



universität  
wien

# MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

Steuerliche Grenzen und Möglichkeiten der Ausgliederung von Betrieben gemeinnütziger Vereine und die Reichweite deren Vermögensverwaltung

verfasst von / submitted by

Karol Dolinski, BSc (WU)

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2021

Studienkennzahl lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme code as it appears on  
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /  
Postgraduate programme as it appears on  
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

DDr. Klaus Wiedermann



# Inhaltsverzeichnis

<b>1. Einleitung .....</b>	<b>1</b>
<b>2. Wirtschaftliche Abgrenzung .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1. Begriffsabgrenzung „gemeinnütziger“ Verein .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1.1. Allgemein.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1.2. Abgabenrechtliche Begünstigungen gemeinnütziger Vereine.....</b>	<b>4</b>
<b>2.1.2.1. Körperschaftsteuerrechtliche Begünstigung.....</b>	<b>7</b>
<b>2.1.2.2. Umsatzsteuerrechtliche Begünstigung.....</b>	<b>9</b>
<b>3. Statutarische Deckung der Ausgliederung aus einem gemeinnützigen Verein als wesentliche Anwendungsvoraussetzung.....</b>	<b>13</b>
<b>3.1. Steuerliche Anforderungen an die Statuten bzw Satzung.....</b>	<b>13</b>
<b>3.2. Ideelle und materielle Mittel in der Vereinssatzung bei Ausgliederungen.....</b>	<b>14</b>
<b>3.2.1 Verankerung der Ausgliederung in den ideellen Mitteln .....</b>	<b>14</b>
<b>3.2.2 Die materiellen Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Vereinszwecks....</b>	<b>16</b>
<b>3.2.3 Absehen von der Abgabepflicht (Ausnahmegenehmigung) .....</b>	<b>17</b>
<b>3.3. Die vollkommene Übereinstimmung der Satzung mit der gemeinnützigen Geschäftsführung .....</b>	<b>19</b>
<b>3.4. Der Verzicht auf Gewinnerzielung in der gemeinnützigen Satzung .....</b>	<b>21</b>
<b>3.5. Die nachträgliche Änderung der Vereinsstatuten.....</b>	<b>22</b>
<b>3.5.1. Mängel in der Rechtsgrundlage des Vereins (Satzungsmängel) .....</b>	<b>23</b>
<b>3.5.2. Leichter Satzungsmangel .....</b>	<b>23</b>
<b>3.5.3. Schwerer Satzungsmangel .....</b>	<b>24</b>
<b>3.6. Die Bindung der Vermögensverwendung als wesentlicher Bestandteil der Statuten.....</b>	<b>25</b>
<b>3.6.1. Die freiwillige Auflösung des Vereins und die Verwertung des Vereinsvermögens .....</b>	<b>27</b>
<b>3.6.2. Die behördliche Auflösung des Vereins und die Verwertung des Vereinsvermögens .....</b>	<b>29</b>
<b>3.6.3. Die Vereinsinsolvenz.....</b>	<b>29</b>

<b>4. Ausgliederungen von Betrieben und Vermögen aus einem gemeinnützigen Verein .....</b>	<b>31</b>
<b>4.1. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb .....</b>	<b>31</b>
<b>4.1.1. Definition und Merkmale der drei wesentlichen Betriebsformen.....</b>	<b>32</b>
<b>4.1.1.1. Unentbehrlicher Hilfsbetrieb .....</b>	<b>32</b>
<b>4.1.1.2. Entbehrlicher Hilfsbetrieb .....</b>	<b>34</b>
<b>4.1.1.3. Begünstigungsschädlicher Betrieb bzw Gewerbe/-Gewinnbetrieb .....</b>	<b>36</b>
<b>4.1.1.4. Beispiel „Ausgliederung begünstigungsschädlicher Profibetrieb aus einem gemeinnützigen Sportverein“ .....</b>	<b>39</b>
<b>4.2. Triebfeder für Betriebsausgliederungen aus einem gemeinnützigen Verein .....</b>	<b>45</b>
<b>4.3. Darstellung der praxisrelevanten Umstrukturierungen bzw Ausgliederungen .....</b>	<b>47</b>
<b>4.3.1. Ausgliederungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Artikels III UmgrStG .....</b>	<b>47</b>
<b>4.3.1.1. Begünstigtes Vermögen gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG.....</b>	<b>48</b>
<b>4.3.1.2. Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 5 Abs 1 EStG und die sich daraus ergebende Übergangsgewinnbesteuerung .....</b>	<b>49</b>
<b>4.3.1.3. Einbringung eines begünstigungsschädlichen Betriebes bzw Gewinnbetriebes nach Artikel III UmgrStG in eine nicht begünstigte Betriebs GmbH.....</b>	<b>51</b>
<b>4.3.1.4. Einbringung eines steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetriebes nach Artikel III UmgrStG in eine steuerlich begünstigte Betriebs-GmbH.....</b>	<b>52</b>
<b>4.3.2. Ausgliederungen außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG.....</b>	<b>53</b>
<b>4.3.2.1. Verpachtung eines begünstigungsschädlichen Betriebes .....</b>	<b>54</b>
<b>4.3.2.2. Widmung von wertvollem Vermögen aus dem Vereinsvermögen an eine gemeinnützige Privatstiftung bzw Stiftung nach BStFG.....</b>	<b>55</b>
<b>5. Die Reichweite der Vermögensverwaltung in einem gemeinnützigen Verein .....</b>	<b>58</b>
<b>5.1. Der Begriff der „Vermögensverwaltung“ .....</b>	<b>58</b>
<b>5.2. Abgrenzung zum Betriebsvermögen bzw zu betrieblichen Einkünften.....</b>	<b>59</b>
<b>5.2.1. Begünstigungsschädliche Vermögensverwaltung .....</b>	<b>62</b>
<b>5.2.2. Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb .....</b>	<b>62</b>

<b>5.3. Wesentliche Tätigkeitsfelder eines gemeinnützigen Vereins im Rahmen der Vermögensverwaltung .....</b>	<b>64</b>
<b>5.3.1. Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen .....</b>	<b>65</b>
<b>5.3.2. Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften .....</b>	<b>67</b>
<b>5.3.3. Beteiligungsveräußerung /-erwerb innerhalb des gemeinnützigen Vereins ....</b>	<b>69</b>
<b>5.3.4. Verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen und Wertpapiererträge .....</b>	<b>70</b>
<b>6. Zusammenfassung.....</b>	<b>72</b>
<b>7. Literaturverzeichnis.....</b>	<b>74</b>
<b>8. Abbildungsverzeichnis .....</b>	<b>83</b>

## 1. Einleitung

Das Vereinssteuerrecht ist von hoher Komplexität geprägt. Speziell in Bezug auf gemeinnützig agierende Organisationen, wie unternehmerisch tätige gemeinnützige Vereine, ergeben sich einerseits hinsichtlich der steuerlichen Möglichkeiten der Ausgestaltung der Organisationsstrukturen viele Fragenstellungen, andererseits sind auch die steuerlichen Grenzen von unternehmerisch tätigen Vereinen in Bezug auf die Ausgliederung von Betrieben und das Halten von Beteiligungen ebenso zu berücksichtigen. Diese Arbeit wird sich mit beiden Aspekten, sowohl den steuerlichen Möglichkeiten als auch steuerlichen Grenzen der Ausgliederung von unterschiedlichen Betrieben eines gemeinnützigen Vereins und der Reichweite der Vermögensverwaltung durch einen gemeinnützigen Verein, befassen.

Die Komplexität des Vereinssteuerrechts resultiert aus der hohen Bedeutung dieser wirtschaftlichen Verkehrsteilnehmer für unser gesellschaftliches Zusammenleben und der sich daraus ableitenden Einflussnahme der Politik hinsichtlich der begünstigten Behandlung gemeinnütziger Vereine durch die Finanzverwaltung. Darüber hinaus kann die Bundesabgabenordnung als solche, obwohl sie grundsätzlich klar ausformuliert ist, in der Praxis nicht auf alle Sachverhalte ausreichend präzise eingehen.<sup>1</sup> Die Lücken werden durch die Judikatur des VwGH nur zum Teil geschlossen. Die Tatsache, dass gemeinnützige Vereine laut Bundesabgabenordnung nicht gewinnorientiert tätig sein dürfen<sup>2</sup>, erschwert in der Praxis oftmals die Auslegung im Hinblick auf wirtschaftliche Tätigkeiten. Damit einhergehend ergeben sich die bereits oben erwähnten Fragestellungen hinsichtlich der Ausgliederung begünstigungsschädlicher Betriebe sowie unentbehrlicher und entbehrlicher Hilfsbetriebe in andere Rechtsformen, wie beispielsweise in eine Tochter-GmbH, um nur eine einer Vielzahl von Möglichkeiten aufzuzeigen. Mittelgroße bis große gemeinnützige Vereine können sich aus mehreren wirtschaftlichen Subeinheiten bzw Betrieben zusammensetzen, weshalb die Überlegung zur Organisationsstruktur des gesamten Vereins einen maßgeblichen Einfluss auf die ihm zustehenden Begünstigungen auf abgabenrechtlicher Ebene hat. Damit der

---

<sup>1</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 593.

<sup>2</sup> Vgl § 31 BAO iVm § 39 Z 2 BAO.

Gemeinnützigkeitsstatus bewahrt werden kann, können sowohl Gewinnbetriebe als auch schädliche Betriebe, nicht nur aus einer steuerlichen Überlegung heraus, ausgelagert werden.<sup>3</sup> Im Zusammenhang mit den Ausgliederungen eines Betriebes aus dem gemeinnützigen Verein wird in dieser Arbeit auch auf die in der Bundesabgabenordnung definierte Vermögensverwaltung<sup>4</sup> näher eingegangen. Parallel zu den Ausführungen über Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und den Einkünften aus Bank- und Wertpapierzinsen bzw realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen werden hauptsächlich die aus der Ausgliederung resultierenden Beteiligungserträge von Kapitalgesellschaften beschrieben und anhand von Fallbeispielen dargestellt.

---

<sup>3</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 736.

<sup>4</sup> Vgl § 32 BAO.

## 2. Wirtschaftliche Abgrenzung

### 2.1. Begriffsabgrenzung „gemeinnütziger“ Verein

#### 2.1.1. Allgemein

Wie den Vereinsrichtlinien zu entnehmen ist, sind Zwecke dann als gemeinnützig zu erachten, wenn durch die Erfüllung des Zwecks die Allgemeinheit gefördert wird.<sup>5</sup> Beispielhaft für die diversen Tätigkeiten eines gemeinnützigen Vereins können die in § 35 Abs 2 BAO angeführten Bereiche, wie der Körpersport, die Schulbildung, Heimatkunde und die Förderung der Kunst und Wissenschaft, genannt werden.<sup>6</sup> Zudem ist die selbstlose Gesinnung der Entscheidungsträger im Verein (Mitglieder, Gründer) in Bezug auf die Gemeinnützigkeit von fundamentaler Bedeutung.<sup>7</sup>

Die rechtliche Auslegung des Begriffs „Allgemeinheit“ kann durchaus auch enger begrenzt gesehen werden und zielt keineswegs auf die gesamte Bevölkerung ab. Folgenreicher wäre ein zu eng begrenzter geförderter Personenbereich durch den gemeinnützigen Verein, welcher durch die gezielte Steuerung der Geschäftsführung des Vereins gewollt dauernd als klein zu erachten wäre.<sup>8</sup> Eine Einschränkung der Anzahl der den Verein fördernden Personen und anderer Rechtsträger wird hingegen nicht als begünstigungsschädlich ausgelegt.<sup>9</sup> Zudem müssen weitere formale und inhaltliche Merkmale vorliegen, um den Steuervorteil der Gemeinnützigkeit anzuwenden. Für die Widersprüchlichkeit zwischen den steuerlichen Bestimmungen und der weit verbreiteten Nichtbeachtung dieser hinsichtlich der Abgabenbegünstigung in der gängigen Praxis werden im Folgenden hauptsächlich drei Gründe genannt:<sup>10</sup>

Erstens die fehlende Konstanz in der Meldung neuer Vereine durch die Vereinsbehörde an das Finanzamt. Vereine sind im Grunde genommen verpflichtet, vorgenommene Änderungen in den Statuten, welche steuerliche Themen betreffen, an das zuständige Finanzamt zu melden und in Falle der Steuerpflicht auch Steuererklärungen abzuge-

---

<sup>5</sup> Vgl VereinsR Rz 13.

<sup>6</sup> Vgl § 35 Abs 2 BAO.

<sup>7</sup> Vgl VereinsR Rz 13.

<sup>8</sup> Vgl VereinsR Rz 14.

<sup>9</sup> Vgl VereinsR Rz 16.

<sup>10</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 602.

ben.<sup>11</sup> Das Unterlassen der Meldung dieser Änderungen trägt dazu bei, dass viele Vereine über einige Jahre bis hin zu einer etwaigen Betriebsprüfung unter dem Radar des Finanzamts am wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen.<sup>12</sup>

Zweitens haben für Vereine, die vorwiegend ihre finanziellen Mittel aus Beiträgen ihrer Mitglieder und Spenden beziehen, steuerliche Begünstigungen seit dem Wegfall der Schenkungssteuer an Bedeutung verloren. Vor der Gesetzesänderung waren Spenden an einen Verein, welcher nicht gemeinnützige Zwecke verfolgt, ab einer gewissen betraglichen Höhe schenkungssteuerpflichtig.<sup>13</sup>

Drittens werden von Seiten der Finanzverwaltung Betriebsprüfungen bei Vereinen seltener durchgeführt als bei anderen Rechtsträgern. Dies resultiert aus der hohen Anzahl kleiner Vereine und dem damit verbundenen hohen Verwaltungsaufwand des Finanzamts, welcher im Verhältnis zu den daraus resultierenden Steuernachzahlungen nicht als effizient angesehen werden kann.<sup>14</sup> Im Folgenden werden die Voraussetzungen zum Erlangen von abgabenrechtlichen Begünstigungen gemeinnütziger Vereine erläutert.

### **2.1.2. Abgabenrechtliche Begünstigungen gemeinnütziger Vereine**

Mit Ende Dezember 2018 bestanden österreichweit 124.629 Vereine<sup>15</sup>, von welchen die deutliche Mehrheit, ca 80 – 90 %, als steuerlich nicht begünstigt zu klassifizieren wäre (bei einer Prüfung durch das Finanzamt).<sup>16</sup> Auf die Voraussetzungen steuerlicher bzw abgabenrechtlicher Begünstigungen hingegen, wird nun näher eingegangen.

Die Rechtsform eines Vereins entsteht mit der Einladung durch die Vereinsbehörde, das sind die Bundespolizeidirektionen, die bekannt gegebenen Tätigkeiten aufzunehmen und zu verfolgen.<sup>17</sup> Ab diesem Zeitpunkt erlangt der Verein Rechtspersönlichkeit,

---

<sup>11</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 602.

<sup>12</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 602.

<sup>13</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 602.

<sup>14</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 602.

<sup>15</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 602. Mittlerweile hat sich bis 31.12.2020 die Zahl der Vereine auf 126.141 erhöht (Vgl BMI Abteilung III/3, Vereinsstatistik 2020).

<sup>16</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 601.

<sup>17</sup> Vgl § 2 Abs 1 Vereinsgesetz.

welche mit Eintragung der Auflösung des Vereins im Vereinsregister wieder erlöschen würde.<sup>18</sup> Der Verein ist dazu verpflichtet, von sich aus zu prüfen, ob Tatbestände vorliegen, welche Abgabepflicht auslösen und diese dem Finanzamt mitzuteilen.<sup>19</sup> Solange die Verantwortlichen im Verein dies nicht tun, ist eine Abgabenerklärung lediglich über Aufforderung der zuständigen Abgabenbehörde verpflichtend einzureichen.<sup>20</sup>

Das Finanzamt kann im Bedarfsfall über in der Vergangenheit liegenden Sachverhalte die Gemeinnützigkeit eines Vereins feststellen, wenn ein entsprechender Antrag von Vereinsseite eingebracht worden ist.<sup>21</sup> Ein Rechtsmittel gegen die von Finanzamt festgestellte Gemeinnützigkeit ist unzulässig, dieses kann nur gegen die Steuerbescheide erhoben werden, die das Verfahren aus diesem Grund abschließen.<sup>22</sup>

Um in den Vorteil der Abgabenbegünstigung zu gelangen, muss der gemeinnützige Verein neben der Voraussetzung, nicht auf Erzielung von Gewinnen ausgelegt sein zu dürfen, noch weitere Erfordernisse erfüllen.<sup>23</sup> Zum einen muss die Gemeinnützigkeit auch eindeutig aus den im Vorhinein definierten und niedergeschriebenen Statuten hervorgehen und die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins in die Beurteilung der Begünstigungswürdigkeit miteinbezogen werden.<sup>24</sup> Auch der Verwaltungsgerichtshof unterstreicht dies in einem Erkenntnis und hält fest, dass die Vermögensmasse, zB ein gemeinnütziger Verein, welchem eine abgabenrechtliche Begünstigung zusteht, nach der Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Verfolgung des gemeinnützigen, begünstigten Zwecks dienen muss.<sup>25</sup>

Zudem müssen in den Vereinsstatuten die Voraussetzungen für die steuerlichen Begünstigungen enthalten sein. Zwingend vorgesehen ist der Gewinnausschluss und es muss sichergestellt werden, dass der Zweck und die dafür aufzubringenden Mittel nicht vermischt werden.<sup>26</sup> Vereine sind darüber hinaus gesetzlich dazu verpflichtet,

---

<sup>18</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 139.

<sup>19</sup> Vgl VereinsR Rz 12.

<sup>20</sup> Vgl VereinsR Rz 12.

<sup>21</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 139.

<sup>22</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 139.

<sup>23</sup> Vgl §§ 34 BAO.

<sup>24</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 605.

<sup>25</sup> Vgl VwGH 20.02.1996, 93/13/0210.

<sup>26</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 140.

jegliche nachträglichen Änderungen der Statuten, welche die Voraussetzung einer steuerlichen Begünstigung betreffen, dem Finanzamt innerhalb eines Monats mitzuteilen.<sup>27</sup> Laut einem VwGH-Erkenntnis müssen die Voraussetzungen für die mögliche Abgabenbegünstigung aufgrund der Satzung auch geprüft werden können.<sup>28</sup> Detailliertere Ausführungen hierzu folgen im Kapitel zur statutarischen Deckung, Kapitel 3.

Ein weiteres Merkmal, welches der gemeinnützige Verein erfüllen muss, um abgabenrechtliche Begünstigungen zu erlangen, ist die ausschließliche und unmittelbare Förderung der festgelegten Tätigkeiten in der Satzung.<sup>29</sup> Dem Verein ist es beispielsweise, bis auf die Verfolgung untergeordneter Zwecke in Höhe von 10 % der gesamten Vereinstätigkeit, nicht erlaubt, andere als begünstigte Zwecke zu verfolgen.<sup>30</sup> Eine praxisnahe Überprüfung dieser Gegebenheiten wird mittels Vergleich der durch den gemeinnützigen Verein erwirtschafteten Umsätze des Geschäftsjahres durchgeführt.<sup>31</sup>

Darüber hinaus darf es weder für die Mitglieder des Vereins eine Erfolgsbeteiligung geben, noch dürfen an eben diese Mitglieder unverhältnismäßig hohe Vergütungen ausbezahlt werden.<sup>32</sup>

Neben der oben beschriebenen ausschließlichen Förderung muss auch die unmittelbare Förderung des begünstigten Zweckes verfolgt werden.<sup>33</sup> Damit ist vor allem gemeint, dass der gemeinnützige Verein grundsätzlich selbst den begünstigten Zweck zu verfolgen hat, wobei dies auch durch einen Dritten erfolgen kann, wenn zwischen dem Verein und dem Dritten ein unmittelbares Weisungsverhältnis besteht.<sup>34</sup>

Als Beispiele für eine Drittpartei mit Weisungsbefugnis können freie Dienstnehmer, Werkvertragsnehmer und Kapitalgesellschaften, an welchen der gemeinnützige Verein eine Mehrheitsbeteiligung hält, genannt werden.<sup>35</sup> Bei dem Vorliegen einer Minderheitsbeteiligung ist die Schließung eines Erfüllungsgehilfenvertrages zwischen dem

---

<sup>27</sup> Vgl § 41 Abs 3 VereinsG.

<sup>28</sup> Vgl VwGH 20.02.1996, 93/13/0210.

<sup>29</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 31.

<sup>30</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 140.

<sup>31</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 140.

<sup>32</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 140.

<sup>33</sup> Vgl § 40 Abs 1 BAO.

<sup>34</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 615.

<sup>35</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 615 (616).

Mutter-Verein und der Tochter-Kapitalgesellschaft jedenfalls erforderlich.<sup>36</sup> Insbesondere die Variante mit der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft und die Reichweite der Vermögensverwaltung dieser durch den gemeinnützigen Verein wird ein wesentlicher Aspekt im Rahmen der Ausführungen in Kapitel 5.

Als nicht begünstigungsschädlich gelten auch Vermögensbestandteile eines gemeinnützigen Vereins, welche der Erfüllung des Vereinszweckes dienen, zB technische Geräte einer gemeinnützigen Forschungseinrichtung oder der Fußballplatz eines regionalen Sportvereins. Zudem verliert ein gemeinnütziger Verein seine steuerlichen Begünstigungen auch nicht dadurch, wenn in den Statuten ein Gewinnbetrieb angeführt wird, der zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine geschäftliche Tätigkeit entfaltet.<sup>37</sup>

#### **2.1.2.1. Körperschaftsteuerrechtliche Begünstigung**

Der gemeinnützige Verein unterliegt aufgrund des begünstigten Zwecks der Gemeinnützigkeit einer beschränkten Steuerpflicht, die sich auf die Vermögensverwaltung, den direkten Vereinsbereich und die unentbehrlichen Hilfsbetriebe des Vereins erstreckt.<sup>38</sup> Im Gegensatz zu den Bereichen, für welche die beschränkte Steuerpflicht gilt, unterliegen die durch den Verein geführten entbehrlichen Hilfsbetriebe und Gewinnbetriebe der unbeschränkten Steuerpflicht.<sup>39</sup> Demnach sind gemeinnützige Vereine gemäß § 5 Z 6 KStG grundsätzlich von der Körperschaftssteuerpflicht befreit, sofern es sich um Vermögensverwaltung wie zB Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens oder Erträgen aus Beteiligungen bzw Beteiligungsveräußerungen an gewinnorientierten Kapitalgesellschaften oder um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb handelt.<sup>40</sup> Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins hat zudem seit dem Kalenderjahr 2006 die Möglichkeit auf Rückvergütung<sup>41</sup> der Kapitalertragsteuer nach § 240 Abs 3 BAO, da gegenüber dem begünstigten Verein keine Abzugsverpflichtung besteht.<sup>42</sup>

---

<sup>36</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 616.

<sup>37</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 616.

<sup>38</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 128.

<sup>39</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 128.

<sup>40</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 141.

<sup>41</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 141.

<sup>42</sup> Vgl § 94 Z 6 lit c TS 5 EStG.

Bei den bereits oben erwähnten Gewinnbetrieben bzw begünstigungsschädlichen Betrieben<sup>43</sup> kann gemäß § 23 KStG ein jährlicher Freibetrag vom erwirtschafteten Einkommen gegengerechnet werden.<sup>44</sup> Die Bundesabgabenordnung sieht bei Gewinnbetrieben bzw wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zudem eine Ausnahmegenehmigung vor.<sup>45</sup> Auf Antrag des gemeinnützigen Vereins werden diese Ausnahmegenehmigungen unter den folgenden drei Voraussetzungen erteilt.<sup>46</sup> Erstens, wenn die Erreichung des gemeinnützigen Zweckes durch die sich ergebende Steuerpflicht gefährdet wäre. Zweitens, das Erfordernis, den sich durch die Genehmigung ergebenden Überschuss für begünstigte Zwecke zu verwenden.<sup>47</sup> Drittens, der gemeinnützige Verein hat aus dem begünstigungsschädlichen Betrieb bzw Gewinnbetrieb mehr als 40.000 EUR erwirtschaftet.

