die zwar eine Konzentration der Zuständigkeit für Finanzämter vorsah, dies allerdings entgegen der geltenden Rechtslage.

Der RH empfahl dem BMF daher, auf eine Konzentrierung der Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben von GBV auf wenige Finanzämter bundesweit hinzuwirken.

²⁸ § 6a Abs. 6 KStG 1988 i.V.m. Abs. 2 (Beschränkung der unbeschränkten Steuerpflicht auf bestimmte Geschäfte) und Abs. 3 (Feststellung, ob ein geplantes Geschäft gemeinnützig ist oder nicht)

12.3 Laut Stellungnahme des BMF sei die Korrektur in den Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 betreffend die Zuständigkeit bestimmter Finanzämter für sämtliche gemeinnützige Bauvereinigungen mit dem „Wartungserlass 2014“ (BMF-010216/0044-VI/6/2014) umgesetzt worden.

Kompetenzverteilung
im Finanzamt für
gemeinnützige
Bauvereinigungen

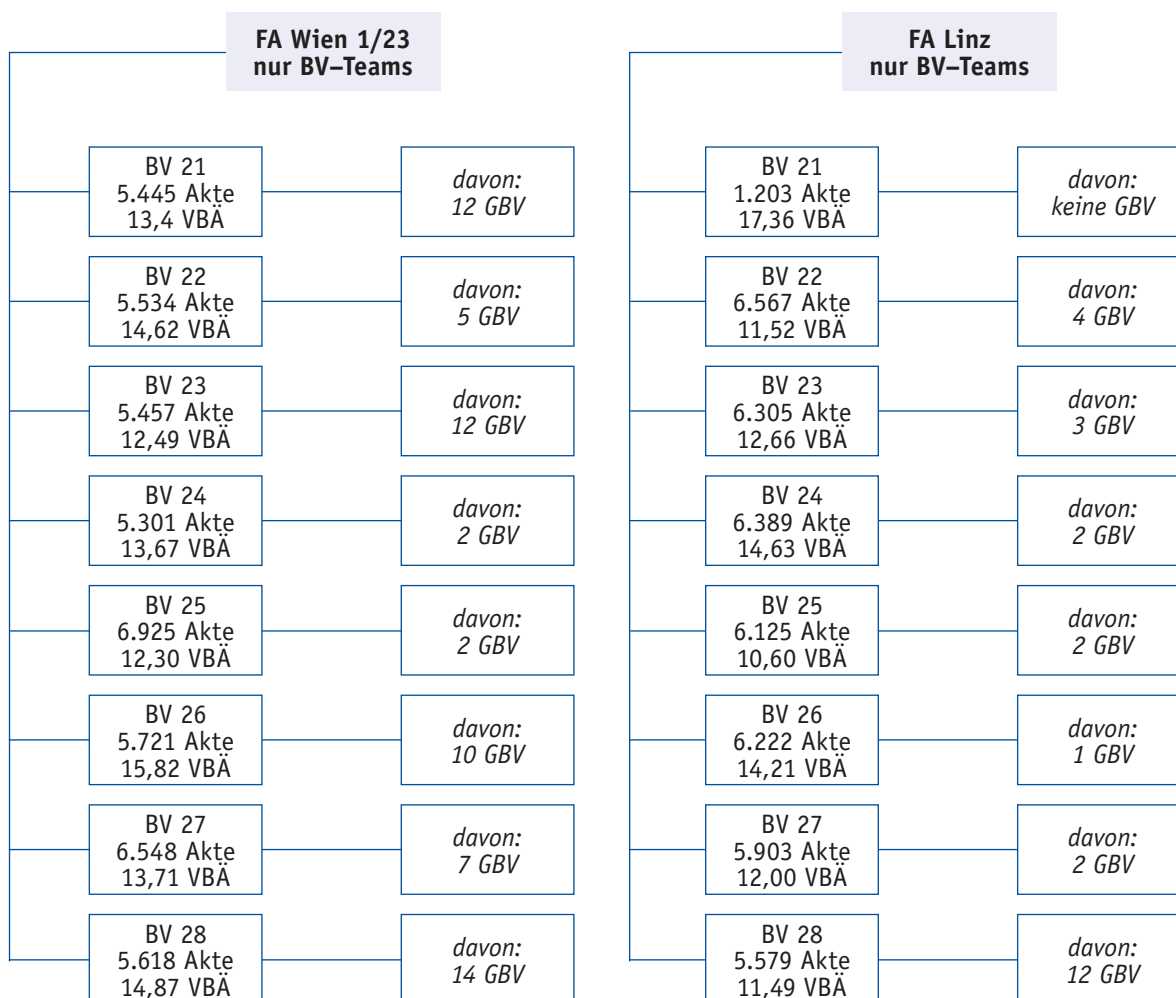
13.1 Für GBV-Akten gab es in den vom RH überprüften Finanzämtern (Wien 1/23 und Linz) keine gesondert geregelten Zuständigkeiten. Die Steuerakten waren – anders als etwa bei Banken und Versicherungen – auf alle Teams der Betriebsveranlagung/-prüfung (BV-Teams) verteilt, obwohl die Veranlagung der GBV ein Spezialwissen erforderte, wie z.B. die Bestimmungen des WGG (siehe TZ 2, 4).