Um den Gemeinnützigkeitsstatus des Vereins nicht zu gefährden, können Gewinnbetriebe bzw begünstigungsschädliche Betriebe im Rahmen einer Einbringung gemäß Artikel III Umgründungssteuergesetz aus dem Vereinsvermögen in eine Tochter-Kapitalgesellschaft ausgegliedert werden. Die Vermögensverwaltung dieser Gesellschaft unter Voraussetzung der in Kapitel 3 beschriebenen statutarischen Deckung und die damit zusammenhängenden Gewinnausschüttungen sind beim gemeinnützigen Verein von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>48</sup>

Des Weiteren unterliegen auch Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen der beschränkten Steuerpflicht, sprich der Immobilienertragsteuer, sofern sie dem unmittelbaren Vereinsbereich bzw der Vermögensverwaltung zuzurechnen sind.<sup>49</sup> Die Grundstücksveräußerung ist nur dann steuerfrei, wenn sie aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb stammt.<sup>50</sup> Etwaige entstandene Verluste in der Sphäre der beschränkten Steu-

---

<sup>43</sup> Vgl § 45 Abs 3 BAO.

<sup>44</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 141. Der jährliche Freibetrag beträgt derzeit gemäß §23 KStG 10.000 EUR.

<sup>45</sup> Vgl § 44 Abs 2 BAO.

<sup>46</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 141.

<sup>47</sup> Vgl *Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 141.

<sup>48</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 133.

<sup>49</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 130.

<sup>50</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 130.

erpflicht können mit positiven Einkünften steuerpflichtiger Betriebe nicht gegengerechnet werden.<sup>51</sup>

Der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, wie auch der Gewinnbetrieb, der entbehrliche Hilfsbetrieb, welcher im Gegensatz zum Gewinnbetrieb aber nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet ist.<sup>52</sup> Die wirtschaftliche Tätigkeit des gemeinnützigen Vereins im Bereich seines entbehrlichen Hilfsbetriebes darf dem Wesen der Gemeinnützigkeit der anderen Bereiche des Vereins nicht im Wege stehen und die bereits zuvor beschriebene Ausnahmegenehmigung für den Gewinnbetrieb ist für den entbehrlichen Hilfsbetrieb nicht erforderlich.<sup>53</sup>

Im folgenden Organigramm wird nochmals eine Zusammenfassung über die Körperschaftsteuerpflicht gegeben.

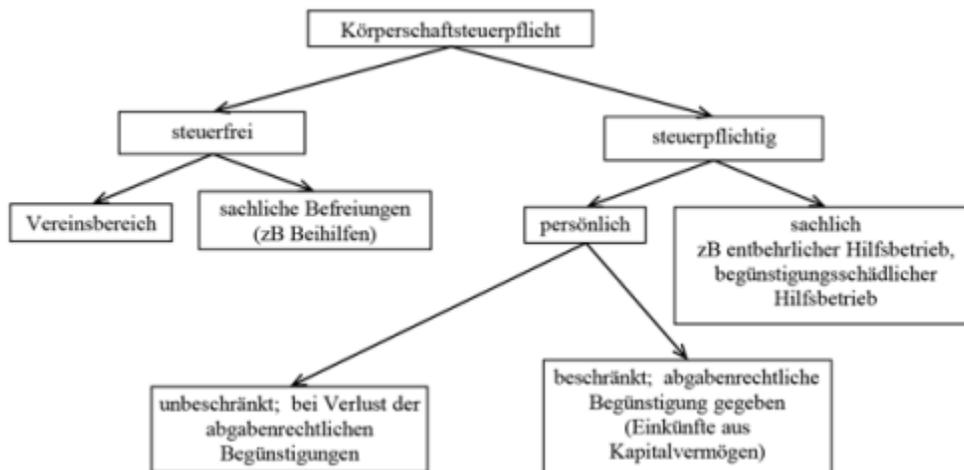


Abbildung 1: Übersicht über die Körperschaftsteuerpflicht von gemeinnützigen Vereinen<sup>54</sup>

### 2.1.2.2. Umsatzsteuerrechtliche Begünstigung

Das Umsatzsteuerrecht ist von hoher Komplexität geprägt. Im Folgenden werden einige für begünstigte Vereine<sup>55</sup> relevante Themen näher beleuchtet und im Wesentlichen die Spezifika im Zusammenhang mit der Reichweite der Vermögensverwaltung durch einen gemeinnützigen Verein aufgegriffen. Zunächst muss zwischen den nicht steuer-

<sup>51</sup> Vgl VereinsR Rz 323.

<sup>52</sup> Vgl Bolek-Fügel et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 131.

<sup>53</sup> Vgl Bolek-Fügel et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 131.

<sup>54</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 635.

<sup>55</sup> Vgl § 34 ff BAO.

baren Umsätzen der unentbehrlichen bzw entbehrlichen Hilfsbetrieben und den unter gewissen Voraussetzungen umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen der Gewinnbetriebe bzw der begünstigungsschädlichen Betriebe unterschieden werden.<sup>56</sup>

Neben den allgemeinen Bedingungen im Umsatzsteuergesetz<sup>57</sup>, die erfüllt sein müssen, damit ein umsatzsteuerbarer Umsatz vorliegt, ist eine weitere Voraussetzung für den steuerbaren Umsatz ein vorliegender Leistungsaustausch.<sup>58</sup> Es muss das Do-ut-des-Prinzip, sprich Leistung gegen Entgelt, zwischen zwei Parteien erfüllt sein, damit ein steuerbarer Tatbestand vorliegt.<sup>59</sup> Dieses Erfordernis ist bei echten Mitgliedsbeiträgen an einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins beispielsweise nicht gegeben, weshalb es sich bei diesem Tatbestand um einen nicht steuerbaren Umsatz handelt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt im Gegensatz dazu im unternehmerischen Bereich bei entbehrlichen und unentbehrlichen Hilfsbetrieben eines gemeinnützigen Vereins ein steuerbarer Leistungsaustausch vor, wenn der Verein Lieferungen oder sonstige Leistungen im Rahmen seiner Hilfsbetriebe an Dritte bzw seine eigenen Mitglieder erbringt.<sup>60</sup> Aus der umsatzsteuerlichen Perspektive sind sowohl der unentbehrliche als auch der entbehrliche Hilfsbetrieb im Wesentlichen gleich zu behandeln.<sup>61</sup>

Aufgrund der dauerhaft fehlenden Gewinnerzielungsabsicht unterliegen diese Umsätze jedoch nicht der Umsatzsteuer und es gilt die Liebhabereivermutung gemäß § 1 Abs 1 LVO.<sup>62</sup> Die für den gemeinnützigen Verein geltende Liebhabereivermutung trifft jedoch auf durch einen Betrieb eines gemeinnützigen Vereins betriebene Vermögenverwaltung nicht zu.<sup>63</sup> Laut einem VwGH-Erkenntnis wurde bestätigt, dass Tätigkeiten im Rahmen der entbehrlichen und unentbehrlichen Hilfsbetriebe in den nichtunternehme-

---

<sup>56</sup> Vgl Ludwig, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 142.

<sup>57</sup> Vgl § 1 UStG iVm § 2 Abs 1 UStG.

<sup>58</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 640.

<sup>59</sup> Vgl VereinsR Rz 430.

<sup>60</sup> Vgl Hofer, Der Verein und die Umsatzsteuer, in Möstl/Neubauer et al, Der Vereinsexperte II (2016) 4.

<sup>61</sup> Vgl Hofer, Der Verein und die Umsatzsteuer, in Möstl/Neubauer et al, Der Vereinsexperte II (2016) 5.

<sup>62</sup> Vgl Ludwig, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012) 142.

<sup>63</sup> Vgl VereinsR Rz 467.

rischen Bereich fallen und somit gemäß § 2 Abs 5 Z 2 UStG von Liebhaberei auszugehen ist.<sup>64</sup>

Zudem wurde seitens der Finanzverwaltung ergänzt, dass die Liebhabereivermutung nicht gegen den Willen des jeweiligen Rechtssubjekts zB des gemeinnützigen Vereins Anwendung finden darf, woraus sich für Vereine in der Praxis ein Wahlrecht ergibt, ob nun Liebhabereivermutung in Anspruch genommen wird oder Umsatzsteuerpflicht besteht.<sup>65</sup> Falls für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb nicht die Option der Umsatzsteuerpflicht ausgeübt wurde, werden auch die Umsätze der begünstigungsschädlichen Betriebe des gemeinnützigen Vereins, wie Umsätze des unentbehrlichen Hilfsbetriebes behandelt, sofern diese die Grenze von 7.500 EUR nicht überschreiten.<sup>66</sup>

In Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb bzw begünstigungsschädlichen Betrieb eines gemeinnützigen Vereins wird die Liebhabereivermutung auch auf diesen unter gewissen Voraussetzungen ausgedehnt.<sup>67</sup> Hierzu wird folgendes Beispiel aus der Praxis angeführt. Ein gemeinnütziger Verein betreibt einen begünstigungsschädlichen Betrieb (zB Kantine eines Sportvereins) und erwirtschaftet daraus weniger als 7.500 EUR netto Umsatz im Jahr.<sup>68</sup> Zudem wird aus einem anderen begünstigungsschädlichen Betrieb heraus eine Räumlichkeit vermietet, aus welcher mehr als 35.000 EUR netto an Umsatz generiert wird.<sup>69</sup> In dieser Konstellation ist die Kleinunternehmerregelung nicht mehr anwendbar und sämtliche zusätzliche Umsätze aus begünstigungsschädlichen Betrieben des gemeinnützigen Vereins wären demnach umsatzsteuerpflichtig.<sup>70</sup>

Sofern alle anderen vom Verein geführten begünstigten Betriebe als Liebhabereibetriebe eingestuft sind, besteht aufgrund der „7.500 EUR-Regelung“ auch für den begünstigungsschädlichen Betrieb (zB Kantine) keine Umsatzsteuerpflicht.<sup>71</sup> Der be-

---

<sup>64</sup> Vgl VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062.

<sup>65</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 644 (645).

<sup>66</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 643.

<sup>67</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 646.

<sup>68</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 646.

<sup>69</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 646.

<sup>70</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 646.

<sup>71</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 646.

günstigungsschädliche Betrieb ist aufgrund dieser Regelung aus umsatzsteuerlicher Sicht auch als nichtunternehmerisch zu werten.<sup>72</sup> Die Umsätze aus Vermietung und Verpachtung sind entweder unecht umsatzsteuerbefreit<sup>73</sup> oder umsatzsteuerpflichtig, wenn die Option in die Steuerpflicht gezogen wurde.<sup>74</sup>

---

<sup>72</sup> Vgl. VereinsR Rz 466.

<sup>73</sup> Vgl. § 6 Abs 1 Z 16 UStG.

<sup>74</sup> Vgl. VwGH 25.06.2007, 2006/14/0001.

### **3. Statutarische Deckung der Ausgliederung aus einem gemeinnützigen Verein als wesentliche Anwendungsvoraussetzung**

Die Funktionsfähigkeit und das Tätigkeitsumfeld eines gemeinnützigen Vereins wird in ihrer Satzung bzw den Statuten festgehalten.<sup>75</sup> Die Mindestanforderungen, welche sich in diesem Dokument wiederfinden müssen, werden in § 3 Abs 2 Vereinsgesetz taxativ aufgezählt.<sup>76</sup> Bereits hier wird der gesetzliche Rahmen für sowohl den gewöhnlichen als auch den gemeinnützigen Verein geschaffen, ihre jeweiligen Tätigkeiten zur Zweckverwirklichung und die Art der Aufbringung materieller bzw finanzieller Mittel in den Statuten zu integrieren.<sup>77</sup>

#### **3.1. Steuerliche Anforderungen an die Statuten bzw Satzung**

Damit die Statuten des steuerlich begünstigten Vereins von Beginn an den steuerlichen Anforderungen entsprechen, um die Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können, müssen sie bestimmten Voraussetzungen entsprechen. Gemäß § 41 Abs 1 BAO muss in die Satzung der Körperschaft die ausschließliche und unmittelbare Betätigung für den gemeinnützigen Zweck beschrieben sein und diese eingehend erläutert werden.<sup>78</sup> In den Vereinsrichtlinien werden demonstrativ einige Beispiele für Tätigkeiten eines gemeinnützigen Vereins genannt, welchen die steuerlichen Begünstigungen ohnehin zustehen, sofern sich diese auch explizit in der Satzung bzw den Statuten wiederfinden.<sup>79</sup>

Der gemeinnützige Verein ist also nicht als solcher schon gemeinnützig, weil er gemeinnützige Tätigkeiten verfolgt, er muss darüber hinaus auch eine Rechtsgrundlage besitzen, in welcher die Zweckverfolgung verankert ist.<sup>80</sup> Dies wurde auch in einem VwGH-Erkenntnis bestätigt, wonach die unmittelbare Förderung dann vorliegt, wenn die gemeinnützige Körperschaft die Tätigkeit selbst ausübt oder dies durch einen Dritten geschieht, wenn die Tätigkeit des Dritten so anzusehen ist, wie das eigene Wirken

---

<sup>75</sup> Vgl VereinsR Rz 5.

<sup>76</sup> Vgl VereinsR Rz 5.

<sup>77</sup> Vgl § 3 Abs 2 Z 4 VereinsG.

<sup>78</sup> Vgl § 41 Abs 1 BAO.

<sup>79</sup> Vgl VereinsR Rz 40 ff.

<sup>80</sup> Vgl VereinsR Rz 105.

der gemeinnützigen Körperschaft.<sup>81</sup> Damit wird der Weg zu einer möglichen Ausgliederung eines Betriebes aus einem gemeinnützigen Vereinen geebnet.

Abgesehen von den völlig untergeordneten Nebenzwecken darf der gemeinnützige Verein keine anderen als gemeinnützige Zwecke verfolgen und dies muss auch aus den Statuten bzw der Satzung herauslesbar und prüfbar sein.<sup>82</sup> Die Hervorhebung dieses Sachverhalts wurde auch in einem VwGH-Erkenntnis bestätigt, in welchem entschieden worden ist, dass etwaige durch den Verein verfolgte untergeordneten Nebenzwecke unabdingbarer Bestandteil der Statuten des gemeinnützigen Vereins mit genauer Umschreibung dieser sein müssen.<sup>83</sup>

### **3.2. Ideelle und materielle Mittel in der Vereinssatzung bei Ausgliederungen**

Die Möglichkeit der Ausgliederung von begünstigungsschädlichen Hilfsbetrieben bzw Gewinnbetrieben in zB eine neu gegründete Kapitalgesellschaft muss sowohl in den ideellen als auch materiellen Mitteln der Satzung eines gemeinnützigen Vereins festgelegt werden.<sup>84</sup> Die dem gemeinnützigen Verein zur Verfügung stehenden Mittel müssen jeweils getrennt vom Vereinszweck beschrieben werden.<sup>85</sup>

#### **3.2.1 Verankerung der Ausgliederung in den ideellen Mitteln**

Unter den ideellen Mitteln eines Vereins sind alle Maßnahmen zu verstehen, welche dem Verein dazu dienen, die Verwirklichung des Vereinszweckes zu verfolgen.<sup>86</sup> Im Gegensatz zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb kann der entbehrliche Hilfsbetrieb den ideellen Zweck auch auf andere Weise verwirklichen, als durch den Betrieb selbst.<sup>87</sup> Wird ein Gewinnbetrieb oder ein begünstigungsschädlicher Betrieb nun in eine neu gegründete GmbH ausgegliedert, muss dies dem Verein laut den festgelegten Vereinsstatuten erlaubt sein, sprich das ideelle Mittel der Ausgliederungen in Tochter-Kapitalgesellschaften zur Erreichung des gemeinnützigen Vereinszweckes muss in der

---

<sup>81</sup> Vgl VwGH 30.04.1999, 98/16/0317.

<sup>82</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, § 5 KStG Tz 95.

<sup>83</sup> Vgl VwGH 11.04.1991, 90/13/0222.

<sup>84</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 629.

<sup>85</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 629.

<sup>86</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 629.

<sup>87</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, § 5 KStG Tz 140.

ausgearbeiteten Satzung verankert sein.<sup>88</sup> Andernfalls würde auch das Firmenbuchgericht die Eintragung der GmbH ins Firmenbuch verweigern.<sup>89</sup>

Es ist mit anderen Worten verpflichtend und ausführlich in der Satzung des Vereins anzugeben, wie die genaue Vorstellung der Betätigung innerhalb der gesetzlichen Rahmenbedingungen auszusehen hat.<sup>90</sup> Auch wenn der steuerlich begünstigte Verein zu Beginn seiner Existenz nicht vorhaben sollte, etwaige begünstigungsschädliche Betriebe in neu gegründete Kapitalgesellschaften auszulagern, empfiehlt es sich, dieses ideelle Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks trotzdem in die Statuten als Bestandteil mitaufzunehmen, damit man in Zukunft nicht Gefahr läuft, den Status der Gemeinnützigkeit zu verlieren, wenn es zur Ausgliederung kommt.<sup>91</sup>

Die Vorbeugung der begünstigungsschädlichen Mittel-Zweck-Vermischung bei einem gemeinnützigen Verein setzt eine strikte Trennung der ideellen und materiellen Zwecke in der Satzung voraus.<sup>92</sup> Laut einem BFH-Urteil reicht es aus, wenn die durch einen steuerpflichtigen Gewinnbetrieb erwirtschafteten Mittel für begünstigte Vereinszwecke eingesetzt werden, um den Status der Gemeinnützigkeit nicht zu verlieren.<sup>93</sup>

### **Die ideellen Mittel bzw Tätigkeiten des Vereines „Österreichischer Fußball-Bund - (ÖFB)“ zur Erreichung des Vereinszweckes**

Wie der Satzung des Vereins ÖFB in § 2 Z 1 zu entnehmen ist, handelt es sich bei diesem Verein um eine gemeinnützige Vereinigung. Fortfolgend werden in § 2 der Satzung des ÖFB die verschiedenen Tätigkeiten des Vereins aufgelistet, mit welchen man des gemeinnützigen Vereinszweck verfolgen möchte. Auch hier wird bereits insbesondere die Beteiligung an Kapitalgesellschaften erwähnt, durch welche die Agenden des Profisportbetriebes betreut und abgewickelt werden sollen. Dieser Schritt zur Etablierung eines Erfüllungsgehilfen<sup>94</sup>, dessen Tätigkeit, sprich die Vermarktung und Betreuung der Agenden des Profisportes, wie eine des ÖFB selbst anzusehen sein muss, legt

---

<sup>88</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 629.

<sup>89</sup> Vgl OGH 28. 2. 1979, 6 Ob 1/79 NZ 1980, 88 = EvBl 228/1979.

<sup>90</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 81.

<sup>91</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 81.

<sup>92</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 629.

<sup>93</sup> Vgl BFH 15.07.1998, VIII R 156/94, BStBl II 2002, 162.

<sup>94</sup> Vgl § 40 BAO.

dem gemeinnützigen Verband ÖFB die Grundlage dafür, den Status der steuerlichen Begünstigungen bei Ausgliederung von Betrieben in beispielsweise Tochter-Kapitalgesellschaften nicht zu verlieren.

Entscheidend bei den ausgegliederten Gesellschaften ist, dass eine Weisungsgebundenheit durch den Verein selbst besteht und dem Verein die Kontrolle der durch diese Gesellschaften verfolgten, wirtschaftlichen Tätigkeiten möglich ist.<sup>95</sup> Laut einem VwGH-Erkenntnis wurde einer Betriebsgesellschaft eines Golfvereins das Fungieren als Erfüllungsgehilfe nicht anerkannt, da diese in keinem Weisungsverhältnis zu diesem Stand und somit die unabdingbare unmittelbare Förderung des Vereinszweckes nicht gegeben war.<sup>96</sup>

Der ÖFB als Dachverband verfolgt nur dann unmittelbar begünstigte Zwecke, wenn die von ihm weisungsgebundenen Unterverbände auch nach den Statuten des ÖFB und ihrer eigenen tatsächlichen Geschäftsführung gemeinnützige bzw begünstigte Zwecke verfolgen.<sup>97</sup> Als Ausnahme hiervon kann die Verfolgung von vollkommen untergeordneten Nebenzwecken sein, zB hinsichtlich der Leitung der Landesverbände.<sup>98</sup>

Wenn die abgabenrechtlichen Begünstigungen einem der Unterverbände beispielsweise nicht mehr zustehen sollten, zB aufgrund mangelnder Rechtsgrundlage oder der tatsächlichen Geschäftsführung, behält der Dachverband trotzdem seine steuerlichen Begünstigungen, wenn er die ihm zustehenden Maßnahmen ergreift und beispielsweise die Behebung des Statutenmangels veranlasst.<sup>99</sup>

### **3.2.2 Die materiellen Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Vereinszwecks**

Jeder gemeinnützige Verein, der den Vorteil der steuerlichen Begünstigungen genießt, ist auch dazu verpflichtet, die materiellen Mittel in seinen Statuten taxativ aufzuzäh-

---

<sup>95</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 127.

<sup>96</sup> Vgl VwGH 95/17/0003, 26.06.2000.

<sup>97</sup> Vgl VereinsR Rz 121.

<sup>98</sup> Vgl VereinsR Rz 121.

<sup>99</sup> Vgl VereinsR Rz 122.

len, aus welchen man zukünftig plant, Einnahmen zu generieren.<sup>100</sup> Im Vergleich zum ideellen Mittel der Ausgliederung von Betrieben in Tochter-Kapitalgesellschaften, handelt es sich beim materiellen Mittel um die daraus erwirtschafteten Erträge aus Beteiligungen bzw Erträge aus Vermögensverwaltung.<sup>101</sup> Weitere materielle Mittel eines gemeinnützigen Vereins zur Erreichung des definierten Vereinszweckes sind zB die Mitgliedsbeiträge, Spenden, Einnahmen durch Sponsorengelder, Verkaufserlöse und staatliche Subventionen.<sup>102</sup>

Grundsätzlich unterliegen auch die Gewinne eines durch den gemeinnützigen Verein geführten Gewinnbetriebes dem Gebot, diese ausschließlich für gemeinnützige Zwecke zu verwenden.<sup>103</sup> Unter der Annahme, dass es sich bei dem geführten Gewinnbetrieb um einen völlig untergeordneten Nebenzweck<sup>104</sup> handelt, müsste der Verein diesen unter die materiellen Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes mitaufnehmen.<sup>105</sup> Gemäß § 44 Abs 1 BAO jedoch tritt ein Verlust aller abgabenrechtlicher Begünstigungen ein, wenn der gemeinnützige Verein einen Betrieb mit Gewinnabsicht betreibt.<sup>106</sup>

Der gemeinnützige Verein hat aber nach § 44 Abs 2 BAO die Möglichkeit beim zuständigen Finanzamt (Finanzamt Österreich) bei einer absehbaren Gefährdung des begünstigten Zweckes<sup>107</sup> anzufragen, von der Geltendmachung der Abgabepflicht ganz oder teilweise abzusehen.<sup>108</sup>

### **3.2.3 Absehen von der Abgabepflicht (Ausnahmegenehmigung)**

Üblicherweise wird eine Ausnahmegenehmigung von der Abgabepflicht nicht von der gesamten Abgabepflicht erteilt, sondern nur für den steuerschädlichen Betrieb des gemeinnützigen Vereins<sup>109</sup>, zB für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.<sup>110</sup> Laut ei-

---

<sup>100</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 127.

<sup>101</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 630.

<sup>102</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 630.

<sup>103</sup> Vgl BFH 15.07.1998, VIII R 156/94, BStBl II 2002, 162.

<sup>104</sup> Vgl § 39 Abs 1 BAO.

<sup>105</sup> Vgl VereinsR Rz 114.

<sup>106</sup> Vgl VereinsR Rz 181.

<sup>107</sup> Vgl VereinsR Rz 188.

<sup>108</sup> Vgl VereinsR Rz 186.

<sup>109</sup> Vgl VereinsR Rz 195.

nem VwGH-Erkenntnis kann die Bewilligung einer Ausnahmegenehmigung von gewissen Bedingungen und von Auflagen abhängig gemacht werden, welche mit dem gemeinnützigen Zweck in Verbindung stehen und die Erreichung des definierten gemeinnützigen Zwecks fördern.<sup>111</sup>

Es kann auch in bestimmten Einzelfällen von der vollen Abgabepflicht abgesehen werden und nur ein bestimmter Teil des durch einen begünstigungsschädlichen Betrieb erzielten Gewinnes zur Besteuerung gelangen.<sup>112</sup> Dies wurde auch in einem VwGH-Erkenntnis bestätigt, wonach die Gewährung steuerlicher Begünstigungen im Ermessen des Bundesministeriums für Finanzen liegt und der Ermessensrichtlinie<sup>113</sup> entsprechen muss.<sup>114</sup>

Die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung, welche ein umfassendes Absehen der Abgabepflicht eines begünstigungsschädlichen Betriebes vorsieht, kommt nur in Betracht, wenn entweder der steuerlich schädliche Betrieb von untergeordneter Bedeutung ist, der Verein ohne dieser Tätigkeit die definierten gemeinnützigen Vereinszwecke nicht erreichen könnte und dadurch keine Wettbewerbsverzerrung mit anderen konkurrierenden steuerpflichtigen Betrieben entstehen würde.<sup>115</sup>

Die soeben ausführlich beschriebene Ausnahmegenehmigung gemäß § 44 Abs 2 BAO ist aber dann nicht erforderlich, wenn der in den materiellen Mitteln der Vereinsatzung integrierte begünstigungsschädliche Betrieb bzw Gewinnbetrieb einen Umsatz von 40.000 EUR im Geschäftsjahr nicht überschreitet.<sup>116</sup> Die Voraussetzungen dieser automatischen Ausnahmegenehmigung gemäß § 45a BAO sind sowohl die Verfolgung begünstigter bzw gemeinnütziger Zwecke durch den gemeinnützigen Verein als auch die Zuführung dieser erwirtschafteten Geldmittel für gemeinnützige Zwecke.<sup>117</sup> Zudem

---

<sup>110</sup> Vgl § 45 Abs 1 BAO.

<sup>111</sup> Vgl VwGH 23.02.1971, 1617/70.

<sup>112</sup> Vgl VereinsR Rz 196.

<sup>113</sup> Vgl § 20 BAO.

<sup>114</sup> Vgl VwGH 05.12.1984, 83/13/0197.

<sup>115</sup> Vgl VereinsR Rz 197.

<sup>116</sup> Vgl VereinsR Rz 198.

<sup>117</sup> Vgl VereinsR Rz 198.

muss die tatsächliche Geschäftsführung des gemeinnützigen Vereins in deren Statuten Deckung finden.

### **3.3. Die vollkommene Übereinstimmung der Satzung mit der gemeinnützigen Geschäftsführung**

Die Satzung des gemeinnützigen Vereins muss soweit vorausgedacht werden, damit keine Zweifel am Status der Gemeinnützigkeit aufkommen. Es ist hier aber auch festzuhalten, dass der Status der Gemeinnützigkeit auch begünstigungsschädlich sein kann, wenn sich dieser nur außerhalb der Satzung bzw der Statuten wiederfindet.<sup>118</sup>

Die steuerlichen Begünstigungen können dem gemeinnützigen Verein auch dann versagt werden, wenn die tatsächliche Geschäftsführung (zB der Generalsekretär eines Fußball-Verbandes), die gemeinnützigen Zwecke nicht laut den Bestimmungen der Satzung verfolgt.<sup>119</sup> Laut einem VwGH-Erkenntnis wurden den Zweigvereinen, welche eine Schrebergartenbewegung betrieben haben, die Gemeinnützigkeit aufgrund der fehlenden Förderung der Allgemeinheit versagt, da diese vielmehr lediglich das Allgemeinwohl der Mitglieder gefördert hatten.<sup>120</sup>

Ein weiterer Aspekt, aus welchem die in der Satzung definierten begünstigten Zwecke nicht oder kaum verwirklicht werden, ist die unangemessen hohe Kumulation des Vereinsvermögens.<sup>121</sup> Aus Sicht der Finanzverwaltung ist die zeitnahe Verwendung der erwirtschafteten bzw erhaltenen Mittel des gemeinnützigen Vereins zur Erfüllung des steuerlich begünstigten Zweckes geboten und lediglich die Zurückbehaltung eines durchschnittlichen Jahresbedarfs an notwendigen Mitteln zulässig.<sup>122</sup> Falls der gemeinnützige Verein mehr finanzielle Mittel anspart bzw diese bereits angespart hat, muss er eine Detailplanung vorlegen, wofür er diese Mittel zurückhält und wann dieser gedenkt, diese angesparten Mittel für die Erfüllung des gemeinnützigen Vereinszweckes auszugeben, und muss dies in Form von den in den Statuten festgelegten Beschlüssen vorlegen.<sup>123</sup>

---

<sup>118</sup> Vgl *Tanzer in Tanzer/Arnold/Stangl, Privatstiftungs-Steuerrecht*<sup>2</sup> (2009) V/43.

<sup>119</sup> Vgl VereinsR Rz 127.

<sup>120</sup> Vgl VwGH 26.01.1994, 92/13/0059.

<sup>121</sup> Vgl VereinsR Rz 129.

<sup>122</sup> Vgl VereinsR Rz 129.

<sup>123</sup> Vgl VereinsR Rz 129.

Wenn der gemeinnützige Verein in seiner Satzung die Ausgliederung und Vermögensverwaltung von Kapitalgesellschaften verankert und sollte dieser nur einen Teil dieser Zwecke verfolgen, weil beispielsweise im Moment kein Bedarf besteht, etwaige begünstigungsschädliche Betriebe auszugliedern, werden ihm die steuerlichen Vorteile der Gemeinnützigkeit dadurch allein nicht versagt.<sup>124</sup> Dies bestätigt auch ein BFG-Erkenntnis, in welchem bekräftigt wird, dass die im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung auch wahrgenommene Beteiligung an anderen Kapitalgesellschaften keinen Umstand darstellt, der zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen führt, sofern diese Möglichkeit bzw dieser ideelle Zweck sich in den Statuten wiederfindet.<sup>125</sup>

### **Die Nachweispflicht der Konformität der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Satzung**

Es muss sichergestellt werden, dass ein Nachweis über die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der festgelegten Vereinssatzung erbracht werden kann.<sup>126</sup> Gemäß § 21 Vereinsgesetz kann hierzu die vom Verein geführte Dokumentation über das Geschäftsjahr herangezogen werden, zB Bericht einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Tätigkeitsberichte, Versammlungsprotokolle, Rechnungsabschluss oder eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung des abgelaufenen Wirtschaftsjahres.<sup>127</sup> Laut einem VwGH-Erkenntnis wird die in den Vereinsrichtlinien beschriebene Nachweispflicht untermauert und bekräftigt, dass die Geschäftsführung überprüfbar sein muss hinsichtlich der in der Vereinssatzung definierten Vereinszwecke.<sup>128</sup>

Es muss auf einer jährlichen Basis nachgewiesen werden, dass sich die Geschäftsführung in der Zweckverfolgung an die definierten Statuten des gemeinnützigen Vereins hält und diese ausschließlich und unmittelbar verfolgt, da der Status der Gemeinnützigkeit nicht zwingend dauerhaft vorliegen muss.<sup>129</sup>

---

<sup>124</sup> Vgl VereinsR Rz 130.

<sup>125</sup> Vgl BFG 06.09.2017, RV/7103544/2010.

<sup>126</sup> Vgl VereinsR Rz 133.

<sup>127</sup> Vgl VereinsR Rz 133.

<sup>128</sup> Vgl VwGH 26.05.1982, 13/0039/79.

<sup>129</sup> Vgl VereinsR Rz 134.

### 3.4. Der Verzicht auf Gewinnerzielung in der gemeinnützigen Satzung

Gemäß § 39 Z 2 BAO muss der gemeinnützige Verein in seiner Satzung festhalten, dass er nicht anstrebt, Gewinne aus seiner Tätigkeit bzw aus seinen Tätigkeiten zu erzielen. Mit Gewinnerzielung sind hierbei nicht etwa der Begriff und die Definition des Gewinnes aus dem Einkommensteuergesetz gemeint, vielmehr ist das Streben nach Überschüssen aus den Tätigkeiten des gemeinnützigen Vereines an sich gemeint.<sup>130</sup> Die Verfolgung der Erzielung von Überschüssen ist in der Regel begünstigungsschädlich, mit Ausnahme der Schaffung eines finanziellen Polsters für in der Zukunft gelegene Ausgaben in Zusammenhang mit der Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks.<sup>131</sup>

Wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dauerhaft und objektiv betrachtet nun Gewinne erwarten lässt, ist im gemeinnützigen Verein die Gewinnabsicht zu vermuten, welche die Gemeinnützigkeit und somit die steuerlichen Begünstigungen ausschließen würde.<sup>132</sup> Zudem muss nach herrschender Ansicht das Begünstigungsverbot nicht in die Statuten des gemeinnützigen Vereins mitaufgenommen werden, wonach ein Mitglied bzw die Geschäftsführung durch zweckfremde Ausgaben bzw nicht fremdübliche Entlohnung begünstigt sein würden.<sup>133</sup>

Nach einem BFG-Erkenntnis muss sich aus der Satzung des gemeinnützigen Vereins eindeutig und klar ergeben, dass dieser nicht danach strebt, Gewinne zu erzielen und es nicht auf den exakten Wortlaut in der Satzung ankäme.<sup>134</sup> Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die VwGH-Rechtsprechung verwiesen, in welcher beanstandet wurde, dass das Wort „mildtätig“ nicht den Weg in die Statuten fand. Es wurde dort klargestellt, dass es nicht auf Begrifflichkeiten ankäme, sondern darauf, ob dieser Verein nach seinen Statuten ausschließlich und unmittelbar dem mildtätigen Zweck diene und dass die Begünstigungen einem gemeinnützigen bzw mildtätigen Verein nicht versagt werden dürfen, ohne die Rechtsgrundlage genauer zu betrachten.<sup>135</sup>

---

<sup>130</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, § 5 KStG Tz 96.

<sup>131</sup> Vgl *Baldauf et al*, Die Besteuerung der Vereine, 114.

<sup>132</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, § 5 KStG Tz 96.

<sup>133</sup> Vgl *Baldauf*, SWK 20/21/2001, 532.

<sup>134</sup> Vgl BFG 06.09.2017, RV/7103544/2010.

<sup>135</sup> Vgl VwGH 29.09.2020, 99/16/0033.

Des Weiteren untermauert diese Entscheidung auch ein Erkenntnis des VfGH, wonach die Satzung eines gemeinnützigen Vereins gesetzeskonform auszulegen ist, falls Zweifel bestehen, ob laut Statuten der Status der Gemeinnützigkeit erfüllt ist oder nicht.<sup>136</sup> Sollten sich Hinweise in der Satzung finden, die auf fehlende Gewinnerzielung schließen lassen, ohne diese mit dem exakten Wortlaut zu versehen, ist von der Erfüllung der Voraussetzungen einer gesetzlich korrekt formulierten Satzung auszugehen, wonach von einer steuerlichen Begünstigung ausgegangen werden kann.<sup>137</sup>

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt eine Gewinnabsicht auch dann nicht vor, wenn die Gewinne durch den Gewinnbetrieb eines gemeinnützigen Vereines unwesentlich sind und eine untergeordnete Rolle spielen und durch die ausgeführte Tätigkeit höchstens Kostendeckung erzielt wird.<sup>138</sup> Zudem wurde festgehalten, dass zufällig entstandene Gewinne, die von Vereinsseite nicht angestrebt worden sind, nichts am Vorhandensein des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ändern.<sup>139</sup>

### **3.5. Die nachträgliche Änderung der Vereinsstatuten**

Eine nachträgliche Änderung der Satzung eines gemeinnützigen Vereins ist jederzeit möglich, stellt aber eine Umgestaltung des Vereins dar.<sup>140</sup> Die Allgemeinen Bestimmungen des Vereinsgesetzes<sup>141</sup> und die im 2. Abschnitt des Vereinesgesetzes normierten Gesetze<sup>142</sup> zur Entstehung des Vereins gelten nicht nur für die Vereinsgründung, sondern auch für die nachträgliche Änderung der Satzung.<sup>143</sup> Die vorgenommenen Anpassungen der Satzung mit Auswirkungen auf die steuerlichen Begünstigungen des gemeinnützigen Vereins müssen dem Finanzamt innerhalb von vier Wochen<sup>144</sup> bekannt gegeben werden.<sup>145</sup>

---

<sup>136</sup> Vgl VfGH 18.06.1980, B 122/79.

<sup>137</sup> Vgl BFG 06.09.2017, RV/7103544/2010.

<sup>138</sup> Vgl VereinsR Rz 143.

<sup>139</sup> Vgl VereinsR Rz 143.

<sup>140</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 70.

<sup>141</sup> Vgl §§ 1 bis 10 VereinsG.

<sup>142</sup> Vgl §§ 11 bis 13 VereinsG.

<sup>143</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 70.

<sup>144</sup> Vgl § 41 Abs 3 BAO.

<sup>145</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 631.

Mit der nachträglichen Vornahme von Statutenänderungen können gegebenenfalls auch Unkosten entstehen, weshalb es in der Praxis ratsam ist, diese vorbereiteten Änderungen als Entwurf der Mitgliederversammlung zur weiteren Begutachtung vorzulegen.<sup>146</sup> Auch die Abgabenbehörde kann zu diesem Zeitpunkt zur Durchsicht der geplanten Satzungsänderungen involviert werden, mit dem Gedanken, von dieser eine Stellungnahme zu den sich aufgrund der Satzungsänderung eventuell neu ergebenden Voraussetzungen bezüglich der bereits bestehenden Begünstigungen zu erhalten.<sup>147</sup>

Die Vereinsbehörde hat nach Einlagen der Statutenänderungen eine vierwöchige Frist, um eventuelle Bedenken zu äußern.<sup>148</sup> Nach Ablauf dieser Frist sind die Statutenänderungen rechtskräftig, es sei denn, es erging bereits vor Ablauf dieser vierwöchigen Frist ein Bescheid mit der Bestätigung zur Aufnahme der vorgenommenen Änderungen durch die Vereinsbehörde, mit welchem die Änderungen Rechtskraft erlangen.<sup>149</sup>

### **3.5.1. Mängel in der Rechtsgrundlage des Vereins (Satzungsmängel)**

Sollte sich aus der Vereinssatzung ein Statutenmangel ergeben, wären im Allgemeinen die steuerlichen Begünstigungen dem gemeinnützigen Verein zu versagen.<sup>150</sup> Der gemeinnützige Verein kann die körperschaftsteuerlichen Begünstigungen erst ab dem Folgejahr der Wiederrichtigstellung der Satzung wieder in Anspruch nehmen.<sup>151</sup> Auch in einem VwGH-Erkenntnis wurde die nachträgliche Änderung von Satzungsmängeln als nicht ausreichend befunden, um die in der Vergangenheit erlassenen Körperschaftsteuerbescheide durch das Finanzamt aufgrund eines Satzungsmangels der gemeinnützigen Körperschaft wieder aufzuheben.<sup>152</sup>

### **3.5.2. Leichter Satzungsmangel**

Die Finanzverwaltung vertritt aber die Ansicht, dass auf Antrag des gemeinnützigen Vereins die steuerlichen Begünstigungen in einem vorläufigen Sachbescheid<sup>153</sup> zu ge-

---

<sup>146</sup> Vgl *Baldauf*, SWK 20/21/2001, 533.

<sup>147</sup> Vgl *Baldauf*, SWK 20/21/2001, 533.

<sup>148</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 70.

<sup>149</sup> Vgl § 13 Abs 1, 2 VereinsG.

<sup>150</sup> Vgl VereinsR Rz 110.

<sup>151</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 631.

<sup>152</sup> Vgl VwGH 29.07.2010, 2007/15/0137.

<sup>153</sup> Vgl § 200 Abs 1 BAO.

währen sind, vorausgesetzt, es lässt sich trotz des leichten Satzungsmangels die definierte begünstigte Zielsetzung anhand der Statuten erkennen.<sup>154</sup> Die Satzung müsste demnach innerhalb der vom Finanzamt vorgegebenen Frist an die Bedingungen der Bundesabgabenordnung angepasst werden, sofern während der gewährten Frist auch die Geschäftsführung des gemeinnützigen Vereins sich keiner Verstöße gegen den Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts schuldig macht.<sup>155</sup> Diese Einräumung einer Frist zur Mängelbehebung stellt für den steuerlich begünstigten Verein und andere gemeinnützige Körperschaften in der Praxis ein wesentliches Instrument zur Korrektur ihrer Statuten dar.<sup>156</sup>

Des Weiteren kann festgehalten werden, dass die soeben beschriebenen vorläufigen erlassenen Bescheide durch das Finanzamt wenig Praxisanwendung finden. Vielmehr wird zwischen dem gemeinnützigen Verein und dem Finanzamt ein gemeinsamer Stichtag erörtert, bis zu welchem die Sanierung der mangelhaften Satzung stattzufinden hat.<sup>157</sup> Beispiele für leichte Mängel der Rechtsgrundlage eines gemeinnützigen Vereins können zB eine unvollständige Vermögensbindung gemäß § 39 Z 5 BAO, ein fehlendes ideelles oder finanzielles Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes oder eine Mittel-Zweck-Vermischung sein.<sup>158</sup>

### **3.5.3. Schwerer Satzungsmangel**

Die in den leichten Satzungsmängeln beschriebene Fristgewährung gestaltet sich bei schwerwiegenden Satzungsmängeln in der Praxis deutlich schwieriger, denn diese bewirken ausnahmslos, dass der gemeinnützige Verein rückwirkend seine steuerlichen Begünstigungen verliert.<sup>159</sup> Als Beispiel für einen schweren Satzungsmangel bei einem gemeinnützigen Verein kann die fehlende Verankerung des Ausschlusses des Strebens nach Gewinn gemäß § 39 Z 2 BAO sein, welcher auch rückwirkend nicht saniert werden kann.<sup>160</sup>

---

<sup>154</sup> Vgl. VereinsR Rz 111.

<sup>155</sup> Vgl. VereinsR Rz 111.

<sup>156</sup> Vgl. Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 632.

<sup>157</sup> Vgl. Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 632.

<sup>158</sup> Vgl. Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 632.

<sup>159</sup> Vgl. Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 632.

<sup>160</sup> Vgl. VereinsR Rz 115.

Nach der Rechtsprechung des VwGH führen Satzungsmängel, unabhängig davon, ob es sich dabei um leichte oder schwere Satzungsmängel handelt, zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen des gesamten gemeinnützigen Vereins.<sup>161</sup> Aus diesem Grund wird den gemeinnützigen Vereinen nach Feststellung leichter Satzungsmängel nahegelegt, diese möglichst schnell zu beheben, da auch das Bundesverwaltungsgericht als zweite Instanz die steuerlichen Begünstigungen versagt und aberkennt, weil es nicht an die Empfehlungen und Möglichkeiten der Vereinsrichtlinien gebunden ist und dementsprechend keine Unterscheidung zwischen leichten und schweren Mängeln vornimmt.<sup>162</sup>

Des Weiteren wird auch die Interpretation der zu bemängelnden Statuten durch die tatsächliche Geschäftsführung des Vereins bei unzureichender Formulierung des Vereinszweckes im Gesetz auch keine Deckung finden.<sup>163</sup> Dies wird auch durch ein VwGH-Erkenntnis untermauert, in welchem festgehalten wurde, dass die Geschäftsführung eines Vereins mit undeutlich formulierter Satzung keinesfalls als Interpretationshilfe ihre mangelhafte Satzung heranziehen kann.<sup>164</sup>

### **Beispiel**

In der Mitgliederversammlung des gemeinnützigen Vereins wird Mitte April ein schwerer Satzungsmangel behoben. Die Umsätze wären demnach bereits im Mai des gleichen Jahres mit dem begünstigten Umsatzsteuersatz zu versteuern und die körperschaftsteuerliche Begünstigung stünde ab dem folgenden Geschäftsjahr zu.<sup>165</sup>

### **3.6. Die Bindung der Vermögensverwendung als wesentlicher Bestandteil der Statuten**

Ein weiterer entscheidender Aspekt und wichtiger Bestandteil der gemeinnützigen Vereinssatzung sind die Angaben hinsichtlich der Zweckwidmung des Vereinsvermögens bei einer eventuellen Auflösung des gemeinnützigen Vereins. Es ist hierbei im Wesentlichen auf drei Fälle bzw. Formulierungen abzustellen, welche den Weg in die

---

<sup>161</sup> Vgl VwGH 14.09.1994, 93/13/0203; 20.07.1999, 99/13/0078.

<sup>162</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 632.

<sup>163</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, § 5 KStG Tz 113.

<sup>164</sup> Vgl VwGH 20.02.1996, 93/13/0210.

<sup>165</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 632.

Vereinsatzung finden müssen, damit eine statutarische Deckung des gemeinnützigen Zweckes als gegeben erachtet werden kann. Diese sind zum einen die Auflösung bzw Aufhebung des gemeinnützigen Vereins, zum anderen der Wegfall des bisher verfolgten gemeinnützigen Zweckes.<sup>166</sup>

Gemäß § 39 Z 5 BAO darf das Vermögen eines gemeinnützigen Vereins im Falle der Auflösung bzw Aufhebung des Vereins oder aufgrund des Wegfalls des begünstigten Zweckes ebenfalls nur begünstigten Zwecken zufließen, soweit das Vereinsvermögen den gemeinen Wert der Sacheinlagen der Mitglieder und die eingezahlten Kapitalanteile übersteigt.<sup>167</sup>

Abgesehen von den oberhalb erwähnten Ausnahmen darf das Vermögen in einem dieser drei Fälle nicht an die Mitglieder ausgeschüttet werden.<sup>168</sup> Es soll damit keine Möglichkeit geschaffen werden, zuvor angehäuften steuerlich begünstigtes Vermögen für nicht begünstigte Zwecke zu verwenden.<sup>169</sup> Die sich daraus ergebende Vermögensbindung muss eindeutig und prüfbar aus den Vereinsstatuten hervorgehen, was auch durch zwei VwGH-Erkenntnisse bekräftigt wird.<sup>170</sup>

Beispielsweise erwähnt der Österreichische Fußball Bund (ÖFB) in seiner Satzung in § 26 Z 2, dass im Falle der Auflösung sowie der Aufhebung des Vereins bzw des Wegfalls des begünstigten Zweckes das Vereinsvermögen nach Abdeckung der Passiva für gemeinnützige Zwecke im Sinne des Fußballsports zu verwenden sei.<sup>171</sup> Es wäre auch möglich, das Vereinsvermögen bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins einem bestimmten steuerlich begünstigten Rechtsträger, zB einem ganz bestimmten Tierverein zuzuwenden, es müsse sich bei diesem lediglich auch um einen gemeinnützigen, sprich steuerlich begünstigten Verein handeln.<sup>172</sup>

---

<sup>166</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 39.

<sup>167</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, § 5 KStG Tz 101.

<sup>168</sup> Vgl Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 39.

<sup>169</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, § 5 KStG Tz 115.

<sup>170</sup> Vgl VwGH 22.04.1982, 2545/80; 26.06.2000, 95/17/0003.

<sup>171</sup> Vgl <https://www.oefb.at/oefb/OeFB-Satzungen-2019-.pdf> (Abrufdatum: 21.03.2021).

<sup>172</sup> Vgl VereinsR Rz 109.

Nach der Rechtsprechung des VwGH muss die empfangende gemeinnützige Körperschaft dieses Vermögen verpflichtend auch für steuerlich begünstigte Zwecke verwenden.<sup>173</sup> Es ist somit nicht zwingend erforderlich, das Vereinsvermögen bei Auflösung dem gleichen Zweck zuzuführen, die dieser selbst laut seinen Statuten verfolgt.<sup>174</sup>

### **3.6.1. Die freiwillige Auflösung des Vereins und die Verwertung des Vereinsvermögens**

Bei freiwilliger Auflösung des gemeinnützigen Vereins kann das Vereinsvermögen an die Mitglieder nur insoweit ausgeschüttet werden, als es den Wert zum Zeitpunkt der geleisteten Einlage gemäß § 30 Abs 2 Vereinsgesetz nicht übersteigt.<sup>175</sup> Wie es dem Verein möglich ist, zB durch eine Zwei-Drittel-Mehrheit bei der Mitgliederversammlung, sich freiwillig aufzulösen, muss ebenfalls statutarisch gedeckt sein.<sup>176</sup>

Des Weiteren muss sich auch die Rückzahlung von geleisteten Sacheinlagen der Mitglieder bei Vereinsauflösung in der Satzung wiederfinden.<sup>177</sup> Sofern es sich zB um Liegenschaften oder Wertpapiere handelt, welche eingelegt worden sind und über die Jahre hinweg eine Wertsteigerung erzielt haben sollten, würde die Rückführung dieser an die Mitglieder bei Auflösung bzw Aufhebung des Vereins einen Verstoß gegen die Vermögensbindung gemäß § 39 Z 5 BAO darstellen und zum Verlust der Gemeinnützigkeit des Vereins führen.<sup>178</sup>

Der gemeinnützige Verein ist dazu verpflichtet, der Vereinsbehörde innerhalb von vier Wochen nach der Auflösung das Datum der freiwilligen Auflösung mitzuteilen und für vorhandenes Vereinsvermögen einen Abwickler zu bestellen.<sup>179</sup> Der Abwickler ist lediglich im Falle von existierendem Vereinsvermögen erforderlich und wäre zB durch einen Beschluss in der Mitgliederversammlung zu bestellen.<sup>180</sup> Die Abwicklung einer freiwilligen Auflösung eines Vereins ist im Vereinsregister dementsprechend einzutra-

---

<sup>173</sup> Vgl VwGH 26.06.2001, 97/14/0170.