Auch innerhalb der Teams war keine Spezialisierung vorgesehen.

In den beiden vom RH überprüften Finanzämtern verteilten sich die Steuerakten wie folgt auf die BV-Teams:

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)

Abbildung 2: Verteilung der GBV-Akten auf die BV-Teams in Wien 1/23 und Linz



Quellen: BMF; Darstellung RH

In den BV-Teams entfielen bundesweit durchschnittlich 574 Steuerakten auf ein Vollbeschäftigungsäquivalent (VBÄ). Im Finanzamt Wien 1/23 entfielen rein rechnerisch 0,15 bis 0,94 GBV auf ein VBÄ, im Finanzamt Linz 0,07 bis 1,04.

13.2 Der RH wies kritisch darauf hin, dass in den Finanzämtern keine Spezialisierung für GBV vorgesehen war, obwohl die Veranlagung der GBV ein spezifisches Wissen erforderte (siehe auch TZ 2, 4, 10).

Der RH empfahl daher, je Finanzamt nur ein BV-Team mit der steuerlichen Betreuung von GBV vorzusehen, um die erforderlichen Fachkenntnisse zu bündeln.

13.3 Das BMF verwies auf seine Stellungnahme zu TZ 9, wonach das Organisationshandbuch im Sinne einer Zusammenführung der Vereine in ein Team je Standort angepasst werde.

Steuerrelevante
Daten

Ausnahme- und Feststellungsanträge

14.1 (1) Die GBV stellten in den Jahren 2009 bis 2013 zahlreiche Ausnahme- und Feststellungsanträge gemäß § 6a KStG 1988 an die Finanzämter (siehe TZ 4, 10). Solche Anträge konnten einzeln gestellt oder gemeinsam als Eventualantrag eingereicht werden. Die nachfolgende Tabelle gibt eine Übersicht über die Anträge gemäß § 6a KStG 1988 in den überprüften Finanzämtern Wien 1/23 und Linz:

Tabelle 11: Anträge nach § 6a KStG 1988 in den Finanzämtern Wien 1/23 und Linz; 2009 bis 2013

	2009	2010	2011	2012	2013	Veränderung 2009 bis 2013
	Anzahl					in %
Finanzamt Wien 1/23	105	101	102	122	83	- 21
§ 6a Abs. 2 KStG 1988 Ausnahmeantrag	41	35	39	37	27	- 34
§ 6a Abs. 2 und 3 KStG 1988 Eventualantrag ¹	57	56	47	70	41	- 28
§ 6a Abs. 3 KStG 1988 Feststellungsantrag	0	3	8	2	4	n.a.
sonstige Erledigungen ²	7	7	8	13	11	+ 57
Finanzamt Linz	60	43	53	79	97	+ 62
§ 6a Abs. 2 KStG 1988 Ausnahmeantrag	35	22	25	28	53	+ 51
§ 6a Abs. 2 und 3 KStG 1988 Eventualantrag ¹	6	13	20	32	17	+ 183
§ 6a Abs. 3 KStG 1988 Feststellungsantrag	-	-	-	-	-	n.a.
sonstige Erledigungen ²	19	8	8	19	27	+ 42

¹ Im Rahmen eines Eventualantrags wird der jeweils andere Antrag miterledigt, eine getrennte Zählung erfolgte daher nicht.

² Anträge nach § 7 Abs. 4a WGG (sonstige abgabenpflichtige wohnungsbezogene Dienstleistungen), Anträge i.Z.m. Beteiligungen nach § 7 Abs. 4b WGG, Stellungnahmen im Rahmen der Parteistellung z.B. Beteiligungen nach § 10a WGG, Anerkennungs- und Entziehungsverfahren nach § 34 und § 35 WGG

Quellen: Finanzämter Wien 1/23 und Linz

(2) Die Bescheide über Ausnahme- und Feststellungsanträge der GBV waren wesentlich für die Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht und somit der Richtigkeit der Abgabenerklärungen. Eine dementsprechende Dokumentation war daher von besonderer Bedeutung, etwa im Hin-

Gemeinnützige Bauvereinigungen (GBV)

blick auf einen Antrag der Abgabenbehörde nach § 35 WGG (Entziehung der Gemeinnützigkeit) an die Landesregierung.

In beiden überprüften Finanzämtern (Wien 1/23 und Linz) waren sowohl die Anträge als auch die entsprechenden Bescheide nicht elektronisch erfasst. Das Finanzamt Linz legte – ebenso wie das Finanzamt Wien 1/23 – diese Unterlagen im jeweiligen Papierakt ab. Seit Dezember 2012 verfügten jedoch alle Wiener Finanzämter ausschließlich über elektronische Akten, welche eine Beifügung von Papierunterlagen nicht ermöglichten. Daher wurden in sämtlichen Wiener Finanzämtern – und damit auch im Finanzamt Wien 1/23 – diese Papierunterlagen nicht eingescannt; sie waren nicht elektronisch gespeichert und standen demnach nicht beim jeweiligen elektronischen Veranlagungsakt zur Verfügung.

Die Fachbereiche beider überprüfter Finanzämter führten eigenständige Aufzeichnungen über die Anzahl und Art der GBV-Anträge mittels selbst erstellter Listen.

- 14.2** Der RH hielt kritisch fest, dass seit Dezember 2012 die Ausnahme- und Feststellungsanträge der GBV sowie die dementsprechenden Bescheide nach Befassung des Finanzamts Wien 1/23 nicht im elektronischen Veranlagungsakt erfasst und gespeichert waren. Für den RH war daher – v.a. auch wegen der geteilten Zuständigkeit der Finanzämter für GBV-Fälle (siehe TZ 12) – nicht sichergestellt, dass die für die Veranlagung zuständigen Finanzämter alle für die steuerliche Beurteilung von GBV erforderlichen Unterlagen und Informationen zur Verfügung hatten.

Der RH empfahl, die Ausnahme- und Feststellungsanträge der GBV sowie die dementsprechenden Bescheide in den elektronischen Veranlagungsakten zu erfassen, um diese für die Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht und der Richtigkeit der Abgabenerklärungen entsprechend berücksichtigen zu können.