<sup>174</sup> Vgl VereinsR Rz 109.

<sup>175</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 98.

<sup>176</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 98.

<sup>177</sup> Vgl VereinsR Rz 108a.

<sup>178</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 98.

<sup>179</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

<sup>180</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

gen.<sup>181</sup> Sobald die Eintragung über die Beendigung der Vereinsabwicklung im Vereinsregister erfolgt ist, verliert der gemeinnützige Verein auch seine Rechtsfähigkeit.<sup>182</sup>

Die Aufgaben des bestellten Abwicklers (Liquidators) bestehen im Wesentlichen in der Verwaltung und der laufenden Verwertung des gesamten Vereinsvermögens.<sup>183</sup> Dies bedeutet vor allem das Beenden der noch laufenden Geschäfte des Vereins mit Dritten, das rechtzeitige und konsequente Einfordern der fälligen Forderungen und das Tilgen der noch offenen Verbindlichkeiten zB gegenüber Banken und Kreditoren.<sup>184</sup> Der nach diesen Handlungen zur Verfügung stehende Überhang wird dem in der Satzung verankerten Vereinszweck im Falle der Auflösung zugeführt.<sup>185</sup>

Darüber hinaus hat der bestellte Liquidator nach dem Beenden seiner Liquidationshandlungen einen Schlussbericht an die Vereinsbehörde vorzulegen, in welchem alle Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Vereinsauflösung samt der von ihm gelegten Schlussrechnung zu erläutern sind.<sup>186</sup> Nach der Verteilung des gesamten Vermögens ist der gemeinnützige Verein als beendet anzusehen<sup>187</sup> und impliziert dass gegen diesen nunmehr kein Prozess begründet werden kann.<sup>188</sup>

Nach der Rechtsprechung des OGH können sich Drittparteien auf die Unwirksamkeit des Auflösungsbeschlusses durch die Mitgliederversammlung des gemeinnützigen Vereins nur dann berufen, wenn es sich beim durch diese Versammlung getroffenen Beschluss um einen nicht rechtswirksamen bzw ungültigen Beschluss handelt.<sup>189</sup> Ein schwerer Verstoß, welcher eine Rechtsunwirksamkeit des Beschlusses auslösen würde, wäre beispielsweise die Absenz der Hälfte der zur Wahl berechtigten Vereinsmitglieder.<sup>190</sup>

---

<sup>181</sup> Vgl § 16 Abs 1 Z 13 VereinsG.

<sup>182</sup> Vgl § 27 VereinsG.

<sup>183</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

<sup>184</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

<sup>185</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

<sup>186</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

<sup>187</sup> Vgl OGH, 29.06.1995, 8Ob8/95.

<sup>188</sup> Vgl OGH, 15.11.2001, 8ObA274/01d.

<sup>189</sup> Vgl OGH, 10.06.2008, 10Ob36/07b.

<sup>190</sup> Vgl *Posch*, RdW 2008/546, 584.

### **3.6.2. Die behördliche Auflösung des Vereins und die Verwertung des Vereinsvermögens**

Der gemeinnützige Verein kann ebenso wie ein nicht steuerlich begünstigter Verein mittels erlassenen Bescheides durch das Finanzamt aufgelöst werden, wenn dieser gegen Strafgesetze verstoßen hat oder wenn der Verein innerhalb einer einjährigen Frist seit dem Gründungsdatum gemäß § 2 Abs 3 Vereinsgesetz keinen organschaftlichen Vertreter bestellt hat.<sup>191</sup> Es kann jedoch von Vereinsseite ein Antrag auf Fristverlängerung eingebracht werden, wenn der Vereinsbehörde glaubhaft gemacht werden kann, dass die Ein-Jahres-Frist ohne Verschulden des Vereins nicht eingehalten werden konnte.<sup>192</sup>

In einem VfGH-Erkenntnis wurde bestätigt, dass die behördliche Auflösung eines Vereins, welcher ein vermeintlich nicht bewilligungspflichtiges Pflegeheim betrieben hatte, keinesfalls gegen das Kriterium der Vereinsfreiheit verstoße und somit rechtskräftig sei.<sup>193</sup>

Des Weiteren sind auch behördliche Vereinsauflösungen rechtskonform, wenn der gemeinnützige Verein den satzungsmäßigen Tätigkeitsbereich überschreitet. Ein Einschreiten aufgrund eines solchen Tatbestands ist den Behörden nur dann erlaubt, wenn dadurch die in der Europäischen Menschenrechtskonvention<sup>194</sup> genannten Ziele erreicht werden können.<sup>195</sup> Dies wird auch durch die VfGH-Rechtsprechung bestätigt, in welcher aufgrund der durch den Bescheid der Behörden verletzten EMRK, dieser aufgehoben worden ist und durch den VfGH zugunsten der beschwerdeführenden Partei entschieden wurde.<sup>196</sup>

### **3.6.3. Die Vereinsinsolvenz**

Wird über das Vermögen eines gemeinnützigen Vereins ein Insolvenzverfahren eingeleitet, kann man daraus nicht implizit auf die Uneinbringlichkeit des Vermögens

---

<sup>191</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

<sup>192</sup> Vgl § 2 Abs 3 VereinsG.

<sup>193</sup> Vgl VfGH, 10.06.2010, B897/09.

<sup>194</sup> Vgl Art 11 Abs 2 EMRK.

<sup>195</sup> Vgl *Hargassner*, Vereinsauflösung, in Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

<sup>196</sup> Vgl VfGH 11.03.2015, E 717/2014.

schließen.<sup>197</sup> Die Meinung der Finanzverwaltung wird hierbei durch die VwGH-Rechtsprechung gestützt.<sup>198</sup> Die Uneinbringlichkeit des Vermögens wird während des laufenden Verfahrens über die Insolvenz angenommen, sobald eindeutig hervorgeht, dass die Abgabeforderungen, welche beispielsweise im Wirtschaftsbetrieb sehr wohl auch beim gemeinnützigen Verein erwirtschaftet werden können, nicht mehr bedient werden können.<sup>199</sup> In einem VwGH-Erkenntnis wird dies untermauert, wonach dies nicht davon abhängig ist, ob die Abgabeforderung zur Gänze oder nur zum Teil uneinbringlich ist.<sup>200</sup>

Zusätzlich wird seitens der Finanz festgehalten, dass der in der Quote nicht mehr abgegoltene Teil der Abgabenschuld gegenüber Dritten nach Abschluss des Verfahrens uneinbringlich ist.<sup>201</sup> Auch diese Ausführung in den Vereinsrichtlinien findet in einem VwGH-Erkenntnis Deckung, wonach nicht die Abgabenbehörde ausreichende Mittel zur Entrichtung der Abgaben nachzuweisen hat, sondern vielmehr der sich im Insolvenzverfahren befindende Rechtsträger.<sup>202</sup> Der Vertreter hat nachzuweisen, dass die vorhandenen finanziellen Mittel gemäß der Quote für die Tilgung der offenen Verbindlichkeiten verwendet wurden, andernfalls würde dieser für die nicht entrichteten Abgaben des Rechtsträgers selbst haften.<sup>203</sup>

Sollten bei einem gemeinnützigen Verein die Voraussetzungen zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens vorliegen, dann müssen die durch die Mitgliederversammlung gewählten Vertreter des Vereins oder durch andere Satzungsbestimmungen erkorene Vertreter dies spätestens 60 Tage nach Eintritt der buchmäßigen Überschuldung beantragen.<sup>204</sup>

---

<sup>197</sup> Vgl VereinsR Rz 802.

<sup>198</sup> Vgl VwGH 29.05.2001, 99/14/0277.

<sup>199</sup> Vgl VereinsR Rz 803.

<sup>200</sup> Vgl VwGH 27.04.2000, 98/15/0129.

<sup>201</sup> Vgl VereinsR Rz 804.

<sup>202</sup> Vgl VwGH 26.06.2000, 95/17/0613.

<sup>203</sup> Vgl VwGH 26.06.2000, 95/17/0613.

<sup>204</sup> Vgl *Höhne/Jöchel/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 481.

## **4. Ausgliederungen von Betrieben und Vermögen aus einem gemeinnützigen Verein**

### **4.1. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist eine selbständige, nachhaltige, ohne Gewinnabsicht geführte Tätigkeit, welche über die Grenzen der reinen Vermögensverwaltung<sup>205</sup> hinausgeht, solange durch diese Betätigung Einnahmen generiert werden oder ein anderer wirtschaftlicher Nutzen daraus erzielt wird.<sup>206</sup> Nach den steuerrechtlichen Grundsätzen liegt ein als eine Einheit zu sehender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb dann vor, wenn sich die diversen durch ihn geführten Betätigungen wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch ergänzen und nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Einheit bilden.<sup>207</sup> Es sind grundsätzlich auch die Nebengeschäfte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes der Hauptbetätigung zuzurechnen.<sup>208</sup> In einem Erkenntnis<sup>209</sup> ist der VwGH zum Ergebnis gekommen, dass die Anstaltsapotheke einer gemeinnützigen Krankenanstalt nicht nur aufgrund des Medikamentenverkaufs an Drittpersonen, sondern auch aufgrund der Eigenversorgung im Krankenhaus selbst als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auszulegen ist.<sup>210</sup>

Zudem muss die Tätigkeit auf Dauer ausgelegt sein, um als wirtschaftlicher Betrieb zu gelten, denn einmalige Betätigungen wie zB ein einmaliger Flohmarkt, ein einmaliges Vereinsfest reichen nicht aus, um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu begründen.<sup>211</sup> Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb<sup>212</sup> ist dann als steuerlich begünstigt zu sehen und kann die abgabenrechtlichen Begünstigungen dann in Anspruch nehmen, wenn die Tätigkeit als unentbehrlicher bzw entbehrlicher Hilfsbetrieb<sup>213</sup> zur Erreichung des gemeinnützigen Zwecks laut Satzung zu klassifizieren ist.<sup>214</sup>

---

<sup>205</sup> Vgl § 32 BAO.

<sup>206</sup> Vgl VereinsR Rz 136.

<sup>207</sup> Vgl VereinsR Rz 138.

<sup>208</sup> Vgl VereinsR Rz 138.

<sup>209</sup> Vgl VwGH 24.10.2019, 2019/15/0060.

<sup>210</sup> Vgl Oberhuber, SWK 20-21/2020, 1049.

<sup>211</sup> Vgl VereinsR Rz 141.

<sup>212</sup> Vgl § 31 BAO.

<sup>213</sup> Vgl § 45 Abs 2 BAO.

<sup>214</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, KStG § 5 Tz 125.

Dem unentbehrlichen Hilfsbetrieb wird die mangelnde Gewinnabsicht unterstellt und dieser führt dementsprechend nicht zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen des gesamten gemeinnützigen Vereins.<sup>215</sup> Der entbehrliche Hilfsbetrieb<sup>216</sup> ist hingegen ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der über die Tätigkeit zur Erreichung des gemeinnützigen Zweckes hinausgeht, weshalb für diesen Betrieb weniger Begünstigungen zur Anwendung gelangen als für den unentbehrlichen Hilfsbetrieb.<sup>217</sup>

Ergibt sich aus der Klassifizierungsprüfung, dass es sich weder um einen entbehrlichen noch um einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb handelt und ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht gewinnorientiert, handelt es sich gemäß § 45 Abs 3 BAO um einen begünstigungsschädlichen Betrieb.<sup>218</sup>

#### **4.1.1. Definition und Merkmale der drei wesentlichen Betriebsformen**

##### **4.1.1.1. Unentbehrlicher Hilfsbetrieb**

Es wird nun beschrieben, worum es sich bei einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb handelt und welche steuerlichen Grenzen diesem gesetzt sind bzw welche Möglichkeiten diesem offen stehen, insbesondere in weiterer Folge auch in Bezug auf die Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft.

Der unentbehrliche Hilfsbetrieb muss sich in seiner Tätigkeit und Gesamtausrichtung, um den Grundsätzen der Gemeinnützigkeit zu entsprechen und um die steuerlichen Begünstigungen anzuwenden, der Erfüllung des in der Satzung definierten Hauptzwecks verschreiben.<sup>219</sup> Es ist zudem der Wettbewerb am lokalen Markt mit anderen wirtschaftlichen Verkehrsteilnehmern zu beachten, da der unentbehrliche Hilfsbetrieb als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu abgabepflichtigen Betrieben derselben Art nicht mehr im Wettbewerb stehen darf, als dies zur Erfüllung des in den Statuten fest-

---

<sup>215</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, KStG § 5 Tz 125.

<sup>216</sup> Vgl § 45 Abs 1 BAO.

<sup>217</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 6.

<sup>218</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 6.

<sup>219</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 5.

gehaltenen Zweckes unvermeidbar ist.<sup>220</sup> Es ist zu ergründen, ob es am lokalen Markt steuerpflichtige Unternehmen gibt, welche hinsichtlich Preis, Leistungsangebot, Lage und Ausstattung mit der Tätigkeit des unentbehrlichen Hilfsbetriebes vergleichbar sind.<sup>221</sup>

Handelt es sich beim dem konkurrierenden Marktteilnehmer selbst um einen steuerlich begünstigten unentbehrlichen Hilfsbetrieb, so geht man nach herrschender Ansicht nicht von einer Konkurrenzsituation im Sinne des Abgabenrechts aus.<sup>222</sup> Potenzielle steuerpflichtige Unternehmen, welche den Markt neu betreten möchten, sind auch vom Schutz des fairen Wettbewerbs am Markt miteingeschlossen, sofern diese der Finanzverwaltung glaubhaft machen können, dass aufgrund der steuerlichen Begünstigung des entbehrlichen Hilfsbetriebes eine starke Wettbewerbsverzerrung am lokalen Markt verursacht und somit der tatsächliche Marktzutritt erschwert wird.<sup>223</sup>

Der gemeinnützige Verein ist in Bezug auf die durch den unentbehrlichen Hilfsbetrieb realisierten Gewinne von der Körperschaftsteuer befreit, sprich alle eventuell erwirtschafteten Zufallsgewinne sind körperschaftsteuerfrei und auch allenfalls aufgetretene Verluste eines Geschäftsjahres sind unbeachtlich.<sup>224</sup> Nach herrschender Ansicht fallen unentbehrliche Hilfsbetriebe mit ihren Umsätzen auch nicht unter die Umsatzsteuerpflicht, vielmehr wird die Liebhabereivermutung gemäß § 2 Abs 5 Z 2 Umsatzsteuergesetz unterstellt.<sup>225</sup>

Hinsichtlich einer möglichen Ausgliederung des unentbehrlichen Betriebes in eine Kapitalgesellschaft wird festgehalten, dass dies im Rahmen einer Einbringung in eine Tochter-Kapitalgesellschaft nach Artikel III des Umgründungssteuergesetzes möglich sei und gemäß § 18 Abs 2 KStG zu einer steuerneutralen Aufwertung der übertragenen

---

<sup>220</sup> Vgl § 45 Abs 2 lit c BAO.

<sup>221</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 5.

<sup>222</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 5.

<sup>223</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 6.

<sup>224</sup> Vgl VereinsR Rz 152.

<sup>225</sup> Vgl VereinsR Rz 464.

Wirtschaftsgüter auf den gemeinen Wert bzw Marktwert führen würde.<sup>226</sup> Die Thematik der Ausgliederungen von Betrieben in Kapitalgesellschaften wird im Kapitel 4.3. näher beleuchtet. In diesem Kapitel werden auch verschiedene Varianten der möglichen Ausgliederungen durch einen gemeinnützigen Verein beschrieben.

#### **4.1.1.2. Entbehrlicher Hilfsbetrieb**

Es wird nun fortfolgend beschrieben, worum es sich bei einem entbehrlichen Hilfsbetrieb handelt, welche steuerlichen Grenzen und Möglichkeiten er hat, und es wird die Grundlage für den Leser gelegt, damit er im Anschluss die Auswirkungen bei den einzelnen Ausgliederungen/Umstrukturierungen besser nachvollziehen kann.

Der entbehrliche Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins dient nicht unmittelbar dem in den Statuten definierten gemeinnützigen begünstigten Zweck, vielmehr stellt er ein Mittel zur Erreichung des gemeinnützigen Zwecks dar.<sup>227</sup> Die Tätigkeit des entbehrlichen Hilfsbetriebes darf dem zur Erreichung des in der Satzung definierten begünstigten Zweckes nicht entgegenstehen und die aus diesem geführten entbehrlichen Hilfsbetrieb erwirtschafteten Überschüsse müssen wiederum für gemeinnützige Zwecke verwendet werden, um den Status der Gemeinnützigkeit des gesamten Vereins zu wahren.<sup>228</sup>

Im Gegensatz zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb ist der entbehrliche Hilfsbetrieb dadurch gekennzeichnet, dass der nach Statuten verfolgte ideelle Zweck auch auf eine andere Art und Weise verfolgt werden kann als durch diesen Betrieb.<sup>229</sup> Eine indirekte Förderung des gemeinnützigen Zwecks durch den entbehrlichen Hilfsbetrieb ist ausreichend, wenn ein eindeutiger Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Zweck nicht abstreitbar ist und der entbehrliche Hilfsbetrieb diesem auch ideell dient.<sup>230</sup> In einem VwGH-Erkenntnis wird untermauert, dass sich der Zweck der Unterhaltung des Be-

---

<sup>226</sup> Vgl Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer et al, Der Vereinsexperte II, 341.

<sup>227</sup> Vgl VereinsR Rz 173.

<sup>228</sup> Vgl VereinsR Rz 173.

<sup>229</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, KStG § 5 Tz 150.

<sup>230</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, KStG § 5 Tz 150.

etriebes mit dem ideellen Zweck der begünstigten Körperschaft decken muss und in ihm selbst unmittelbar Erfüllung finden muss.<sup>231</sup>

Stellt der vom Verein geführte Betrieb lediglich eine Quelle zu Geldbeschaffung dar, so wird dieser nicht als ein zur Erfüllung des gemeinnützigen begünstigten Zweckes entbehrlicher Hilfsbetrieb gesehen.<sup>232</sup> Der Weiteren wird, wie vorhin beschrieben, ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb, der vermeidbar in Konkurrenz mit anderen steuerpflichtigen Betrieben steht, auch als entbehrlicher Hilfsbetrieb zu beurteilen sein, sofern dies in größerem Umfang am lokalen Markt nachweisbar gegeben ist.<sup>233</sup>

Der gemeinnützige Verein ist mit seiner Tätigkeit, welche er mit dem entbehrlichen Hilfsbetrieb verfolgt, isoliert unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und umsatzsteuerpflichtig, mit seinen eventuell erzielten Zufallsgewinnen durch den unentbehrlichen Hilfsbetrieb hingegen, steuerbefreit.<sup>234</sup> Die steuerlichen Begünstigungen des gesamten Vereins gehen also dadurch nicht verloren, wenn ein entbehrlicher Hilfsbetrieb Überschüsse generiert.<sup>235</sup>

Es wird auch dann immer noch von einem entbehrlichen Hilfsbetrieb ausgegangen, wenn der Anteil der daraus erzielten Umsatzerlöse zwischen 25 % und 50 % für Zwecke außerhalb der in den Statuten definierten begünstigten Zwecke verwendet wird.<sup>236</sup> Beispiele für entbehrliche Hilfsbetriebe eines gemeinnützigen Vereins können gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen sein, wie zB Sommerfeste, Weihnachtsfeiern und das kleine Vereinsfest.<sup>237</sup>

### **Beispiel „Kleines Vereinsfest“**

Auf die Frage ob es sich beim Vereinsfest um einen entbehrlichen Hilfsbetrieb oder um einen begünstigungsschädlichen Betrieb (großes Vereinsfest) handelt, welcher zum

---

<sup>231</sup> Vgl VwGH 27.09.2000, 98/14/0227.

<sup>232</sup> Vgl VereinsR Rz 174.

<sup>233</sup> Vgl VereinsR Rz 175.

<sup>234</sup> Vgl VereinsR Rz 175.

<sup>235</sup> Vgl VereinsR Rz 175.

<sup>236</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 6.

<sup>237</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr*, in *Achatz/Haller*, KStG § 5 Tz 143.

Verlust der steuerlichen Begünstigungen des gesamten Vereins führen würde, ist im Wesentlichen darauf zu achten, ob das geplante Fest hauptsächlich durch die eigenen Vereinsmitglieder organisiert und durchgeführt wird.<sup>238</sup> Die Frage über die Anzahl der Besucher ist dabei belanglos.<sup>239</sup>

Ergänzend wird in einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen beschrieben, dass eine weitere Voraussetzung für das kleine Vereinsfest ein limitiertes Verpflegungsangebot ist und dieses ausschließlich durch die Vereinsmitglieder verabreicht werden darf.<sup>240</sup> Zudem dürfen Unterhaltungsdarbietungen von regionalen Künstlern erfolgen, welche einen Stundensatz von maximal 800 EUR pro Stunde nicht überschreiten dürfen.<sup>241</sup> Werden von den Vereinsmitgliedern unzumutbare Tätigkeiten auch an behördlich angeordnete Professionisten delegiert, wie zB die von den Behörden angeordnete Beauftragung eines Sicherheitsunternehmens, wäre dies im Rahmen eines kleinen Vereinsfestes zu sehen und unschädlich.<sup>242</sup>

Eine vom Verein durchgeführte Veranstaltung, welche die oberhalb beschriebenen Kriterien<sup>243</sup> kumulativ nicht erfüllt, wird als großes Vereinsfest gewertet und von der Finanzverwaltung dementsprechend als begünstigungsschädlicher Betrieb angesehen, der zum Verlust der steuerlichen Begünstigung des gesamten Vereins führen kann.<sup>244</sup>

#### **4.1.1.3. Begünstigungsschädlicher Betrieb bzw Gewerbe/-Gewinnbetrieb**

Es wird in diesem Kapitel beschrieben, worum es sich bei einem begünstigungsschädlichen Betrieb handelt, welche steuerlichen Grenzen und Möglichkeiten er hat. Es wird auch die Grundlage für den Leser gelegt, damit er im Anschluss die Auswirkungen bei

---

<sup>238</sup> Vgl VereinsR Rz 306.

<sup>239</sup> Vgl VereinsR Rz 306.

<sup>240</sup> Vgl BMF 14.05.2014, Differenzierung von kleinen und großen Vereinsfesten, BMF-010203/0140-VI/6/2014, BMF-AV 83/2014.

<sup>241</sup> Vgl BMF 14.05.2014, Differenzierung von kleinen und großen Vereinsfesten, BMF-010203/0140-VI/6/2014, BMF-AV 83/2014.

<sup>242</sup> Vgl BMF 14.05.2014, Differenzierung von kleinen und großen Vereinsfesten, BMF-010203/0140-VI/6/2014, BMF-AV 83/2014.

<sup>243</sup> Vgl § 45 Abs 1a BAO.

<sup>244</sup> Vgl VereinsR Rz 307.

den einzelnen Ausgliederungen bzw Umstrukturierungsmöglichkeiten nachvollziehen kann und sich mit den Begrifflichkeiten im Vorhinein auseinandergesetzt hat.