- 14.3** *Laut Stellungnahme des BMF könnten durch die neu geschaffene Scan-Funktionalität des „Hochladens (upload) von pdf-Dokumenten“ nicht elektronische Aktenteile zu einem bestehenden Antrag/Bescheid/Vermerk hochgeladen werden. Das BMF werde die diesbezüglichen erlassmäßigen Regelungen/Informationen bei den Finanzämtern in Erinnerung rufen.*

Steuerliche Erfassung der gemeinnützigen Bauvereinigungen

- 15.1** Der RH stellte fest, dass die GBV im AIS der Abgabenverwaltung keine eigene innerorganisatorische Kennzeichnung aufwiesen. Einziges Merkmal war die Mitgliedsnummer beim Revisionsverband²⁹, welche jedoch nicht bei allen GBV hinterlegt war. Außerdem informierte der Revisionsverband die Finanzverwaltung nicht regelmäßig über allfällige Änderungen (z.B. neue Mitgliedsnummer nach einem Sitzwechsel der GBV in ein anderes Bundesland; Löschung der Mitgliedsnummer).

Für die Finanzämter bestand keine Möglichkeit, die aktuell oder historisch steuerlich erfassten GBV elektronisch mit Hilfe des AIS der Abgabenverwaltung auszuwerten bzw. zu analysieren. Deshalb führten die Fachbereiche der überprüften Finanzämter eigene Übersichtslisten.

- 15.2** Der RH hielt kritisch fest, dass das einzige, für steuerliche Zwecke vorgesehene Kennzeichnungsmerkmal für GBV, nämlich die Mitgliedsnummer beim Revisionsverband, nicht zuverlässig erfasst war. Teilweise war die Mitgliedsnummer nicht bei allen GBV ersichtlich oder nicht mehr aktuell. Daher gab es für die Finanzämter keine elektronischen Gesamtauswertungsmöglichkeiten aus den Datenbeständen des AIS der Abgabenverwaltung im Hinblick auf die GBV.

Der RH empfahl dem BMF, mit dem Revisionsverband verpflichtende sowie jeweils aktuelle Meldungen der Mitgliedsnummern von GBV zu vereinbaren. Weiters sollte die steuerliche Kennzeichnung von GBV für die Finanzämter elektronisch auswertbar sein.

- 15.3** *Gemäß Stellungnahme des BMF sei in der Grunddatenverwaltung Finanzanwendungen eine Kennzeichnung der GBV vorgesehen. Die Implementierung sei aufgrund der sehr knappen IT-Ressourcen noch nicht erfolgt. Darüber hinaus verwies das BMF auf seine Ausführungen zu TZ 8, wonach die organisatorischen Regelungen zur einheitlichen Vorgangsweise bei der Neuanlage von Subjekten in Ausarbeitung sei.*

²⁹ ein Buchstabe für die Bundeslandkennung plus drei Ziffern

Prüfberichte des Revisionsverbandes

- 16.1** (1) Die GBV hatten sich in jedem Geschäftsjahr einer Prüfung des Jahresabschlusses zu unterziehen. Die Prüfberichte waren vom Revisionsverband spätestens drei Monate nach Beendigung der Prüfung der Landesregierung und der zuständigen Abgabenbehörde vorzulegen³⁰.

Der RH stellte fest, dass in den überprüften Finanzämtern die jährlichen Prüfberichte nicht lückenlos vorhanden waren. So fehlten im Finanzamt Linz vier Prüfberichte für das Jahr 2012, im Finanzamt Wien 1/23 87 Prüfberichte für die Jahre 2010 bis 2012.

- (2) Die Prüfberichte enthielten u.a. wesentliche Informationen zur Gebarung der GBV, die auch für die abgabenrechtliche Beurteilung bedeutend waren. So fanden sich etwa Berechnungen über die Bildung des sogenannten Reservekapitals. Dabei handelte es sich um Eigenkapital der GBV, das zunächst nicht für begünstigte Geschäfte verwendet wurde, jedoch innerhalb von drei Geschäftsjahren dafür zu widmen war³¹.

Für Zwecke der Körperschaftsteuer waren die Einkünfte aus der Verwaltung von Reservekapital in einem eigenen Rechnungskreis zu erfassen und konnten einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden. Die Rücklage war in den Folgejahren in jenem Verhältnis steuerneutral aufzulösen, in dem sich das Reservekapital im Vergleich zum Vorjahr verringerte. Rücklagen oder Rücklagenteile, die nicht bis zum Ablauf des der Zuführung folgenden dritten Wirtschaftsjahres verwendet werden konnten, waren gewinnerhöhend aufzulösen³².

Die Zuführung und Verwendung der steuerfreien Rücklage aus der Bildung von Reservekapital war zwar für steuerliche Zwecke in einem gesonderten Verzeichnis als Beilage zur Körperschaftsteuererklärung getrennt nach den einzelnen Wirtschaftsjahren aufzugliedern³³. Die Abgabenbehörden konnten jedoch zwecks Abklärung der Körperschaftsteuerpflicht nur den jährlichen Prüfberichten entnehmen, ob eine GBV Reservekapital gebildet hatte und wie dieses berechnet war.

Um einen Überblick über die steuerliche Bedeutung des Reservekapitals von GBV zu erhalten, wertete der RH 74 Fälle aus Wien und 23 Fälle aus Linz aus. Bezogen auf das jeweils letzte verfügbare Berichtsjahr

³⁰ § 28 WGG

³¹ § 7 WGG

³² § 6a KStG 1988

³³ § 6a Abs. 5 KStG 1988

(2012 bzw. 2011) hatten in Wien 18 GBV ein Reservekapital; in Linz waren es drei GBV. In einem dieser Fälle ergab sich eine Körperschaftsteuerpflicht aus der nicht fristgerechten Auflösung der Rücklage.

Die Ergebnisse dieser Stichprobe deckten sich mit der Auskunft des BMF, wonach das Reservekapital für die Körperschaftsteuer nur eine untergeordnete Bedeutung habe.

Überdies ergab eine Studie aus dem Jahr 2010³⁴, dass im Jahr 2008 nur 25 von 173 GBV über ein Reservekapital verfügten; dieses habe insgesamt 40,4 Mio. EUR betragen. Wie hoch die aus der Verwaltung dieses Reservekapitals resultierenden Einkünfte waren und welche Folgen sich daraus für die Körperschaftsteuer ergaben, ging aus der Studie nicht hervor.

- 16.2** Der RH hielt kritisch fest, dass die jährlichen Prüfberichte über die Jahresabschlüsse der GBV trotz gesetzlicher Verpflichtung nicht vollständig in den Finanzämtern verfügbar waren. Sie bildeten jedoch eine wesentliche Grundlage, um eine steuerliche Beurteilung der GBV vornehmen zu können. Der RH wies kritisch darauf hin, dass die Abgabenverwaltung ohne Prüfberichte nicht in der Lage war, etwa die Steuerpflicht von Einkünften aus der Verwaltung des Reservekapitals zu erheben und die Körperschaftsteuer dementsprechend festzusetzen.

Er empfahl, fehlende Prüfberichte über die Jahresabschlüsse der GBV beim Revisionsverband umgehend einzumahnen und diese entweder in den elektronischen Veranlagungsakten zu erfassen oder jedenfalls dort einen entsprechenden Vermerk zu setzen.

- 16.3** *Laut Stellungnahme des BMF nehme es die Empfehlung des RH auf. Es liege in der Eigenverantwortung der Finanzämter, die jährlichen Prüfberichte und Jahresabschlüsse der GBV – als Grundlage für die steuerliche Beurteilung – bei Nichtvorliegen beim Revisionsverband abzuverlangen.*

Hinsichtlich der elektronischen Erfassung verwies das BMF auf seine Ausführungen zu TZ 14 betreffend die elektronische Erfassung nicht elektronischer Aktenteile.

- 16.4** Der RH verwies auf die Dienst- und Fachaufsicht des BMF über die Finanzämter; diese wäre zu nützen, um die fehlenden Prüfberichte über die Jahresabschlüsse der GBV umgehend einzumahnen.