Wenn durch den gemeinnützigen Verein auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten werden, die weder entbehrliche noch unentbehrliche Hilfsbetriebe des Vereins darstellen, weil die Voraussetzungen für diese nicht erfüllt sind, so stehen dem gemeinnützigen Verein die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht zu und der Verein unterliegt uneingeschränkt der Steuer- und Abgabepflicht.<sup>245</sup> Dieser Verlust der steuerlichen Begünstigungen tritt dann in Kraft, wenn der geführte Betrieb nur noch dazu dient, finanzielle Mittel zu beschaffen, sprich einen Gewinnbetrieb darstellt, oder wenn die verschiedenen vom Verein geführten Betriebe im Wesentlichen und überwiegend finanzielle Zwecke verfolgen.<sup>246</sup>

Des Weiteren trifft der Verlust der Abgabenbegünstigungen gemäß § 44 Abs 1 BAO auch dann zu, wenn der gemeinnützige Verein einen schädlichen Betrieb (Gewinnbetrieb) führt, obwohl die tatsächliche Geschäftsführung damit die in den Statuten definierten abgabenrechtlich begünstigten Zwecke verfolgt hat.<sup>247</sup>

Aufgrund der sich im Vordergrund befindlichen Gewinn- bzw Einnahmenerzielung des Gewinnbetriebes bzw begünstigungsschädlichen Betriebes gemäß § 45 Abs 3 BAO erfolgt sowohl im Bereich der Umsatzsteuer als auch im Bereich der Körperschaftsteuer eine den Grundsätzen nach bekannte Besteuerung, trotz der damit verfolgten begünstigten Zwecke laut Satzung.<sup>248</sup> Von der Besteuerung wird seitens der Finanzverwaltung auch nicht deshalb abgesehen, weil für den Betrieb eine Ausnahmegenehmigung vorliegt.<sup>249</sup> Vielmehr darf dadurch die Abgabenbegünstigung für den übrigen Vereinsbetrieb bestehen bleiben.<sup>250</sup>

---

<sup>245</sup> Vgl VereinsR Rz 180.

<sup>246</sup> Vgl VereinsR Rz 180.

<sup>247</sup> Vgl VereinsR Rz 180.

<sup>248</sup> Vgl *Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008) 392.

<sup>249</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr* in *Achatz/Haller*, KStG § 5 Tz 145.

<sup>250</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr* in *Achatz/Haller*, KStG § 5 Tz 145.

In einem VwGH-Erkenntnis wurde festgehalten, dass eine durch schädliche Betriebe entstandene Abgabepflicht des steuerlich begünstigten Sportvereins bestehen bleibt bzw das Erteilen der Ausnahmegenehmigung durch das Finanzamt zu verwehren ist, wenn durch den schädlichen Betrieb beträchtliche Gewinne erwirtschaftet werden, welche zum Wettbewerbsnachteil anderer lokaler steuerpflichtiger Marktteilnehmer führen oder trotz der Abgabepflicht der begünstigte Zweck ohne weiteres verfolgt werden kann.<sup>251</sup> Die Ausnahmegenehmigung wurde bereits im Kapitel 3.2.1.2 detailliert erläutert.

Sollte der gemeinnützige Verein einen Gewinnbetrieb unterhalten oder einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb führen, dem Gewinnstreben nachgewiesen werden kann oder erkennbar ist, führt auch dies zum Verlust der steuerlichen Begünstigung, da der unentbehrliche Hilfsbetrieb durch seine Gewinnabsicht den Status als abgabenbegünstigter Betrieb verliert.<sup>252</sup> Da der gemeinnützige Verein als juristische Person mit den Einnahmen aus einem Gewinnbetrieb bzw begünstigungsschädlichen Betrieb der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt, steht auch diesem gemäß § 23 KStG ein Freibetrag in Höhe von 10.000 EUR pro Wirtschaftsjahr zu.<sup>253</sup> Als Beispiele für schädliche Geschäftsbetriebe können genannt werden zB das große Vereinsfest, der Fanartikelverkauf eines Sportvereins und die Kantine eines Sportvereins.<sup>254</sup>

Im Gegenteil zum System der Umsatzsteuer, das sowohl auf den entbehrlichen als auch auf den unentbehrlichen Hilfsbetrieb Anwendung findet, unterliegen der entbehrliche und begünstigungsschädliche Betrieb bzw Gewinnbetrieb der sachlichen Körperschaftsteuerpflicht, wobei es auch hier zu Steuerbefreiungen kommen kann.<sup>255</sup> Beispielsweise unterliegen Ausschüttungen von Beteiligungserträgen an steuerlich begünstigte Vereine gemäß § 10 Abs 1 KStG sowohl im Rahmen der beschränkten als auch unbeschränkten Steuerpflicht der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung und sind somit zur Gänze von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>256</sup>

---

<sup>251</sup> Vgl VwGH 30.10.2001, 98/14/0006.

<sup>252</sup> Vgl VereinsR Rz 181.

<sup>253</sup> Vgl *Steinwendner*, Der Verein im Steuerrecht, ögwthema (2/2017), 13.

<sup>254</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, KStG § 5 Tz 146.

<sup>255</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 10 (11).

<sup>256</sup> Vgl VereinsR Rz 325.

Die Notwendigkeit der Einbringung eines begünstigungsschädlichen Betriebes in eine Kapitalgesellschaft beispielsweise, resultiert aus dem Risiko des Verlustes der steuerlichen Begünstigungen des gesamten gemeinnützigen Vereins.<sup>257</sup> Nachdem Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 27 EStG in die Sphäre der Vermögensverwaltung<sup>258</sup> fallen und demnach keine begünstigungsschädliche Wirkung entfalten, spricht vieles dafür, einen Gewinnbetrieb aus dem Vereinsvermögen in eine neu gegründete Tochter-Kapitalgesellschaft auszulagern, um den Status der Gemeinnützigkeit des gesamten Vereins zu wahren.<sup>259</sup>

#### **4.1.1.4. Beispiel „Ausgliederung begünstigungsschädlicher Profibetrieb aus einem gemeinnützigen Sportverein“**

Als Beispiel für die Ausgliederung eines begünstigungsschädlichen Wirtschaftsbetriebes aus dem gemeinnützigen Verein wird im Folgenden die Ausgliederung des Profisportbetriebes aus einem Sportverein beschrieben. Die Verwaltungspraxis hat mit dem ergangenen Verfügungserlass vom 27.02.2015 den Bereich des Profisportbetriebes im Mannschaftssport neu geordnet und aufgestellt.<sup>260</sup> Es wurden damit für die gemeinnützigen Sportvereine, dessen Amateur-Sportbetrieb nach Ansicht der Finanzverwaltung einen typischen unentbehrlichen Hilfsbetrieb darstellt<sup>261</sup>, Rahmenbedingungen geschaffen, um den eventuell entstandenen laufenden Profisportbetrieb des Vereins ausgliedern zu können, sodass es nicht zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen für den gesamten Verein kommt.<sup>262</sup>

Wird von einem gemeinnützigen Sportverein in einer Mannschaftssportart neben dem allgemeinen Amateursportbetrieb zB Jugendfußballmannschaften und Nachwuchsabteilungen, auch eine Profisportmannschaft unterhalten, werden die Rahmenbedingungen der Begünstigungen nicht mehr erfüllt, zumal die Förderung von ökonomischen

---

<sup>257</sup> Vgl VereinsR Rz 183.

<sup>258</sup> Vgl § 32 BAO.

<sup>259</sup> Vgl VereinsR Rz 183.

<sup>260</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 14.

<sup>261</sup> Vgl VereinsR Rz 152.

<sup>262</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 14.

Interessen dabei im Vordergrund steht.<sup>263</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung wird dann von einem begünstigungsschädlichen Profibetrieb ausgegangen, wenn während einer Spielsaison mehr als die Hälfte der eingesetzten Spieler einer Mannschaft Profispieler sind.<sup>264</sup>

Um die steuerlichen Begünstigungen für den restlichen Vereinsbereich behalten zu können, werden im Folgenden zwei Ausgliederungsvarianten des Profisportbetriebes aufgezeigt, welche dem gemeinnützigen Verein seitens der Finanzverwaltung ab dem Kalenderjahr 2016 zur Verfügung gestellt wurden.<sup>265</sup>

### **Variante 1**

Die erste Variante wäre die Gründung eines weiteren Vereins, eines sogenannten Zweigvereins gemäß § 1 Abs 4 Vereinsgesetz, in welchen der Profibetrieb übertragen wird.<sup>266</sup> Statutarisch gesehen ist der Zweigverein dem gemeinnützigen Hauptverein demnach untergeordnet und trägt die vom steuerlich begünstigten Mutterverein nach Satzung definierten Zwecke und Ziele mit.<sup>267</sup> Die Vermögenserhöhung auf Seiten des Zweigvereins entspricht einer Gesellschaftereinlage und wird gemäß § 8 Abs 1 KStG steuerlich nicht erfasst.<sup>268</sup>

Gesellschaftereinlagen, wie die Übertragung des Profibetriebes auf den Zweigverein, sind keine betrieblich veranlassten Zugänge und daher wie Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG steuerlich neutral zu behandeln.<sup>269</sup> Auch in einem VwGH-Erkenntnis wurde bekräftigt, dass bei Sachverhalten, welche die Bewertung von Einlagen bzw Einlagenrückzahlungen betreffen, nach den steuerlichen Bestimmungen vorzugehen bzw nach den steuerlichen Werten zu entscheiden ist.<sup>270</sup>

---

<sup>263</sup> Vgl VereinsR Rz 878.

<sup>264</sup> Vgl VereinsR Rz 882.

<sup>265</sup> Vgl VereinsR Rz 884.

<sup>266</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 14.

<sup>267</sup> Vgl *Renner*, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, *ÖStZ* (2015), 187.

<sup>268</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 14.

<sup>269</sup> Vgl KStR Rz 486.

<sup>270</sup> Vgl VwGH 1.9.2015, 2014/15/0002.

Des Weiteren ist zwischen dem Zweigverein und dem Hauptverein der Grundsatz der Fremdüblichkeit zu beachten, da eine Nichteinhaltung dieses Grundsatzes sich negativ auf die Zuerkennung der steuerlichen Begünstigungen des Hauptverein auswirken könnte.<sup>271</sup> Der Zweigverein mit dem nun dort geführten Profisportbetrieb ist unbeschränkt steuerpflichtig, die Gemeinnützigkeit geht allerdings aufgrund einer vom Finanzamt nach vorgenommener Prüfung des Betriebes zu erteilenden Ausnahmege-  
nehmigung gemäß § 44 Abs 2 BAO nicht verloren.<sup>272</sup>

Die oberhalb beschriebene Ausnahmege-  
nehmigung könnte vom Finanzamt aber auch versagt werden, wenn aufgrund hoher erwirtschafteter Erträge des Profisportbetriebes die volle Steuerpflicht eintreten würde und dadurch der begünstigte Vereinszweck wesentlich in Gefahr wäre.<sup>273</sup> Ein entsprechender Antrag ist von Seiten des gemeinnützi-  
gen Vereins beim Finanzamt auf eine bescheidmäßige Ausnahmege-  
nehmigung gemäß § 44 Abs 2 BAO jedenfalls zu stellen.<sup>274</sup>

Alternativ zur Zweigvereinsgründung kann in Variante 1 auch der Profibetrieb durch den gemeinnützigen Verein innenorganisatorisch durch einen eigens dafür geschaffenen Rechnungskreis bzw Buchungskreis geregelt werden und vom restlichen Vereins-  
vermögen bzw vom unentbehrlichen Hilfsbetrieb des gemeinnützigen Vereins dadurch übersichtlich getrennt werden.<sup>275</sup> Der Profisportbetrieb ist unabhängig davon, ob in einem eigenen Rechnungskreis oder als Zweigverein, unbeschränkt steuerpflichtig, weshalb die vom unentbehrlichen Hilfsbetrieb auf den Profibetrieb übertragenen Wirt-  
schaftsgüter steuerneutral auf den gemeinen Wert aufzuwerten sind (gemäß § 18 Abs 2 iVm Abs 3 KStG).

Voraussetzungen für die steuerneutrale Aufwertung der Wirtschaftsgüter auf den ge-  
meinen Wert sind, dass es sich bereits um Wirtschaftsgüter der Körperschaft handelte, welche unbeschränkt steuerpflichtig wird, die Wirtschaftsgüter bis zum Zeitpunkt der

---

<sup>271</sup> Vgl Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mann-  
schaftssport, ÖStZ (2015), 187.

<sup>272</sup> Vgl VereinsR Rz 884.

<sup>273</sup> Vgl Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mann-  
schaftssport, ÖStZ (2015), 187.

<sup>274</sup> Vgl VereinsR Rz 884.

<sup>275</sup> Vgl VereinsR Rz 884.

Aufwertung nicht steuerhängig waren und dass die Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nicht schon davor der unbeschränkten Steuerpflicht unterlagen.<sup>276</sup> Auch beim alternativen Weg der Ausgliederung über einen eigenen Rechnungskreis für den Profibetrieb ist ein Antrag auf Ausnahmegenehmigung beim Finanzamt jedenfalls zu stellen.<sup>277</sup> Die Rechtsfolgen der Übertragung des Profisportbetriebes in einen eigenen Buchungskreis decken sich mit den Rechtsfolgen der Ausgliederung dieses schädlichen Betriebes in einen Zweigverein.<sup>278</sup>

## Variante 2

Die 2. Variante der Ausgliederung eines begünstigungsschädlichen Profisportbetriebes aus dem gemeinnützigen Sportverein wird über eine Ausgliederung in eine neu gegründete steuerlich nicht begünstigte Tochter-Kapitalgesellschaft vollzogen.<sup>279</sup> Es kann hier aus steuerlicher Sicht zwischen drei verschiedenen Ausgliederungsausprägungen unterschieden werden, welche wie folgt aufgezählt werden:<sup>280</sup>

- als steuerneutrale Ausgliederung als Sacheinlage bzw Einbringung unter Anwendung des Artikel III Umgründungssteuergesetz
- als Einlage gemäß § 6 Z 14 EStG unter Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrechts
- als Teilbetriebsveräußerung

Wenn im gemeinnützigen Sportverein der Profibetrieb im Vordergrund steht, muss die Ausgliederungsvariante 2, sprich die Ausgliederung in eine nicht gemeinnützige Kapitalgesellschaft, gewählt werden.<sup>281</sup> Ob der Profibetrieb des Vereins nun im Vordergrund steht oder nicht, ist anhand verschiedener Kriterien, wie zB die Anzahl der Profispieler, die Größe und Verteilung des Budgets auf die beiden Bereiche Amateur- und

---

<sup>276</sup> Vgl KStR Rz 1422.

<sup>277</sup> Vgl VereinsR Rz 884.

<sup>278</sup> Vgl Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ (2015), 188.

<sup>279</sup> Vgl VereinsR Rz 884.

<sup>280</sup> Vgl VereinsR Rz 884.

<sup>281</sup> Vgl Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ (2015), 188.

Profibereich, die Umsätze der beiden Bereiche im Verhältnis zueinander und die Bindung des Personals zu beurteilen.<sup>282</sup>

Wird der Profibetrieb unter Anwendung des Artikel III Umgründungsteuergesetzes in eine zB neu gegründete Kapitalgesellschaft eingebracht, ist die Übertragung der eingebrachten Wirtschaftsgüter steuerneutral, sprich die stillen Reserven werden auf Vereinsseite nicht realisiert.<sup>283</sup> Nachdem es sich bei der neu gegründeten Kapitalgesellschaft, auf welche der Profisportbetrieb übertragen wird, um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft handelt, sind auch die Voraussetzungen gemäß § 12 Abs 3 Umgründungsteuergesetz erfüllt.<sup>284</sup> Auf Ebene der steuerpflichtigen Tochter-Kapitalgesellschaft, welche den Profibetrieb nun innehat, werden die aus dem Vereinsvermögen steuerneutral eingebrachten Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens steuerneutral mit dem gemeinen Wert angesetzt.<sup>285</sup> Die Wirtschaftsgüter werden in der Eröffnungsbilanz der Tochter-Kapitalgesellschaft aus steuerlichem Gesichtspunkt steuerneutral mit den erzielbaren Marktpreis (gemeiner Wert) angesetzt, womit eine Versteuerung der aufgedeckten stillen Reserven zu unterbleiben hat.<sup>286</sup>

Die vom gemeinnützigen Verein gehaltenen Anteile an der Tochter-Kapitalgesellschaft fallen in den Bereich der Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO und die daraus gezogenen Beteiligungserträge unterliegen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs 2 Z 1 KStG und sind somit von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>287</sup> Der Bereich der Vermögensverwaltung iSd § 32 BAO auf Vereinsebene wird in Kapitel 5 ausführlich erläutert.

Sollten darüber hinaus im gemeinnützigen Verein bzw Sportverein keine weiteren unbeschränkt steuerpflichtigen Betriebe geführt werden, kommt für den nach Variante 1 ausgegliederten Zweigverein der Freibetrag für steuerlich begünstigte Zwecke nach §

---

<sup>282</sup> Vgl *Renner*, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ (2015), 188.

<sup>283</sup> Vgl VereinsR Rz 884a.

<sup>284</sup> Vgl *Kaindl in Kaindl*, Ertragsteuerliche Behandlung von mildtätigen Körperschaften öffentlichen Rechts (2020), 22.

<sup>285</sup> Vgl UmgrStR Rz 713.

<sup>286</sup> Vgl VereinsR Rz 884a.

<sup>287</sup> Vgl *Kaindl in Kaindl*, Ertragsteuerliche Behandlung von mildtätigen Körperschaften öffentlichen Rechts (2020), 23.

23 KStG in Betracht (in Höhe von 10.000 EUR).<sup>288</sup> Für die nach Variante 2 in eine Tochter-Kapitalgesellschaft ausgegliederten Profibetriebe gilt dieser Gewinnfreibetrag allerdings nicht.<sup>289</sup> Hinsichtlich körperschaftsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Auswirkungen auf den Profibetrieb und den gemeinnützigen Verein gibt es zwischen der jeweils gewählten Variante, Zweigverein oder Kapitalgesellschaft, keine Unterschiede.<sup>290</sup>

Die Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Z 6 KStG stellt auf die Gemeinnützigkeit ab, weshalb für den ausgegliederten Profibetrieb unabhängig von der gewählten Ausgliederungsvariante Körperschaftsteuerpflicht besteht.<sup>291</sup> Auch die Umsatzsteuerpflicht würde sowohl den Zweigverein als auch die ausgegliederte Tochter-Kapitalgesellschaft ohne Unterschied in vollem Umfang betreffen, nachdem die nach § 6 Abs 1 Z 14 UStG unechte Befreiung von der Umsatzsteuer ausschließlich auf den begünstigten Bereich des gemeinnützigen Vereins Anwendung findet.<sup>292</sup>

Wird der Profisportbetrieb über eine Sacheinlage unter Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrechts ausgegliedert, stellt dies gemäß § 6 Z 14 lit b Einkommensteuergesetz einen Tauschvorgang dar, welcher einen Veräußerungsvorgang der Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens bewirkt.<sup>293</sup> Aufgrund der Steuerbefreiung von Veräußerungen wirtschaftlicher Güter aus einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins erfolgt auch hier wie unter Anwendung des Artikel III Umgründungsteuergesetzes, die Übertragung der Wirtschaftsgüter ohne steuerpflichtige Realisierung der stillen Reserven.<sup>294</sup>

Der Tauschvorgang in der neu gegründeten Tochter-Kapitalgesellschaft mit dem Profibetrieb und die damit verbundene Erhöhung des Vermögens der Kapitalgesellschaft

---

<sup>288</sup> Vgl Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ (2015), 188.

<sup>289</sup> Vgl Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ (2015), 188.

<sup>290</sup> Vgl VereinsR Rz 887.

<sup>291</sup> Vgl Renner in Renner/Strimitzer/Vock, § 5 Z 6 KStG Tz 555.

<sup>292</sup> Vgl VereinsR Rz 889.

<sup>293</sup> Vgl VereinsR Rz 884b.

<sup>294</sup> Vgl VereinsR Rz 884b.

werden gemäß § 8 Abs 1 KStG steuerlich nicht erfasst.<sup>295</sup> Als Anschaffungskosten wird der gemeine Wert der eingelegten Wirtschaftsgüter bilanziell angesetzt.<sup>296</sup>

Sollte die Ausgliederung im Rahmen einer Teilbetriebsveräußerung gemäß § 24 EStG stattfinden, ergeben sich auf Vereinsseite keine Unterschiede zur Ausgliederung in Form des oberhalb beschriebenen Tauschvorgangs. Auf Seite der Tochter-Kapitalgesellschaft hingegen werden die übernommenen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwerts mit den Anschaffungskosten angesetzt.<sup>297</sup>

Welche der beschriebenen Varianten zur Anwendung kommen sollte, wenn ein Profisportbetrieb aus einem gemeinnützigen Sportverein ausgegliedert werden soll, ist aufgrund der unterschiedlichen im Verein betriebenen Schwerpunkte und geführten Amateurbetriebe stets einer Einzelfallprüfung zu unterziehen.<sup>298</sup>

#### **4.2. Triebfeder für Betriebsausgliederungen aus einem gemeinnützigen Verein**

Es werden im Folgenden einige Beweggründe aufgezählt und beschrieben, welche in der Praxis zu Betriebsausgliederungen führen können. Einige davon wurden bereits im Rahmen der Ausgliederung von Profisportbetrieben aus gemeinnützigen Sportvereinen tangiert. Die bereits beschriebene Notwendigkeit der Ausgliederung eines begünstigungsschädlichen Betriebes bzw Gewinnbetriebes aufgrund des Verlustes der steuerlichen Begünstigungen des gesamten Vereins bei Nicht-Ausgliederung erscheint nachvollziehbar und resultiert aus einer steuerlichen Notwendigkeit.<sup>299</sup>

Ein weiterer Beweggrund, welcher für eine Betriebsausgliederung sprechen könnte, resultiert aus größenabhängigen Kriterien, die Rechnungslegungspflichten des Vereins begründen könnten.<sup>300</sup> Das Vereinsgesetz normiert diese Kriterien.<sup>301</sup> Beispielsweise

---

<sup>295</sup> Vgl KStR Rz 498.

<sup>296</sup> Vgl KStR Rz 498.

<sup>297</sup> Vgl VereinsR Rz 884c.

<sup>298</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II, 19.

<sup>299</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 333.

<sup>300</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 333.

<sup>301</sup> Vgl § 21 ff VereinsG.

müssen Vereine, sofern sie die Kriterien eines großen Vereins erfüllen, ihren Jahresabschluss durch einen von der Mitgliederversammlung zu bestellenden Wirtschaftsprüfer prüfen lassen.<sup>302</sup> Es besteht aber für den durch den Wirtschaftsprüfer geprüften Jahresabschluss auch bei großen Vereinen, sowohl gemeinnützigen als auch nicht gemeinnützigen, keine Offenlegungspflicht.<sup>303</sup>

Damit etwaige durch den Verein geführten großen Betriebe für Gläubiger transparent und deren Jahresabschlüsse auch für die breite Masse zugänglich sind, bietet sich die Möglichkeit der Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft an, wonach der geprüfte Jahresabschluss der Tochter-Kapitalgesellschaft des Vereins im Firmenbuch einzureichen und ersichtlich wäre.<sup>304</sup> Ein weiterer Aspekt wären die dadurch geschaffenen vertrauenswürdigeren Grundlagen im allgemeinen Wirtschaftsverkehr, nachdem Kapitalgesellschaften gefestigten gesetzlichen Bestimmungen unterliegen, welche beispielsweise den Gläubigerschutz und die Rechte der Gesellschafter regulieren.<sup>305</sup>

Des Weiteren ergibt sich für den gemeinnützigen Verein durch die Ausgliederung des geführten Gewinnbetriebes beispielsweise der rechtliche Vorteil der Haftungsbeschränkung.<sup>306</sup> Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass in der Tochter-Kapitalgesellschaft, in welche der Betrieb eingebracht worden ist, nicht das gesamte Vereinsvermögen, sondern nur die Stammeinlage der Gesellschaft für die geschäftlichen Tätigkeiten haftet.<sup>307</sup> Zudem wird durch die Ausgliederung eine klare organisatorische Trennlinie zwischen Verein und Tochter-Kapitalgesellschaft geschaffen, welche einer schnelleren Entscheidungsfindung dient und dem ausgegliederten Betrieb mehr Freiraum bietet.<sup>308</sup>

---

<sup>302</sup> Vgl. Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 333.

<sup>303</sup> Vgl. Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 333.

<sup>304</sup> Vgl. Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 334.

<sup>305</sup> Vgl. Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 334.