³⁴ Studie über die wirtschaftliche Situation der Gemeinnützigen Bauvereinigungen in Österreich, KPMG Austria GmbH, 22. Dezember 2010

Außenprüfungen

17.1 (1) Gemäß Erlass des BMF vom 2. Februar 2010, GZ BMF-280000/0015-IV/2/2010 (Organisationshandbuch der Finanzverwaltung), war es Ziel der Außenprüfungen, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse für die Abgabenerhebung zu prüfen und für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sorgen.

Nach den Angaben des BMF erfolgten Außenprüfungen nur in jenen Fällen, bei denen abgabenrechtlich relevante Sachverhalte vorlagen, die vom Innendienst des Finanzamtes nicht umfassend gewürdigt werden konnten. Die Gemeinnützigkeit von Vereinen und Bauvereinigungen sei in der Regel ein Grund für die Anregung zur Durchführung einer Außenprüfung und bilde regelmäßig einen Prüfungsschwerpunkt.

(2) Die Prüfungszuständigkeit für Außenprüfungen richtete sich grundsätzlich nach der Umsatzhöhe des Unternehmens und war zwischen den Finanzämtern (Amtsbetriebsprüfung) und der bundesweit agierenden Großbetriebsprüfung aufgeteilt. Zudem lag für bestimmte Branchen und Rechtsformen sowie für bestimmte Fälle der Gruppenbesteuerung eine Sonderzuständigkeit der Großbetriebsprüfung vor.

Für Vereine zeigte sich folgende Prüfungszuständigkeit:

Tabelle 12: Prüfungszuständigkeit für Vereine 2009 bis 2012					
	2009	2010	2011	2012	Veränderung 2009 bis 2012
	Anzahl				in %
Großbetriebsprüfung	89	90	91	91	2
Amtsbetriebsprüfung	10.079	10.903	11.875	12.872	28
ohne Zuordnung ¹	4.401	3.723	3.053	1.213	- 72
	in %				
Anteil Großbetriebsprüfung	0,61	0,61	0,61	0,64	-
Anteil Amtsbetriebsprüfung	69,18	74,09	79,07	90,80	-
ohne Zuordnung ¹	30,21	25,30	20,32	8,56	-

¹ mittlerweile gelöschte Vereine

Quellen: BMF; RH

Die Finanzämter (Amtsbetriebsprüfung) waren überwiegend für Außenprüfungen von Vereinen zuständig. Von 2009 bis 2012 erhöhte sich die Anzahl der Fälle sogar um rd. 28 %. Die Großbetriebsprüfung war hingegen im überprüften Zeitraum nur für rd. 90 Vereine prüfungszuständig.

Für GBV zeigte sich folgende Prüfungszuständigkeit:

Tabelle 13: Prüfungszuständigkeit für gemeinnützige Bauvereinigungen 2009 bis 2012					
	2009	2010	2011	2012	Veränderung 2009 bis 2012
	Anzahl ¹				in %
Großbetriebsprüfung	88	88	88	88	0
Amtsbetriebsprüfung	96	98	98	99	3
	in %				
Anteil Großbetriebsprüfung	48	47	47	47	
Anteil Amtsbetriebsprüfung	52	53	53	53	

¹ ohne bereits gelöschte GBV; die Anzahl ist demnach nicht ident mit jener im Kenndatenkasten und in Tabelle 11

Quellen: BMF; RH

Bei den GBV lag – im Unterschied zu den Vereinen – im Hinblick auf die Prüfungszuständigkeit von Finanzämtern und Großbetriebsprüfungen ein nahezu ausgewogenes Verhältnis vor.

(3) Neben den Finanzämtern und der Großbetriebsprüfung war u.a. auch die Finanzpolizei im Rahmen der Betrugsbekämpfung tätig. Aufgrund ihrer Kompetenz war es ihr möglich, Sachverhalte aufzudecken – u.a. auch bei Vereinen, die nicht steuerlich erfasst waren –, die von steuerlicher Relevanz sein konnten (siehe TZ 7).