<sup>306</sup> Vgl. Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 334.

<sup>307</sup> Vgl. Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 334.

<sup>308</sup> Vgl. Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 334.

Abschließend kann ein wichtiger Grund für die Ausgliederung auch ein Effizienzgedanke sein, wonach Kosten und Controlling auf Ebene einer GmbH besser gesteuert werden könnten und zudem die Aufnahme von Krediten bzw generell Fremdkapital einfacher darstellbar ist als über einen gemeinnützigen Verein.<sup>309</sup> Zudem würde die Insolvenz der Kapitalgesellschaft nicht zwingend zum Konkurs des gesamten gemeinnützigen Vereins führen, zumal der rechtliche Bestand im Wesentlichen voneinander dadurch getrennt wäre.<sup>310</sup>

### **4.3. Darstellung der praxisrelevanten Umstrukturierungen bzw Ausgliederungen**

#### **4.3.1. Ausgliederungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Artikels III UmgrStG**

Ziel der Ausgliederung im Rahmen des Artikel III Umgründungsteuergesetz<sup>311</sup> ist es begünstigtes betriebliches Vermögen<sup>312</sup> auf einen anderen Rechtsträger zu übertragen, ohne dass stille Reserven realisiert werden.<sup>313</sup> Die schriftliche Grundlage für diesen Vorgang ist der Einbringungsvertrag (Sacheinlagevertrag).<sup>314</sup> In diesem Vertrag sind mindestens zu nennen der Einbringende zB ein gemeinnütziger Verein, der Einbringungsstichtag, die aufnehmende Körperschaft (zB Tochter-Kapitalgesellschaft des gemeinnützigen Vereins), das exakt definierte begünstigte Einbringungsvermögen (zB begünstigungsschädlicher Betrieb) und die dafür vereinbarte Gegenleistung<sup>315</sup> (zB Kapitalanteile an der Tochter-Kapitalgesellschaft).<sup>316</sup> Des Weiteren muss der durch den gemeinnützigen Verein eingebrachte Betrieb jedenfalls zum Zeitpunkt der Einbringung einen positiven Verkehrswert haben.<sup>317</sup>

---

<sup>309</sup> Vgl Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 335.

<sup>310</sup> Vgl Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 335.

<sup>311</sup> Vgl § 12 ff UmgrStG.

<sup>312</sup> Vgl § 12 Abs 2 UmgrStG.

<sup>313</sup> Vgl Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

<sup>314</sup> Vgl § 12 Abs 1 UmgrStG.

<sup>315</sup> Vgl UmgrStR Rz 1001 ff.

<sup>316</sup> Vgl UmgrStR Rz 663.

<sup>317</sup> Vgl Fuherr, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 12 Rz 186.

Nicht nur für die Ausgliederung begünstigungsschädlicher Betriebe, sondern auch für die Übertragung unentbehrlicher Hilfsbetriebe auf eine Tochter-Kapitalgesellschaft kann die Einbringung von Vorteil sein, da im Rahmen der Umgründung Verkehrssteuern und Gebühren eingespart werden können.<sup>318</sup> Sofern in den Statuten des gemeinnützigen Vereines die Erfüllungsgehilfenschaft ihren Eintrag findet und eine starkes Weisungsverhältnis besteht, kann die Ausgliederung des unentbehrlichen Hilfsbetriebes in eine Tochter-Kapitalgesellschaft stattfinden.<sup>319</sup> Eine ausführliche und detaillierte Beschreibung der Erfüllungsgehilfenschaft ist in Kapitel 3.2.1.1. zu finden.

Bezüglich der Gegenleistung ist festzuhalten, dass die Gewährung von neuen Anteilen als Gegenleistung für den eingebrachten Betrieb unterbleiben kann, sofern der gemeinnützige Verein Alleingesellschafter gemäß § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG der neu gegründeten Tochter-Kapitalgesellschaft ist, in welche der unentbehrliche, entbehrliche oder begünstigungsschädliche Betrieb in weiterer Folge ausgegliedert wird.<sup>320</sup>

#### **4.3.1.1. Begünstigtes Vermögen gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG**

Es wird im Folgenden auf den Betrieb als begünstigtes Vermögen eingegangen und geprüft, ob dieser gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG auch begünstigtes Vermögen darstellt und eine Einbringung gemäß Artikel III UmgrStG prinzipiell möglich ist. Nach herrschender Ansicht wird davon ausgegangen, dass hinsichtlich des Begriffes „Betrieb“ die Bestimmungen des EStG Anwendung finden.<sup>321</sup>

Wie auch bei den anderen Umgründungen gilt auch bei der Einbringung für die Bewertung des begünstigten Vermögens zwingend der Grundsatz der Buchwertfortführung, dh, es existiert hier kein Wahlrecht zugunsten einer steuerwirksamen Aufwertung.<sup>322</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung erfüllen alle wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, sowohl diese, für welche eine persönliche Steuerbefreiung aus der unbe-

---

<sup>318</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

<sup>319</sup> Vgl *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II, 24.

<sup>320</sup> Vgl UmgrStR Rz 1041.

<sup>321</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 338.

<sup>322</sup> Vgl UmgrStR Rz 1418.

schränkten Körperschaftsteuerpflicht besteht, als auch Gewinnbetriebe, die Eigenschaft einer Einkunftsquelle gemäß § 2 EStG und entsprechen damit den Anforderungen für begünstigtes Vermögen gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG.<sup>323</sup> Das ist ein gewisser Widerspruch zu den Ausführungen des BMF in Rz 709 UmgrStR, da Liebhabereibetriebe nicht einbringungsfähig sind und unentbehrliche Hilfsbetriebe zwingend nach dem UStG der Liebhabereivermutung unterliegen.

Die Einbringung eines steuerlich begünstigten unentbehrlichen Hilfsbetriebes in eine steuerpflichtige Tochter-Kapitalgesellschaft fällt demnach in den Anwendungsbereich des Artikel III UmgrStG. Wenn nun von Vereinsseite ein Gewerbebetrieb bzw begünstigungsschädlicher Betrieb, unentbehrlicher oder entbehrlicher Hilfsbetrieb eingebracht wird, handelt es sich bei einem dieser Betriebe jedenfalls um begünstigtes Vermögen.<sup>324</sup> Es wird demnach bei den Vorbereitungsmaßnahmen der Ausgliederung vielmehr zu dokumentieren sein, ob es sich beim übertragenen Betrieb um eine in sich geschlossene Einheit handelt, welche vom verbleibenden Vereinsvermögen trennbar darzustellen ist, wie zB ein eine räumliche Trennung oder eigenes Anlage-/Umlaufvermögen.<sup>325</sup>

#### **4.3.1.2. Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 5 Abs 1 EStG und die sich daraus ergebende Übergangsgewinnbesteuerung**

Nachdem die meisten Vereine aufgrund der Größenkriterien eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG führen, kommt es im Rahmen der Einbringung eines Betriebes in eine Betriebs-GmbH zu einem Wechsel der Gewinnermittlungsart. Dieser Wechsel führt zu einem Übergangsgewinn/-verlust, welcher in diesem Kapitel beschrieben wird.<sup>326</sup> Zur Übersicht und zu Veranschaulichungszwecken werden hier die Größenklassen der Vereine graphisch dargestellt.

---

<sup>323</sup> Vgl UmgrStR Rz 712.

<sup>324</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 338.

<sup>325</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 339.

<sup>326</sup> Vgl *Furherr*, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 12 Rz 186.

Vereinsgröße	klein	mittelgroß	groß
Regelung in	§ 21 VerG	§ 22 Abs 1 VerG	§ 22 Abs 2 VerG
(gewöhnliche) Einnahmen/Ausgaben pro Jahr	≤ 1 Mio €	> 1 Mio €	> 3 Mio €
Spendeneinnahmen	< 1 Mio €	1 Mio € bis 3 Mio €	> 3 Mio €
Anzuwendende Rechnungslegungsvorschrift	Einnahmen-Ausgaben Rechnung inkl Vermögensübersicht	§§ 189-216 UGB: Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung)	§§ 189-243 UGB und § 22 Abs 2 VerG: Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang)

Abbildung 2: Übersicht über die Größenklassen der Vereine<sup>327</sup>

Ein Wechsel der Gewinnermittlungsart zu § 4 Abs 1 EStG ergibt sich aufgrund der Pflicht zur Bilanzerstellung auf Seiten der übernehmenden Kapitalgesellschaft zum Einbringungsstichtag, wenn der einbringende gemeinnützige Verein seinen Gewinn bislang nach § 4 Abs 3 EStG ermittelt hat und den zB begünstigungsschädlichen Betrieb in eine Tochter-Kapitalgesellschaft ausgliedern möchte.<sup>328</sup> Dieser Wechsel muss gemäß § 4 Abs 10 EStG erfolgen.

Ein etwaiger Übergangsgewinn wird dem Veranlagungszeitraum zugerechnet, in welchen der Einbringungsstichtag fällt.<sup>329</sup> Auf Ebene der übernehmenden Tochter-Kapitalgesellschaft wird ein weiterer Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 1 EStG auf § 5 EStG einen Tag nach dem Einbringungsstichtag vollzogen und das daraus resultierende Übergangsergebnis ist nur dieser Tochter-Kapitalgesellschaft zuzuordnen.<sup>330</sup>

<sup>327</sup> Vgl. Schury/Lenger, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II, 11 (12).

<sup>328</sup> Vgl. Furherr, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 14 Rz 21.

<sup>329</sup> Vgl. Furherr, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 14 Rz 21.

<sup>330</sup> Vgl. Furherr, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 14 Rz 23.

#### **4.3.1.3. Einbringung eines begünstigungsschädlichen Betriebes bzw Gewinnbetriebes nach Artikel III UmgrStG in eine nicht begünstigte Betriebs GmbH**

Wie bereits bei der Ausgliederung von Profisportbetrieben ausführlich erläutert wurde, können Betriebe in eine Tochter-Kapitalgesellschaft ausgegliedert werden, ohne den Gemeinnützigkeitsstatus des restlichen Vereins zu gefährden. In diesem Kapitel werden hinsichtlich der Ausgliederung von begünstigungsschädlichen Betrieben noch weitere Besonderheiten beschrieben.

Wenn die Tochter-Kapitalgesellschaft auch ohne einen zwischen Verein und Gesellschaft schriftlich festgehaltenen Erfüllungsgehilfenvertrag tätig sein soll, ohne die steuerlichen Begünstigungen des gemeinnützigen Vereins zu gefährden, ist zwingend eine Mehrheitsbeteiligung vorzusehen.<sup>331</sup> Es kann auch die Mehrheit der Stimmrechte separat gesellschaftsrechtlich festgehalten werden, sollte es sich um eine Minderheitsbeteiligung handeln.<sup>332</sup> Die Ausschüttung der Gewinne der nicht gemeinnützigen Tochter-Kapitalgesellschaft an den gemeinnützigen Verein ist gemäß § 10 KStG von der Körperschaftsteuer befreit und ist für den Verein nicht begünstigungsschädlich, sofern dies im Einklang mit den finanziellen bzw materiellen Mitteln der Satzung ist.<sup>333</sup>

Eine Personenidentität zwischen der Vereinsgeschäftsführung und der Geschäftsführung der ausgelagerten Tochter-Kapitalgesellschaft wird durch die Finanzverwaltung in der Praxis jedenfalls akzeptiert.<sup>334</sup> Sind im Vereinsvermögen Liegenschaften vorhanden, ist zu überlegen, diese auf Ebene des Vereins zurückzubehalten und nach erfolgter Ausgliederung, falls erforderlich, fremdüblich an die Tochter-Kapitalgesellschaft zu vermieten.<sup>335</sup> Der Vorteil dieser Variante wäre, dass die Kapitalgesellschaft ihre steuerliche Bemessungsgrundlage durch die an den Verein zu entrichtenden Mietausgaben senken könnte und auf Seiten des gemeinnützigen Vereins wären die Mieteinnahmen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu werten

---

<sup>331</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 738.

<sup>332</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 738.

<sup>333</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 738.

<sup>334</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 738.

<sup>335</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine (2019) 739.

und damit im Rahmen der Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>336</sup>

Nicht nur auf Vereinsebene können steuerliche Begünstigungen in Anspruch genommen werden, auch anderen Körperschaften wie beispielsweise Kapitalgesellschaften stehen diese zu, sofern die Voraussetzungen<sup>337</sup> für abgabenrechtliche Begünstigungen erfüllt sind.<sup>338</sup>

#### **4.3.1.4. Einbringung eines steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetriebes nach Artikel III UmgrStG in eine steuerlich begünstigte Betriebs-GmbH**

Das UmgrStG kann auch für die Übertragung von steuerbefreiten unentbehrlichen Hilfsbetrieben, deren Einbringung im allgemeinen Ertragsteuerrecht keine Realisationsvorgänge auslöst, von Vorteil sein, da bedingt durch die Begünstigungen des UmgrStG Gebühren und Verkehrsteuern gespart werden können.<sup>339</sup> Die Einbringung eines Betriebes in eine Kapitalgesellschaft erfolgt in Form der Einzelrechtsnachfolge.<sup>340</sup> Der gemeinnützigen GmbH jedoch sind Ausschüttungen jeglicher Art untersagt und es ist darauf zu achten, dass in der Errichtungserklärung der Gesellschaftszweck der gemeinnützigen GmbH festgelegt wird, welcher darauf abzielt, gemeinnützige Zwecke zu verfolgen.<sup>341</sup>

Nachdem eine gemeinnützige GmbH ihren Gewinn zwingend nach § 5 EStG gemäß § 7 Abs 3 KStG ermittelt, wird gemäß § 45 Abs 2 BAO die Zuordnung von Gütern des Betriebsvermögens als gewillkürtes Vermögen des steuerlich begünstigten unentbehrlichen Hilfsbetriebes eingeschränkt, da im unentbehrlichen Hilfsbetrieb nur insoweit betriebliches Vermögen vorhanden sein darf, als es zur Erzielung des gemeinnützigen

---

<sup>336</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine (2019) 739.

<sup>337</sup> Vgl § 34 ff BAO.

<sup>338</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 340.

<sup>339</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

<sup>340</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 345.

<sup>341</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 345.

begünstigten Zweckes dient.<sup>342</sup> Wenn ein bisher abgabenrechtlich begünstigter Betrieb (zB unentbehrlicher Hilfsbetrieb) eingebracht wird, steht diesem Vorhaben die Steuerbefreiung der gemeinnützigen Tochter-Kapitalgesellschaft der Anwendung des Artikel III UmgrStG nicht entgegen.<sup>343</sup>

#### **4.3.2. Ausgliederungen außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG**

Die Ausgliederung eines Betriebes aus einem gemeinnützigen Verein unter Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrechts wurde bereits in Kapitel 4.1.1.4. im Rahmen der Ausgliederung von Profisportbetrieben aus einem gemeinnützigen Sportverein beschrieben. Es werden fortfolgend noch zusätzliche Gesichtspunkte dieses Tatbestands erläutert. Es ist hierbei grundsätzlich von einer Sacheinlage von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft auszugehen.<sup>344</sup>

Wird aus dem gemeinnützigen Verein ein begünstigungsschädlicher Betrieb bzw Gewinnbetrieb oder ein entbehrlicher Hilfsbetrieb außerhalb des Umgründungssteuergesetzes in eine Tochter-Kapitalgesellschaft eingebracht, kommt es zur Realisierung der stillen Reserven des eingebrachten Betriebes und eines eventuellen Firmenwerts auf Ebene des gemeinnützigen Vereins.<sup>345</sup> Es liegt sowohl beim einbringenden Verein als auch bei der den Betrieb übernehmenden Tochter-Kapitalgesellschaft gemäß § 6 Z 14 lit b EStG jeweils ein Veräußerungs- und ein Anschaffungsvorgang vor.<sup>346</sup>

Nach der Rechtsprechung des OGH ist die Einbringung ohne Anteilsgewährung, wie sie auch bei einer Ausgliederung eines Gewinnbetriebes aus einem gemeinnützigen Verein in die neu gegründete Tochter-Kapitalgesellschaft üblicherweise der Fall sein wird, aus unternehmensrechtlicher Sicht als unentgeltliche Zuwendung zu beurteilen.<sup>347</sup> Sofern der einzubringende Betrieb des gemeinnützigen Vereins aus gesellschaftsrechtlichen Gründen in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird, handelt es sich

---

<sup>342</sup> Vgl KStR Rz 180.

<sup>343</sup> Vgl UmgrStR Rz 754.

<sup>344</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 336.

<sup>345</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 336.

<sup>346</sup> Vgl *Furherr*, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 12 Rz 17.

<sup>347</sup> Vgl *Furherr*, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 12 Rz 17.

aus der Sicht der Tochter-Kapitalgesellschaft um eine Einlage gemäß § 8 Abs 1 KStG, welcher wiederum auf § 6 Z 14 lit b EStG verweist und damit einen Tauschvorgang fingiert.<sup>348</sup>

Probleme für den gemeinnützigen Verein könnten sich etwa nur dadurch ergeben, wenn dieser den einzigen im Verein vorhandenen und zur Erreichung des in den Statuten festgelegten begünstigten Zweckes geführten, unentbehrlichen Hilfsbetrieb ausgliedern möchte.<sup>349</sup> Dieser Schritt könnte zum Verlust der Gemeinnützigkeit des Vereins führen, sofern nicht vertragliche Maßnahmen getroffen werden, nach welchen das Wirken der Tochter-Kapitalgesellschaft wie eigenes Wirken des Vereins zu sehen wäre.<sup>350</sup> Dieser Erfüllungsgehilfenvertrag muss durch die Satzung in den ideellen Mitteln gedeckt sein und es muss durch die Finanzverwaltung auch prüfbar dargelegt werden, dass dadurch die begünstigten Zwecke stets verfolgt werden.<sup>351</sup>

#### **4.3.2.1. Verpachtung eines begünstigungsschädlichen Betriebes**

Auch die Verpachtung eines begünstigungsschädlichen Betriebes an einen Pächter ist prinzipiell möglich. Die Verpachtung eines Betriebes wird nur dann als steuerlich unbeachtliche Vermögensverwaltung angesehen, wenn eine Betriebsaufgabe im steuerlichen Sinn gegeben ist.<sup>352</sup> Es muss aus den zwischen den beiden Parteien, sprich gemeinnütziger Verein und Pächter, abgeschlossenen Verträgen eine langfristige Pachtlösung hervorgehen, die ein zukünftiges Selbstbetreiben des Betriebes durch den Verein nahezu ausschließt.<sup>353</sup> Es ist aber keine Notwendigkeit, dass aufgrund einer rechtlichen Unmöglichkeit die Wiederaufnahme bzw das selbständige Weiterführen des Betriebes durch den Verein für immer ausgeschlossen ist.<sup>354</sup>

---

<sup>348</sup> Vgl *Furherr*, in Kogler (Hrsg), UmgrStG<sup>9</sup> (2020), § 12 Rz 17.

<sup>349</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

<sup>350</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

<sup>351</sup> Vgl *Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer*, Der Vereinsexperte II (2016), 337.

<sup>352</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 739.

<sup>353</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 739.

<sup>354</sup> Vgl VereinsR Rz 146.

Die dadurch auf Vereinsseite erwirtschafteten Pachteinnahmen sind den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen, da der Betrieb obwohl verpachtet, aufgrund der mangelnden Betriebsbeendigung weiter besteht.<sup>355</sup> Sofern jedoch mit der Betriebsverpachtung des begünstigungsschädlichen Betriebes eine Betriebsaufgabe verbunden sein sollte, würden die Pachteinnahmen zur Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO zählen.<sup>356</sup> Diese Ansicht der Finanzverwaltung wird durch mehrere VwGH-Erkenntnisse bekräftigt, wonach eine Betriebsaufgabe ausnahmsweise dann vorliegt, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ersichtlich ist, dass der Verpächter, sprich der gemeinnützige Verein, den Betrieb nach Beendigung des Pachtvertrages nicht mehr weiterführen wird.<sup>357</sup> Indizien, welche für eben diese Betriebsaufgabe aufgrund einer Betriebsverpachtung sprechen, werden beispielhaft in den Einkommensteuerrichtlinien aufgezählt.<sup>358</sup>

Einnahmen des gemeinnützigen Vereins im Rahmen der Vermögensverwaltung begründen keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und sind von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>359</sup> Ein über die Vermögensverwaltung hinaus gehender Umstand hingegen liegt vor, wenn der gemeinnützige Verein wesentlichen Einfluss auf die Entscheidungen des verpachteten begünstigungsschädlichen Betriebes nimmt und überwiegend an den von diesem erwirtschafteten Umsatzerlösen beteiligt ist.<sup>360</sup>

#### **4.3.2.2. Widmung von wertvollem Vermögen aus dem Vereinsvermögen an eine gemeinnützige Privatstiftung bzw Stiftung nach BStFG**

Im letzten dargebotenen Fallbeispiel wird eine Auslagerung von wertvollem Vermögen sowohl an eine gemeinnützige Privatstiftung als auch an eine Stiftung nach BStFG beschrieben. Es werden die beiden Ausgliederungsvarianten auf Vor- und Nachteile untersucht. Zur Übersicht und zu Veranschaulichungszwecken werden hier die beiden Stiftungen nach ihren Eigenschaften verglichen.

---

<sup>355</sup> Vgl VereinsR Rz 145.

<sup>356</sup> Vgl VereinsR Rz 147.

<sup>357</sup> Vgl VwGH 25.06.2008, 2008/15/0088; 26.04.1989, 88/14/0096; 23.03.1988, 87/13/0065.

<sup>358</sup> Vgl EStR Rz 5652.

<sup>359</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, § 5 KStG Tz 133.

<sup>360</sup> Vgl VereinsR Rz 150.

<b>Eigenschaft</b>	<b>Stiftung nach BStFG 2015</b>	<b>Stiftung nach PSG</b>
Entstehungsjahr der Rechtsgrundlage	1975	1993
Zweck	gemeinnützig, mildtätig oder (eingeschränkt) kirchlich	eigen- und/oder gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich
Mindestvermögen	€ 50.000,–	€ 70.000,–
Rechnungslegung	größenabhängig ( <i>siehe Pkt 4.2</i> )	immer qualifiziert ( <i>siehe Pkt 4.2</i> )
Stiftungsprüfung	größenabhängig ( <i>siehe Pkt 5.2.5</i> )	immer qualifiziert ( <i>siehe Pkt 5.2</i> )
Gründungsverfahren	behördliche Genehmigung erforderlich	keine behördliche Genehmigung erforderlich
Besteuerung	immer begünstigte Besteuerung iZm Gemeinnützigkeit	Besteuerung ist abhängig vom Zweck (eigen-/ gemeinnützig)
Art der Körperschaft	privatrechtl. Körperschaft	privatrechtl. Körperschaft

Abbildung 3: Rechtsformvergleich – Stiftungen nach BStFG 2015 vs Stiftungen nach Privatstiftungsgesetz<sup>361</sup>

Nachdem die Vereinsrichtlinien so wie auf gemeinnützige Vereine auch auf die Privatstiftungen nach PSG Anwendung finden, erfordert es lediglich die gleichen Voraussetzungen hinsichtlich der Rechtsgrundlage, um abgabenrechtliche Begünstigungen zu nutzen.<sup>362</sup> Diese sind, wie bereits im Kapitel 3 über die statutarische Deckung erläutert, die Beschreibung des begünstigten Zweckes, eine vollständige Aufzählung der ideellen und finanziellen Mittel zur Erreichung dieses Zweckes, das Verneinen der Gewinnerzielungsabsicht und die Vermögensverwendung für begünstigte Zwecke im Falle der Auflösung der Privatstiftung.<sup>363</sup> Üblicherweise wird auch hier im Falle der Auflösung die Allgemeinheit als Begünstigter in der Stiftungserklärung definiert.<sup>364</sup>

Der Vorteil der Ausgliederung von Vereinsvermögen in die gemeinnützige Privatstiftung nach PSG liegt in der seit 2016 geltenden Befreiung von der Stiftungseingangssteuer aller Vermögensübertragungen.<sup>365</sup> Als Nachteil können die oftmals hohe Verwaltungsausgaben genannt werden, nachdem die Privatstiftung nach PSG verpflichtend eine doppelte Buchhaltung führen muss und einen Wirtschaftsprüfer zu bestellen hat.<sup>366</sup> Auch die Finanzverwaltung vertritt die Ansicht, dass Ausgliederungen von Vermögen aus einem Verein in eine gemeinnützige Privatstiftung nach PSG zu akzeptieren sind, obwohl es hierbei zu einem Verstoß gegen die Weisungsgebundenheit

<sup>361</sup> Vgl Bolek-Fügel/Fahringer-Postl/Holzinger et al, in BDO Austria (Hrsg), Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019), 27.

<sup>362</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 740.

<sup>363</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 740.

<sup>364</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 740.

<sup>365</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 740.

<sup>366</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 740.

kommt, da die Privatstiftung nur beschränkt den Weisungen des gemeinnützigen Vereins unterliegt.<sup>367</sup>

Zum Vergleich dazu ist auch die Übertragung von Vermögensmassen aus dem Verein in eine Stiftung nach BStFG möglich und nach dem im Jahre 2015 erlassenen Gemeinnützigkeitsgesetz auch eine ernsthaft zu erwägende Option.<sup>368</sup> Der Vorteil der Ausgliederung in eine Stiftung nach BStFG liegt im kostengünstigeren Verwaltungsapparat, da bei Erfüllung der Größenklassen<sup>369</sup> eines kleinen Vereins, anstatt der doppelten Buchhaltung auch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht ausreichend wäre und demnach kein Abschlussprüfer bestellt werden müsste.<sup>370</sup>

Zudem ist die Gründung der Stiftung nach BStFG praktikabler, da sie keinen Notariatsakt voraussetzt.<sup>371</sup> Als Nachteil der Variante der Auslagerung von Vermögen in die Stiftung nach BStFG kann die Offenlegungspflicht des Jahresabschlusses und der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im Stiftungsregister genannt werden.<sup>372</sup>

---

<sup>367</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 740.

<sup>368</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 740.

<sup>369</sup> Vgl Kapitel 4.3.2.1 Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 5 Abs 1 EStG und die sich daraus ergebende Übergangsgewinnbesteuerung.

<sup>370</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 741.

<sup>371</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 741.

<sup>372</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 741.

## 5. Die Reichweite der Vermögensverwaltung in einem gemeinnützigen Verein

### 5.1. Der Begriff der „Vermögensverwaltung“

Es wird in diesem Kapitel der Begriff der Vermögensverwaltung beschrieben. Zudem wird auch hier bereits die Abgrenzung bzw. der Unterschied zur Vermögensvermehrung erklärt und auf die eventuellen Folgen der Vermögensvermehrung, wie z.B. den Verlust der steuerlichen Begünstigungen des gesamten gemeinnützigen Vereins, eingegangen. In der Abbildung unterhalb wird ein Überblick über die unterschiedlichen Vereinssphären gegeben. Ein Teil davon betreffen auch die in weiterer Folge beschriebenen vermögensverwaltenden Tätigkeiten gemäß § 32 BAO.

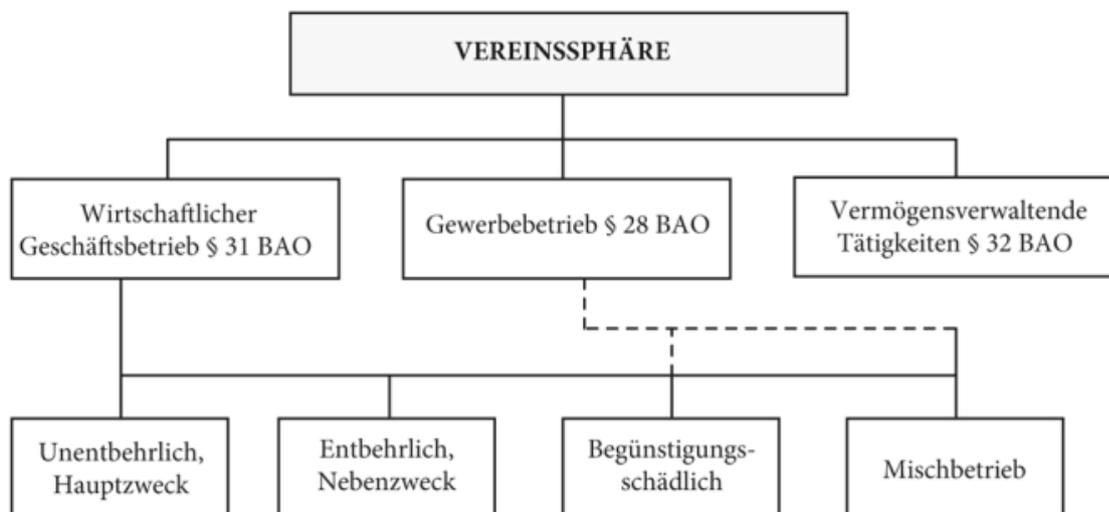


Abbildung 4: Organisatorischer Aufbau eines gemeinnützigen Vereins nach dessen Sphären unterteilt<sup>373</sup>

Nach Stoll handelt es sich dann um eine vermögensverwaltende Tätigkeit, wenn auf Fruchtzüchtung eines zu erhaltenden Vermögenswertes gezielt wird, wobei bei der Verwaltung von diesem eigenen Vermögen eine Abgrenzung zu einem Gewerbebetrieb gegeben sein muss.<sup>374</sup> Der entscheidende Faktor bei der Verwaltung von Vermögen ist, Sorge dafür zu tragen, dass die Vermögensverwaltung nicht zum Nebenzweck der Fruchtzüchtung wird, sondern vielmehr selbst die vorrangige Tätigkeit bleibt.<sup>375</sup>

<sup>373</sup> Vgl. Schury/Lenger, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II, 3.

<sup>374</sup> Vgl. Lehner, Vermögensverwaltung - § 32 BAO, in Koller/Schuh/Woischitzschlagger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016) 5.

<sup>375</sup> Vgl. Lehner, Vermögensverwaltung - § 32 BAO, in Koller/Schuh/Woischitzschlagger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016) 5.

Nach der Rechtsprechung des VwGH wird die vermögensverwaltende Tätigkeit insofern überschritten, als es das übliche Maß der eigenen Verwaltung von Vermögen übersteigt und am freien Markt die Wahrnehmung entsteht, welche der eigenen Vermögensverwaltung fremd ist, somit die Nutzung des Vermögens in den Hintergrund und die Vermögensverwertung bzw Vermögensvermehrung in den Vordergrund rückt.<sup>376</sup>

Ebenso wie die Ausgliederung von Betrieben in Kapitalgesellschaften muss auch die Vermögensverwaltung ihren Weg in die Statuten des gemeinnützigen Vereins finden, um im Falle der Ausübung dieser Tätigkeit statutarische Deckung zu haben und den Verlust der steuerlichen Begünstigungen zu vermeiden.<sup>377</sup> Es ist auch zu empfehlen, bereits in der Satzung das Streben nach Überschüssen aus finanziellen Mitteln zum Selbstzweck explizit auszuschließen, zB Erlöse aus Vermögensverwaltung im Sinne des § 47 BAO.<sup>378</sup>

## **5.2. Abgrenzung zum Betriebsvermögen bzw zu betrieblichen Einkünften**

Dass laut Bundesabgabenordnung bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen eines Gewerbetriebes die vermögensverwaltende Tätigkeit nachrangig auch als Gewerbebetrieb darzustellen wäre<sup>379</sup>, impliziert, dass die gesamte Tätigkeit samt der vermögensverwaltenden Nebenbetätigung als betriebliche Tätigkeit anzusehen ist.<sup>380</sup> Die Zugehörigkeit zu einer betrieblichen Einkunftsart<sup>381</sup> ist demnach auch dann gegeben, wenn im Rahmen der durch den gemeinnützigen Verein betriebenen vermögensverwaltenden Tätigkeiten Vermögensgegenstände vermietet oder verpachtet werden, die dem Betriebsvermögen zB einem entbehrlichen Hilfsbetrieb des Vereins zuordenbar sind.<sup>382</sup>

---

<sup>376</sup> Vgl VwGH 21.02.2013, 2009/13/0077; 26.05.2010, 2007/13/00440; 29.07.1997, 96/14/0115.

<sup>377</sup> Vgl Kapitel 3.2.2.

<sup>378</sup> Vgl *Geringer/Renner*, SWK 23-24/2018, 1083.

<sup>379</sup> Vgl § 32 BAO zweiter Satz.

<sup>380</sup> Vgl *Lehner*, Vermögensverwaltung - § 32 BAO, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg)*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016) 4.

<sup>381</sup> Vgl § 21 bis 23 EStG.

<sup>382</sup> Vgl *Lehner*, Vermögensverwaltung - § 32 BAO, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg)*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016) 4.

Nach der Rechtsprechung des VwGH muss auf die Frage, ob es sich um eine betriebliche Tätigkeit mit der im Vordergrund stehenden Vermögensverwertung bzw. -vermehrung oder um die abgabenrechtlich begünstigte Nutzung des Vermögens handelt, jeweils einzelfallbezogen nach dem objektiven Gesamtbild beurteilt werden.<sup>383</sup> Vermögensverwaltung wird in den meisten Fällen dann vorliegen, wenn die Tätigkeit hauptsächlich darauf ausgerichtet ist, dieses Vermögen zu nutzen und daraus Erträge aus der Nutzungsüberlassung erzielt werden.<sup>384</sup> Es sind hierbei jedoch die zusätzlichen vereinbarten Leistungen hinsichtlich ihrer Art und ihres Ausmaßes auf die Tätigkeit genau zu prüfen.<sup>385</sup>

Wie im § 47 BAO normiert wird, führen die durch gemeinnützige Vereine ausgeführten vermögensverwaltenden Tätigkeiten nicht zum Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen.<sup>386</sup> Diese Gewährung der steuerlichen Begünstigungen im Rahmen der Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO impliziert die Möglichkeit der Bildung von finanziellen Reserven beim gemeinnützigen Verein, da nicht alle Einnahmen umgehend den in den Statuten definierten begünstigten Zwecken zugeführt werden müssen.<sup>387</sup> Auch nach BFH-Rechtsprechung werden notwendige Planungsphasen einer zeitnahen Mittelverwendung nicht entgegenstehen und damit die steuerlichen Begünstigungen nicht versagen, sofern diese die Erfüllung des begünstigten Zweckes voranbringen.<sup>388</sup>

Diese im Rahmen der Vermögensverwaltung angesparten finanziellen Mittel müssen aber zeitnah für den nach Satzung verfolgten begünstigten Zweck verwendet werden.<sup>389</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Bildung einer Finanzreserve erlaubt, diese darf aber die Höhe eines durchschnittlichen Jahresbedarf an notwendigen Mitteln bzw. Betriebsmitteln des gemeinnützigen Vereins nicht übersteigen.<sup>390</sup> Damit der statutarisch gedeckte gemeinnützige Vereinszweck auch in wirtschaftlich schwie-

---

<sup>383</sup> Vgl VwGH 23.04.2008, 2006/13/0019; 24.01.2007, 2003/13/0018.

<sup>384</sup> Vgl *Lehner*, Vermögensverwaltung - § 32 BAO, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg)*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016) 5.

<sup>385</sup> Vgl *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 43 Rz 1.

<sup>386</sup> Vgl VereinsR Rz 215.

<sup>387</sup> Vgl VereinsR Rz 216.

<sup>388</sup> Vgl BFH 04.04.2007, I R 76/05, BStBl II 2007, 631.

<sup>389</sup> Vgl VereinsR Rz 129.

<sup>390</sup> Vgl VereinsR Rz 129.

rigen Zeiten bzw bei Liquiditätsengpass durch den plötzlichen Ausfall von erwarteten Einnahmen auch weiterhin nicht gefährdet ist, besteht die Bildung einer „eisernen Reserve“ in folgendem Ausmaß.<sup>391</sup>

Eiserne Reserve (= durchschnittlicher Jahresbedarf)

+ Ansparung für Abfertigungszahlungen

+ Rücklagen für Projekte, für welche vereinsrechtliche Beschlüsse vorliegen (zB Bau eines neuen Seniorenwohnheims, Sanierungsmaßnahmen, Rasenneuverlegung eines gemeinnützigen Sportvereins etc.)

+ Notfallgeld (zB für vermietete Liegenschaften)

= angemessenes Vereinsvermögen<sup>392</sup>

### **Beispiel für eine projektbezogene Rücklage**

Ein gemeinnütziger Fürsorgeverein plant ein neues Pflegeheim zu errichten, wofür ein Investitionsvolumen in Höhe von 20 Mio EUR budgetiert worden ist. Sofern für dieses Bauvorhaben entsprechende Beschlüsse durch die Mitgliederversammlung des gemeinnützigen Vereins gefasst worden sind, dass der Bau des neuen Pflegeheims nach Angabe eines konkreten, zeitlich realistischen Plans verwirklicht werden kann, darf jährlich sukzessive auch diese projektbezogene Rücklage dotiert werden.<sup>393</sup>

Bei einem Überschreiten des angemessenen Vereinsvermögens droht dem gesamten Verein der Verlust der Gemeinnützigkeit und damit der Verlust der steuerlichen Begünstigungen.<sup>394</sup> Unmittelbar der gemeinnützigen Zweckausübung dienendes Vereinsvermögen wird nicht als begünstigungsschädlich angesehen und führt demnach im Regelfall nicht zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen auf Vereinsebene, sofern das Halten dieses Vermögens nicht überproportional hoch ist.<sup>395</sup> Als Beispiele für Vereinsvermögen können zB ein Fuhrpark einer gemeinnützigen Hilfsorganisation,

---

<sup>391</sup> Vgl Renner, SWK 23/24/2002, 622.

<sup>392</sup> Vgl <https://www.asvoewien.at/files/doc/Texte/Leitfaden-Vereine.pdf> (Abrufdatum: 10.04.2021).

<sup>393</sup> Vgl Renner, SWK 23/24/2002, 622.

<sup>394</sup> Vgl <https://www.asvoewien.at/files/doc/Texte/Leitfaden-Vereine.pdf> (Abrufdatum: 10.04.2021).

<sup>395</sup> Vgl Renner, SWK 23/24/2002, 622.

Wohnheim samt Grund und Boden einer Kinderbetreuungsorganisation, Sportanlagen eines Sportvereins genannt werden.<sup>396</sup>

### **5.2.1. Begünstigungsschädliche Vermögensverwaltung**

Die nicht zum Verlust der Abgabenbegünstigungen führende Vermögensverwaltung wirkt sich hingegen dann begünstigungsschädlich auf den gesamten gemeinnützigen Verein aus, wenn diese zum Selbstzweck einer Vermögensvermehrung wird und nicht mehr den nach Satzung begünstigten Zweck verfolgt.<sup>397</sup> Sollte das Vereinsvermögen im Rahmen spekulativer Investments durch die Entscheidungsträger risikoreich angelegt werden, um möglichst hohe Profite zu erzielen, ist die steuerliche Begünstigung dem gesamten Verein jedenfalls zu versagen, da diese Vermögensanhäufung weder dem gemeinnützigen Vereinszweck entspricht noch eine zulässige Rücklagenbildung für ein konkretes Projekt vermuten lässt.<sup>398</sup> Die gewinnbringende Veranlagung des Vereinsvermögens im Rahmen der Vermögensverwaltung an sich führt nicht zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen, sofern die daraus erzielten Erlöse einem nach Statuten festgelegten begünstigten Zweck wieder zufließen.<sup>399</sup>

### **5.2.2. Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb**

Ein Gewerbebetrieb wird von der reinen Vermögensverwaltung dadurch unterschieden, dass sich dieser durch zusätzliche Leistungen nach Art und Umfang kennzeichnet.<sup>400</sup> Die Unterscheidung erfolgt nach den allgemeinen Grundsätzen des Ertragsteuerrechts.<sup>401</sup> Wenn die Mehraufwendungen der Tätigkeit über die reine Vermögensverwaltung hinausgehen und dadurch dem gemeinnützigen Verein einen zusätzlichen Nutzen verschaffen bzw um diesen betriebenen Mehraufwand höhere Erträge liefern, wird man von einem Gewerbebetrieb ausgehen.<sup>402</sup> Auch in einem VwGH-Erkenntnis zu Grundstücksgeschäften wurde festgehalten, dass aufgrund der häufigen Vermögensumschichtung und Vermögensverwertung der Grundstücke von einem Gewerbebe-

---

<sup>396</sup> Vgl Renner, SWK 23/24/2002, 622.

<sup>397</sup> Vgl VereinsR Rz 217.

<sup>398</sup> Vgl Renner, SWK 23/24/2002, 623.

<sup>399</sup> Vgl VereinsR Rz 217.

<sup>400</sup> Vgl EStR Rz 5420.

<sup>401</sup> Vgl VereinsR Rz 222.

<sup>402</sup> Vgl EStR Rz 5420.

trieb gemäß § 28 BAO auszugehen ist und die reine Vermögensverwaltung zu verneinen ist.<sup>403</sup>

In einem weiteren VwGH-Erkenntnis wurde hingegen entschieden, dass einzelne Zu- und Verkäufe von Liegenschaften des Vereinsvermögens die Annahme der Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO insofern nicht ausschließen, als die Nutzung des eigenen Vermögens durch Fruchtziehung immer noch erkennbar im Vordergrund steht.<sup>404</sup>

Erreicht beispielsweise der sukzessive Verwaltungsaufwand eines durch den gemeinnützigen Verein vermieteten Gebäudes bzw Gebäudeteils ein derartiges Ausmaß, dass es nach außen hin den Anschein erweckt, es müsse sich hierbei um eine gewerbliche Tätigkeit handeln, so wird diese Vermietung als Gewerbebetrieb gesehen.<sup>405</sup> Nach der Rechtsprechung des VwGH wird dies dann der Fall sein, wenn die laufenden Verwaltungsaufwendungen ein gewöhnliches Ausmaß der üblichen Verwaltungsaufwendungen deutlich überragen, welche normalerweise mit der eigenen Vermögensverwaltung verbunden wären.<sup>406</sup>

Abschließend lässt sich festhalten, dass es hinsichtlich der Unterscheidung der reinen Vermögensverwaltung von der gewerblichen Vermögensverwertung in Zweifelsfällen darauf ankommen wird, ob die Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung einen Gewerbebetrieb erkennen lässt.<sup>407</sup> Das entscheidende Kriterium zur Auslegung, ob es sich nun um Verwaltung oder gewerbliche Verwertung von Vermögen handle, ist die Art des Tätigwerdens bzw Tuns des gemeinnützigen Vereins.<sup>408</sup>

Tritt der Verein im Rahmen dieser Tätigkeit eher wie ein gewerblicher Händler am Markt auf, wird man die Einnahmen folgerichtig den Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG zuschreiben.<sup>409</sup> Die Ansicht der Finanzverwaltung wird durch ein

---

<sup>403</sup> Vgl VwGH 31.5.1983, 82/14/0188, 07.11.1978, 0727/76.

<sup>404</sup> Vgl VwGH 13.05.1986, 84/14/0077.

<sup>405</sup> Vgl *Ritz*, BAO<sup>6</sup> § 39, 133.

<sup>406</sup> Vgl VwGH 24.03.2004, 2003/14/0096; 24.02.2005, 2001/15/0159.

<sup>407</sup> Vgl EStR Rz 5424.

<sup>408</sup> Vgl EStR Rz 5424.

<sup>409</sup> Vgl EStR Rz 5424.

VwGH-Erkenntnis gestützt, in welchem hinsichtlich der Darlehensvergabe durch einen Rechtsträger entschieden wurde, dass auf die Art und den Umfang des tatsächlichen Tätigwerdens abzustellen ist.<sup>410</sup>

### 5.3. Wesentliche Tätigkeitsfelder eines gemeinnützigen Vereins im Rahmen der Vermögensverwaltung

Die wesentlichen Einkünfte aus Vermögensverwaltung eines gemeinnützigen Vereins sind Einkünfte aus Kapitalvermögen<sup>411</sup>, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung<sup>412</sup> und die sonstigen Einkünfte.<sup>413</sup> Sofern diese Einkünfte nicht der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, sind sie im Rahmen der Einkünfte aus Vermögensverwaltung von der Körperschaftsteuer befreit.<sup>414</sup> Die beschränkte Steuerpflicht des gemeinnützigen Vereins erstreckt sich auf seine abzugspflichtigen Kapitaleinkünfte, bestimmte nichtabzugspflichtige Kapitalerträge und Erträge aus Grundstücksveräußerungen, welche die Vereinssphäre betreffen.<sup>415</sup> Im Folgenden wird durch die Graphik eine Übersicht über die oberhalb aufgezählten Einkünfte mit ihren wesentlichen Merkmalen gegeben.

<b>Einkunftsart</b>	<b>Gesetzliche Bestimmung</b>	<b>Merkmale</b>	<b>Fundstelle in VereinsR 2001</b>
<b>Kapitalvermögen</b>	§ 27 EStG § 10 Abs. 1 KStG	(1) <b>Beteiligungen</b> - an <b>Körperschaften des privaten Rechts</b> (z. B. GmbH) - an <b>vermögensverwaltenden Personengesellschaften</b> - als <b>echter stiller Gesellschafter</b> (2) <b>Wertpapiererträge</b> (3) <b>Sparguthaben und Forderungen</b>	Rz. 219 und 223 – 227  sowie zu Abs. 1, Teilstich 3 auch Rz. 183
<b>Vermietung und Verpachtung</b>	§ 28 EStG	(1) Überlassung <b>unbeweglicher Wirtschaftsgüter</b> (2) Überlassung von <b>Sachinbegriffen</b> (z. B. Betrieb) (3) Entgeltliche <b>Rechtseinräumung</b> (z. B. Urheberrecht)	Rz. 220 und 228 – 231
<b>Sonstige Einkünfte</b>	§§ 29, 30, 31 EStG	(1) <b>Wiederkehrende Bezüge</b> (Renten) (2) <b>Spekulationsgeschäft</b> (z. B. Grundstücksverkauf) (3) Veräußerung einer <b>Beteiligung an Kapitalgesellschaften</b> (4) <b>Leistungserbringung</b> (z. B. gelegentliche Vermittlung)	Rz. 221 und 232, 233

Abbildung 5: Wesentliche Einkunftsarten aus Verwaltung von Vermögen durch einen gemeinnützigen Verein<sup>416</sup>

<sup>410</sup> Vgl VwGH 22.03.1991, 90/13/0256.

<sup>411</sup> Vgl § 27 EStG.

<sup>412</sup> Vgl § 28 EStG.

<sup>413</sup> Vgl § 29, 30 EStG.

<sup>414</sup> Vgl VereinsR Rz 323.

<sup>415</sup> Vgl *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 59.

<sup>416</sup> Vgl *Renner*, SWK 23/24/2002, 619.

### 5.3.1. Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen

Es werden in diesem Kapitel die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen näher beschrieben. Im Vordergrund steht die entgeltliche Überlassung eines Gebäudes oder Grundstückes zur Nutzung für einen Dritten.<sup>417</sup> Auch nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich bei Einkünften aus der entgeltlichen Überlassung eines Grundstückes oder Gebäudes um abgabenrechtlich begünstigte Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO, wenn es sich dabei um reines Bestandsgeben der zB Immobilie samt Grund handelt und im Rahmen dieser Vermietung keine weiteren Dienstleistungen, wie zB Instandhaltungsaufwendungen oder Reinigungsarbeiten von Vereinsseite, übernommen werden.<sup>418</sup>

Wie bereits im Kapitel zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Gewerbebetrieb erläutert, müsste besagter Verwaltungsaufwand der vermieteten Immobilie überproportional hoch sein, sodass dieser nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint und dementsprechend den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuschreiben wäre.<sup>419</sup>

Nach der Rechtsprechung des VwGH handelt es sich bei der Vermietung von Immobilien dann um eine gewerbliche Tätigkeit, wenn es beispielsweise im Rahmen einer Beherbergung von Touristen in Fremdenpensionen auch ein Frühstücksangebot gibt und diese Zimmer für neue Gäste regelmäßig gereinigt werden.<sup>420</sup> Auch die kurzfristige Vermietung von eingerichteten Ferienwohnungen bzw Fremdenbetten fällt nach einem VwGH-Erkenntnis wohl unter die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn das Ausmaß von 10 Betten<sup>421</sup> überschritten wird, nachdem sich der Vermieter aktiv und regelmäßig nach neuen Gästen umsehen muss und diese Wohnungen bei einem Mieterwechsel auch gereinigt werden müssen.<sup>422</sup>

Da für alle Vereine, sowohl gemeinnützige als auch steuerpflichtige, die Fiktion des § 7 Abs 3 KStG nicht zur Anwendung kommt, sind Vereine grundsätzlich nur mit den

---

<sup>417</sup> Vgl EStR Rz 6401.