(4) Der RH überprüfte in den Finanzämtern Wien 1/23 und Linz anhand von Einzelfällen die Praxis bei der Durchführung von Betriebsprüfungen bei gemeinnützigen Vereinen und gemeinnützigen Bauvereinigungen, insbesondere im Hinblick auf die Schwerpunktsetzung zur Gemeinnützigkeit.

Außenprüfungen

Tabelle 14: Einzelfälle von Außenprüfungen bei gemeinnützigen Vereinen und Bauvereinigungen

Organisationseinheit	Fälle	Gemeinnützigkeit		Mehrergebnis ¹
		geprüft	aberkannt	> 30.000 EUR
		Anzahl		
gemeinnützige Vereine				
Finanzamt Wien 1/23	11	3	2	11
Großbetriebsprüfung Standort Wien	11	1	0	5
gemeinnützige Vereine Wien Teilsumme	22	4	2	16
Finanzamt Linz	14	4	1	5
Großbetriebsprüfung Standort Linz	8	2	1	1
gemeinnützige Vereine Linz Teilsumme	22	6	2	6
gemeinnützige Bauvereinigungen				
Finanzamt Wien 1/23	17	0	0	0
Großbetriebsprüfung Standort Wien	21	0	0	4
gemeinnützige Bauvereinigungen Wien Teilsumme	38	0	0	4
Finanzamt Linz	11	0	0	0
Großbetriebsprüfung Standort Linz	14	1	0	0
gemeinnützige Bauvereinigungen Linz Teilsumme	25	1	0	0

¹ Beträge, die aufgrund von Außenprüfungen zu höheren Vorschreibungen auf Abgabekonten führten

Quellen: Finanzamt Wien 1/23; GBP Wien; Finanzamt Linz; GBP Linz; BMF

Es zeigte sich, dass bei den vom RH untersuchten Fällen die Gemeinnützigkeit im Rahmen einer Außenprüfung von Vereinen nur in zehn Fällen einen Prüfungsschwerpunkt bildete. Nach den Angaben der Finanzämter hätte diese aufgrund der geringen steuerlichen Relevanz eine untergeordnete Bedeutung. Zudem seien auch die dafür erforderlichen personellen Ressourcen nicht ausreichend vorhanden. Allerdings endeten zahlreiche Außenprüfungen mit Mehrergebnissen von mehr als 30.000 EUR.

Bei den GBV bildete die Prüfung der Gemeinnützigkeit mit einer Ausnahme (Großbetriebsprüfung Standort Linz) in den vom RH untersuchten Fällen gar keinen Schwerpunkt. Nach Angabe der Finanzämter

obliege die Prüfung der Gemeinnützigkeit bei GBV dem Revisionsverband.³⁵

- 17.2** Der RH kritisierte, dass die Gemeinnützigkeit von Vereinen und Bauvereinigungen entgegen den Angaben des BMF keinen regelmäßigen Schwerpunkt der Außenprüfungen bildete. Bei den vom RH untersuchten Fällen zeigte sich, dass Außenprüfungen bei Vereinen teilweise zu bedeutenden Mehrergebnissen (mehr als 30.000 EUR im Einzelfall) führten.

Der RH empfahl daher, für Vereine und GBV bundesweit in unregelmäßigen und angemessenen Intervallen Schwerpunktprüfungen auch im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit durchzuführen, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen und Maßnahmen der General- und Spezialprävention zu setzen.

- 17.3** *Laut Stellungnahme des BMF nehme es die Empfehlung des RH für die Erstellung des nächsten Jahresprüfungsplans auf.*

³⁵ Das Finanzamt Linz setzte allerdings im Jahr 2011 einen Prüfungsschwerpunkt bei GBV, ohne jedoch die Gemeinnützigkeit näher zu überprüfen. Dabei wurde bei 25 Wohnbaugenossenschaften gemäß § 7 Abs. 4 WGG das Vorliegen getrennter Rechnungskreise im Rechnungswesen überprüft. Diese Prüfungen führten zu keinen Beanstandungen.

Schlussempfehlungen

18 Zusammenfassend hob der RH die folgenden Empfehlungen an das BMF hervor:

(1) Das BMF sollte darauf hinwirken, dass Gesetze (i.e.S. Bundesabgabenordnung (BAO) und Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG)) so klar und präzise wie möglich definiert werden, um deren Vollzug (insbesondere betreffend Gemeinnützigkeit und Gemeinwohl) zu erleichtern. (TZ 2)

(2) Das BMF sollte für die Steuerbegünstigungen i.Z.m. der Gemeinnützigkeit qualitative und quantitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festlegen, die Zielerreichung, die Wirkungen und die Treffsicherheit untersuchen und danach beurteilen, ob die Beibehaltung der Begünstigung noch erforderlich ist. (TZ 5)

(3) Die fehlenden ZVR-Zahlen von Vereinen (fortlaufende Vereinsregisterzahl) sollten so rasch wie möglich in den Grunddaten erfasst werden. (TZ 7)

(4) Die Gemeinnützigkeit eines Vereins wäre in den Grunddaten zu kennzeichnen. (TZ 7)

(5) Das BMF sollte eine einheitliche Vorgangsweise bei den Neuaufnahmen von Vereinen festlegen, wobei auf ein ausgewogenes Verhältnis zwischen Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Verwaltungsaufwand zu achten wäre. (TZ 8)

(6) Fälle, bei denen zunächst keine steuerliche Relevanz bestand, wären elektronisch evident zu halten, um im Sinne der Verwaltungsvereinfachung bei künftigen Anfragen desselben Vereins auf bereits erfolgte Erledigungen zurückgreifen zu können. (TZ 8)

(7) Das BMF sollte prüfen, ob eine Konzentration der Vereine auf wenige BV-Teams (Team Betriebsveranlagung/-prüfung) pro Finanzamt vorteilhaft wäre. (TZ 9)

(8) Das BMF sollte die Zusammenarbeit mit den Ämtern der Landesregierungen bei Fragen der Gemeinnützigkeit von gemeinnützigen Bauvereinigungen (GBV) durch institutionalisierten Wissens- bzw. Erfahrungsaustausch intensivieren. (TZ 10)

(9) Das BMF sollte auf eine Konzentrierung der Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben von GBV auf wenige Finanzämter bundesweit hinwirken. (TZ 12)

(10) Je Finanzamt wäre nur ein BV-Team mit der steuerlichen Betreuung von GBV vorzusehen, um die erforderlichen Fachkenntnisse zu bündeln. (TZ 13)

(11) Die Ausnahme- und Feststellungsanträge der GBV sowie die dementsprechenden Bescheide wären in den elektronischen Veranlagungsakten zu erfassen, um diese für die Beurteilung der Körperschaftsteuerpflicht und der Richtigkeit der Abgabenerklärungen entsprechend berücksichtigen zu können. (TZ 14)

(12) Das BMF sollte mit dem Revisionsverband verpflichtende sowie jeweils aktuelle Meldungen der Mitgliedsnummern von GBV vereinbaren. (TZ 15)

(13) Die steuerliche Kennzeichnung von GBV sollte für die Finanzämter elektronisch auswertbar sein. (TZ 15)

(14) Fehlende Prüfberichte über die Jahresabschlüsse der GBV wären beim Revisionsverband umgehend einzumahnen. (TZ 16)

(15) Die Prüfberichte über die Jahresabschlüsse der GBV wären entweder in den elektronischen Veranlagungsakten zu erfassen oder es wäre jedenfalls dort ein entsprechender Vermerk zu setzen. (TZ 16)

(16) Es wären für Vereine und GBV bundesweit in unregelmäßigen und angemessenen Intervallen Schwerpunktprüfungen auch im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit durchzuführen, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen und Maßnahmen der General- und Spezialprävention zu setzen. (TZ 17)