<sup>418</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 659.

<sup>419</sup> Vgl EStR Rz 5433.

<sup>420</sup> Vgl VwGH 30.09.1999, 97/15/0027.

<sup>421</sup> Vgl EStR Rz 5435.

<sup>422</sup> Vgl VwGH 07.10.2003, 2000/15/0024.

Einkünften steuerpflichtig, welche dem Quellensteuerabzug unterliegen.<sup>423</sup> Daraus ergibt sich eine Befreiung von der Körperschaftsteuer für abgabenrechtlich begünstigte Vereine für Einkünfte aus der reinen Vermietung und Verpachtung von Vereinsvermögen.<sup>424</sup>

### **Beispiel Kindererholungsheim**

Ein vom gemeinnützigen Verein geführtes Kindererholungsheim wird ab und zu an eine Drittpartei für diverse Zwecke vermietet. Die Einnahmen aus dieser gelegentlich stattfindenden Vermietung bzw Überlassung sind den Einkünften des Heimbetriebes zuzuschreiben. Sofern der Verein aus dem Heimbetrieb keine Einkünfte generieren sollte, würde im Rahmen der gelegentlichen Vermietung an die Drittpartei Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO vorliegen. Sollte aber im Rahmen dieser gelegentlichen Vermietung der Räumlichkeiten an die Drittpartei auch das Reinigungspersonal zur Verfügung gestellt werden, würde dies die abgabenrechtlich begünstigte Sphäre der Vermögensverwaltung übersteigen und somit Einkünfte aus Gewerbebetrieb begründen.<sup>425</sup>

### **Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen aus umsatzsteuerlicher Sicht**

Für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Vermögensverwaltung wird die umsatzsteuerliche Liebhaberei nicht vermutet.<sup>426</sup> Zudem kann auch im Rahmen der Sphäre der Vermögensverwaltung die Kleinunternehmerregelung bei steuerpflichtigen Umsätzen gemäß § 6 Abs 1 Z 27 UStG angewendet werden.<sup>427</sup> Der gemeinnützige Verein ist im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung somit generell umsatzsteuerpflichtig<sup>428</sup> und unterliegt folgenden Umsatzsteuersätzen hinsichtlich der erwirtschafteten Einkünfte aus Vermietung.

---

<sup>423</sup> Vgl Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 339.

<sup>424</sup> Vgl Prändl/Schuster, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen, in Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer, Der Vereinsexperte II (2016), 339.

<sup>425</sup> Vgl Renner/Strimitzer/Vock, KStG § 5 Z 6 Tz 479.

<sup>426</sup> Vgl Steinwendner, Der Verein im Steuerrecht, ögwthema (2/2017), 14.

<sup>427</sup> Vgl Bolek-Fügel et al, Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019) 141.

<sup>428</sup> Vgl Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine, (2019) 663.

- 10 % Umsatzsteuer bei Umsätzen aus der Vermietung von Wohnraum sowie Beherbergung<sup>429</sup>, sofern von der Kleinunternehmerregelung<sup>430</sup> nicht Gebrauch gemacht worden ist (35.000 EUR netto Jahresumsatz)<sup>431</sup>
- keiner Umsatzsteuer aufgrund unechter Befreiung von der Umsatzsteuerpflicht bei Umsätzen aus Vermietung für Bürozwecke<sup>432</sup> und anderer Zwecke wie der Vermietung eines Sportplatzes durch einen gemeinnützigen Sportverein<sup>433</sup>,
- 20 % Umsatzsteuer bei Ausübung der Option zur Umsatzsteuerpflicht<sup>434</sup>, zB hat ein gemeinnütziger Sportverein hinsichtlich seiner Einkünfte aus der Vermietung des Sportplatzes die Möglichkeit, in die Umsatzsteuerpflicht zu wechseln<sup>435</sup>, sofern der Pächter bzw Mieter ein Unternehmer im Sinne des UStG ist und zum Abzug der Vorsteuer berechtigt ist.<sup>436</sup>

Entscheidend bei den Tätigkeiten in der Sphäre der Vermögensverwaltung wie zB der Vermietung und Verpachtung von eigenem Vermögen durch einen gemeinnützigen Verein ist, dass diese der Verwirklichung des begünstigten Zweckes und nicht dem Selbstzweck der Vermögensvermehrung dienen.<sup>437</sup> Eine weitere Einkunftsart im Rahmen der Vermögensverwaltung eines gemeinnützigen Vereins sind die Beteiligungserträge, welche nun hinsichtlich ihrer Reichweite beschrieben werden.

### **5.3.2. Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften**

Die Möglichkeit der Beteiligung an anderen Kapitalgesellschaften muss zum einen in den Statuten des Vereins verankert sein und zum anderen muss dies im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung auch wahrgenommen werden.<sup>438</sup> In den meisten gemeinnützigen Vereinen entstehen die dem Vereinsvermögen zugehörigen Beteiligungen an Tochter-Kapitalgesellschaften aus der Ausgliederung begünstigungsschädlicher Betriebe in diese meistens neu gegründeten Tochtergesellschaften, an welchen der

<sup>429</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, *Gemeinnützige Organisationen in der Praxis*<sup>2</sup> (2019) 141.

<sup>430</sup> Vgl § 6 Abs 1 Z 27 UStG.

<sup>431</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, *Gemeinnützige Organisationen in der Praxis*<sup>2</sup> (2019) 138.

<sup>432</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, *Gemeinnützige Organisationen in der Praxis*<sup>2</sup> (2019) 141.

<sup>433</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, *Das Recht der Vereine*, (2019) 663.

<sup>434</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, *Gemeinnützige Organisationen in der Praxis*<sup>2</sup> (2019) 141.

<sup>435</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, *Das Recht der Vereine*, (2019) 663.

<sup>436</sup> Vgl *Bolek-Fügel et al*, *Gemeinnützige Organisationen in der Praxis*<sup>2</sup> (2019) 141.

<sup>437</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, § 5 KStG Tz 135.

<sup>438</sup> Vgl BFG v. 06.09.2017, RV/7103545/2010.

Verein in weiterer Folge zu 100 % beteiligt ist.<sup>439</sup> Die dem Verein daraus zufließenden Ausschüttungen werden von der Mitgliederversammlung des gemeinnützigen Vereins selbst beschlossen.<sup>440</sup>

Das Halten der Beteiligungen durch einen gemeinnützigen Verein im Rahmen der Vermögensverwaltung ist hinsichtlich der Abgabenbegünstigungen unschädlich, unabhängig vom Beteiligungsausmaß.<sup>441</sup> Die Unabhängigkeit vom Beteiligungsausmaß wird aber in der Literatur auch in Frage gestellt, da die Geschäftsführung der Tochter-Kapitalgesellschaft aus Sicht des gemeinnützigen Vereins begünstigungsschädliche Handlungen setzen kann.<sup>442</sup> Wenn der unentbehrliche oder entbehrliche Hilfsbetrieb eines Vereins in eine gemeinnützige GmbH ausgegliedert worden ist, sind daraus allerdings keine Beteiligungserträge zu erwarten, da einer gemeinnützigen GmbH Ausschüttungen aller Art untersagt sind.<sup>443</sup> Zu einer steuerlichen Belastung des Kapitalertrages würde es demnach erst bei Veräußerung der Beteiligung an der gemeinnützigen GmbH kommen.<sup>444</sup>

Der wirtschaftliche Zweck der Beteiligungsertragsbefreiung liegt in der Vermeidung der Doppelbelastung erwirtschafteter Gewinne von Tochter-Kapitalgesellschaften.<sup>445</sup> So wie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterliegen auch die Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Rahmen der Vermögensverwaltung einer Körperschaftsteuerbefreiung, nachdem diese Einkünfte auch nicht von der beschränkten Steuerpflicht umfasst sind.<sup>446</sup> Beteiligungserträge<sup>447</sup> sind gemäß § 21 Abs 2 Z 1 KStG von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen.<sup>448</sup>

---

<sup>439</sup> Vgl. *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 658.

<sup>440</sup> Vgl. *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 658.

<sup>441</sup> Vgl. *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, § 5 KStG Tz 134.

<sup>442</sup> Vgl. *Achatz in Karollus/Achatz/Jabornegg*, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports II, 112.

<sup>443</sup> Vgl. *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 658.

<sup>444</sup> Vgl. *Kaindl in Kaindl*, Ertragsteuerliche Behandlung von mildtätigen Körperschaften öffentlichen Rechts (2020), 23.

<sup>445</sup> Vgl. *Metzler*, Unternehmerische Finanzierungsinstrumente, (2010) 157.

<sup>446</sup> Vgl. *Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung, in *Möstl/Neubauer et al*, Der Vereinsexperte II, 11.

<sup>447</sup> Vgl. § 10 KStG.

<sup>448</sup> Vgl. *Edlbacher*, Besteuerung von Investmentfonds, (2018) 196.

Die Finanzverwaltung ist der Ansicht, dass die Befreiung von der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nur für Gewinnausschüttungen gilt, welche gemäß § 10 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind.<sup>449</sup> Bei systematischer Interpretation nach Prillinger kann die Befreiung der internationalen Substanzgewinne (Gewinne aus dem Verkauf der Beteiligung) schon aufgrund des Wortlautes „Beteiligungserträge“ nicht zur Anwendung kommen.<sup>450</sup>

Die Alleingesellschafterstellung des gemeinnützigen Vereins, welcher über eine weisungsgebundene Tochter-Kapitalgesellschaft einen ausgegliederten Betrieb führt, impliziert keine gewerbliche Tätigkeit des gemeinnützigen Vereins selbst.<sup>451</sup> Es ist bei den Einkünften aus Beteiligungserträgen aufgrund des strengen Trennungsprinzips im Körperschaftsteuerrecht von Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO auszugehen.<sup>452</sup>

### **5.3.3. Beteiligungsveräußerung /-erwerb innerhalb des gemeinnützigen Vereins**

Sollte der gemeinnützige Verein im Laufe seines Daseins gezwungen sein, Vermögenswerte zu verkaufen, um seine Existenz zu wahren, so kann dieser durch ihn gehaltene Beteiligungen (zB den Anteil an der Tochter-GmbH) auch veräußern, ohne dabei den abgabenrechtlich begünstigten Zweck zu gefährden.<sup>453</sup> Der Ertrag aus der Veräußerung der Beteiligung an der Tochter-GmbH, in welche in der Vergangenheit der begünstigungsschädliche Betrieb ausgegliedert worden ist, ist dann von der Körperschaftsteuer befreit, wenn besagte Ausgliederung vor dem 1.9.2011 stattgefunden hat.<sup>454</sup> Sollten die Ausgliederung und die damit einhergehende Gründung der Kapitalgesellschaft ab dem 1.9.2011 stattgefunden haben, wären die Einkünfte aus der Veräußerung körperschaftsteuerpflichtig.<sup>455</sup>

---

<sup>449</sup> Vgl KStR Rz 1203.

<sup>450</sup> Vgl *Kaindl in Kaindl*, Ertragsteuerliche Behandlung von mildtätigen Körperschaften öffentlichen Rechts (2020), 79 (80).

<sup>451</sup> Vgl VereinsR Rz 227.

<sup>452</sup> Vgl VereinsR Rz 227.

<sup>453</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 727.

<sup>454</sup> Vgl *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, (2019) 728.

<sup>455</sup> Vgl *Ebenberger*, Beteiligungsertragsbefreiung, Lexis Briefings (2019) 1.

Die vom gemeinnützigen Verein getätigten Hilfsgeschäfte, welche die Abwicklung der statutarischen Zweckgeschäfte fördern, sind gemäß § 5 Z 9 KStG als schädlich zu erachten, wenn diese nicht im Bereich des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes eingesetzt werden.<sup>456</sup> Nachdem der Kauf von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die im gemeinnützigen Verein ein wesentliches Ausmaß übersteigen würden, ein solches schädliches Hilfsgeschäft darstellt, würden dem gesamten gemeinnützigen Verein dadurch die abgabenrechtlichen Begünstigungen versagt werden.<sup>457</sup>

#### **5.3.4. Verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen und Wertpapiererträge**

In diesem Kapitel wird auf die Möglichkeiten eines gemeinnützigen Vereins eingegangen, Wertpapiererträge zu generieren und Einkünfte aus verzinslichen Anlagen von Kapitalvermögen zu beziehen, wie zB Zinserträge bzw Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen. Wie auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wird hier die Trennlinie der reinen Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit darauf reduziert, ob die Fruchtziehung im Vordergrund steht.<sup>458</sup> Dies wird auch in der Rechtsprechung des VwGH bekräftigt, wonach ein Rechtsträger mit seiner in Zusammenhang mit den Einkünften aus verzinslichen Anlagen stehenden Tätigkeit das Ausmaß einer reinen Vermögensverwaltung übersteigt, wenn er wie ein Händler am Markt auftritt.<sup>459</sup>

Solange die mit der Vermögensverwaltung zusammenhängenden Verwaltungsaufwendungen in einem nachvollziehbaren Verhältnis zum Gesamtbetrag des veranlagten Vermögens stehen, führt dies nicht zur Annahme eines Gewerbebetriebes<sup>460</sup> und damit auch nicht zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen. Auch der Ankauf und Verkauf von Wertpapierpositionen durch die Dienstleistungen einer Bank im Rahmen der Vermögensverwaltung schadet der Abgabenbegünstigung nicht, sofern die Anzahl dieser auf in etwa 30 Transaktionen pro Wirtschaftsjahr beschränkt.<sup>461</sup>

---

<sup>456</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, § 5 KStG Tz 178.

<sup>457</sup> Vgl Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller, § 5 KStG Tz 178.

<sup>458</sup> Vgl Kaindl in Kaindl, Ertragsteuerliche Behandlung von mildtätigen Körperschaften öffentlichen Rechts (2020), 35.

<sup>459</sup> Vgl VwGH 26.7.2005, 2003/14/0050.

<sup>460</sup> Vgl EStR Rz 5429.

<sup>461</sup> Vgl Kaindl in Kaindl, Ertragsteuerliche Behandlung von mildtätigen Körperschaften öffentlichen Rechts (2020), 35 (36).

Darüber hinaus ist nach Ansicht der Finanzverwaltung eine gelegentlich stattfindende Fremdfinanzierung zum Kauf von Wertpapieren auch der Vermögensverwaltung zuzuschreiben.<sup>462</sup> Sollte der dafür aufgenommene Kreditbetrag im Verhältnis zum gesamten Vereinsvermögen überdurchschnittlich hoch sein, so führt diese Aktivität zum Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigungen.<sup>463</sup> Um das im Rahmen der Vermögensverwaltung verwaltete Vermögen zu erhalten, ist es notwendig in regelmäßigen Zeitabständen den Wertpapierstand auf Marktgegebenheiten anzupassen und verlustbringende Wertpapiere zu verkaufen und zu ersetzen.<sup>464</sup>

Der gemeinnützige Verein hat im Rahmen der Vermögensverwaltung eingenommene Kapitalerträge bzw Zinserträge zu versteuern, da diese aus dem außerbetrieblichen Bereich stammen und somit der beschränkten Steuerpflicht unterliegend durch Steuerabzug<sup>465</sup> abgegolten werden.<sup>466</sup> Kapitalerträge, die im Rahmen des unentbehrlichen Hilfsbetriebes<sup>467</sup> eines gemeinnützigen Vereins erzielt werden und dem Betriebsvermögen des abgabenbefreiten Betriebes unterliegen<sup>468</sup>, sind hingegen steuerbefreit.<sup>469</sup> Der Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 94 Z 6 lit c TS 5 EStG entfällt aufgrund der aufgehobenen beschränkten Steuerpflicht für Kapitalerträge des unentbehrlichen Hilfsbetriebes.<sup>470</sup> Eine Abgabe einer Befreiungserklärung<sup>471</sup> von der Kapitalertragsteuer steht jedem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins zu.<sup>472</sup>

---

<sup>462</sup> Vgl EStR Rz 5431.

<sup>463</sup> Vgl *Lehner*, Vermögensverwaltung - § 32 BAO, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg)*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016) 8.

<sup>464</sup> Vgl *Lehner*, Vermögensverwaltung - § 32 BAO, in *Koller/Schuh/Woischitzschläger (Hrsg)*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016) 8.

<sup>465</sup> Vgl § 93 ff EStG.

<sup>466</sup> Vgl *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 68.

<sup>467</sup> Vgl § 45 Abs 2 BAO.

<sup>468</sup> Vgl *Achatz/Kirchmayr in Achatz/Haller*, § 5 KStG Tz 201.

<sup>469</sup> Vgl *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 69.

<sup>470</sup> Vgl *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, 69.

<sup>471</sup> Vgl § 94 Z 5 EStG.

<sup>472</sup> Vgl EStR Rz 7762a.

## 6. Zusammenfassung

Gemeinnützige Vereine können vielfältige steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten nutzen, solange die wesentlichen Voraussetzungen und Rahmenbedingungen der Gemeinnützigkeit nach der Bundesabgabenordnung auch statutarisch gedeckt sind. Dieses unabdingbare Erfordernis der Verankerung in der Vereinssatzung betrifft sowohl die strenge Trennung der ideellen und materiellen Mittel als auch den Verzicht auf Gewinnerzielung. Zudem muss auch die Bindung des Vereinsvermögens bei Vereinsauflösung in den Statuten festgelegt sein. Die Rechtsgrundlage des gemeinnützigen Vereins muss bei Vereinsgründung soweit vorausgedacht werden, damit keine Zweifel am Status der Gemeinnützigkeit seitens der Finanzverwaltung aufkommen.

Ausgliederungen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bzw Gewinnbetrieben aus einem gemeinnützigen Verein in eine Tochter-Kapitalgesellschaft müssen statutarisch in den ideellen Mitteln gedeckt sein. Diese Ausgliederungen können sowohl im Rahmen des Artikel III UmgrStG als auch unter Anwendung des allgemeinen Ertragsteuerrechts erfolgen. Weitere Möglichkeiten wären beispielsweise die Verpachtung begünstigungsschädlicher Betriebe an einen Pächter und die Widmung von Vermögen aus dem Vereinsvermögen an eine Privatstiftung bzw Stiftung nach BStFG.

Auch die Ausgliederung eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes kann im Rahmen einer Umgründung nach Artikel III UmgrStG aus einem gemeinnützigen Verein vorgenommen werden, solange zwischen dem gemeinnützigen Verein und dem Rechtsträger, in welchen der unentbehrliche Hilfsbetrieb ausgegliedert wurde, ein vertraglich festgehaltenes Weisungsverhältnis besteht. Das Wirken der Geschäftsführung des Rechtsträgers (zB Tochter-Kapitalgesellschaft), in welchen der unentbehrliche Hilfsbetrieb ausgegliedert wurde, muss mit dem eigenen Wirken des gemeinnützigen Vereins ident sein, damit die unmittelbare Zweckverfolgung laut Satzung weiterhin argumentiert werden kann.

Abschließend ist festzuhalten, dass auch die im Rahmen der Vermögensverwaltung erwirtschafteten Beteiligungserträge von Kapitalgesellschaften zur Erreichung des gemeinnützigen Vereinszwecks statutarisch in den materiellen Mitteln gedeckt sein

müssen, um die abgabenrechtlichen Begünstigungen zu wahren. Beteiligungserträge sind, wie auch Erträge aus Vermietung und Verpachtung, auf Vereinsebene von der Körperschaftsteuer befreit. Ob es sich beim gemeinnützigen Verein um steuerlich begünstigte Vermögensverwaltung gemäß § 32 BAO oder um abgabenrechtlich schädliche Vermögensvermehrung bzw Vermögensverwertung handelt, ist jeweils einzelfallbezogen zu beurteilen. Die angesparten finanziellen Mittel des gemeinnützigen Vereins müssen aber zeitnah für den laut Statuten begünstigten Zweck verwendet werden, wobei nach Ansicht der Finanzverwaltung die Bildung einer Finanzreserve in Höhe eines durchschnittlichen Jahresbedarfs jedenfalls erlaubt ist.

## **7. Literaturverzeichnis**

### **Judikatur**

BFH 15.07.1998, VIII R 156/94, BStBl II 2002, 162.

BFG 06.09.2017, RV/7103545/2010.

OGH 28.02.1979, 6 Ob 1/79 NZ 1980, 88 = EvBl 228/1979.

OGH 29.06.1995, 8Ob8/95.

OGH 15.11.2001, 8ObA274/01d.

VfGH 11.03.2015, E 717/2014.

VfGH 18.06.1980, B 122/79.

VfGH 10.06.2010, B897/09.

VwGH 20.02.1996, 93/13/0210.

VwGH 31.01.2019, 2017/15/0010.

VwGH 25.06.2008, 2008/15/0088.

VwGH 09.03.2005, 2001/13/0062.

VwGH 25.06.2007, 2006/14/0001.

VwGH 26.06.2000, 95/17/0003.

VwGH 23.02.1971, 1617/70.

VwGH 05.12.1984, 83/13/0197.

VwGH 26.05.1982, 13/0039/79.

VwGH 29.09.2020, 99/16/0033.

VwGH 29.07.2010, 2007/15/0137.

VwGH 26.06.2001, 97/14/0170.

VwGH 22.04.1982, 2545/80.

VwGH 26.06.2000, 95/17/0003.

VwGH 29.05.2001, 99/14/0277.

VwGH 27.04.2000, 98/15/0129.  
VwGH 26.06.2000, 95/17/0613.  
VwGH 24.10.2019, 2019/15/0060.  
VwGH 27.09.2000, 98/14/0227.  
VwGH 30.10.2001, 98/14/0006.  
VwGH 01.09.2015, 2014/15/0002.  
VwGH 26.04.1989, 88/14/0096.  
VwGH 23.03.1988, 87/13/0065.  
VwGH 21.02.2013, 2009/13/0077.  
VwGH 26.05.2010, 2007/13/00440.  
VwGH 29.07.1997, 96/14/0115.  
VwGH 23.04.2008, 2006/13/0019.  
VwGH 24.01.2007, 2003/13/0018.  
VwGH 31.05.1983, 82/14/0188.  
VwGH 24.03.2004, 2003/14/0096.  
VwGH 24.02.2005, 2001/15/0159.  
VwGH 13.05.1986, 84/14/0077.  
VwGH 07.11.1978, 0727/76.  
VwGH 22.03.1991, 90/13/0256.  
VwGH 30.09.1999, 97/15/0027.  
VwGH 07.10.2003, 2000/15/0024.  
VwGH 26.7.2005, 2003/14/0050.  
Art 11 Abs 2 EMRK.

## **Gesetze**

Einkommensteuergesetz (EStG).

Umgründungsteuergesetz (UmgrStG).

Körperschaftsteuergesetz (KStG).

Umsatzsteuergesetz (UStG).

Vereinsgesetz (VereinsG).

Bundesabgabenordnung (BAO).

Privatstiftungsgesetz (PSG).

Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (BStFG).

## **Richtlinien**

VereinsR Rz 5.

VereinsR Rz 12.

VereinsR Rz 13.

VereinsR Rz 14.

VereinsR Rz 16.

VereinsR Rz 323.

VereinsR Rz 430.

VereinsR Rz 467.

VereinsR Rz 40.

VereinsR Rz 105.

VereinsR Rz 121.

VereinsR Rz 122.

VereinsR Rz 114.

VereinsR Rz 181.

VereinsR Rz 188.

VereinsR Rz 186.  
VereinsR Rz 195.  
VereinsR Rz 196.  
VereinsR Rz 197.  
VereinsR Rz 198.  
VereinsR Rz 127.  
VereinsR Rz 129.  
VereinsR Rz 130.  
VereinsR Rz 133.  
VereinsR Rz 134.  
VereinsR Rz 143.  
VereinsR Rz 110.  
VereinsR Rz 111.  
VereinsR Rz 115.  
VereinsR Rz 109.  
VereinsR Rz 108a.  
VereinsR Rz 802.  
VereinsR Rz 803.  
VereinsR Rz 804.  
VereinsR Rz 136.  
VereinsR Rz 138.  
VereinsR Rz 141.  
VereinsR Rz 152.  
VereinsR Rz 464.  
VereinsR Rz 173.

VereinsR Rz 174.  
VereinsR Rz 175.  
VereinsR Rz 306.  
VereinsR Rz 307.  
VereinsR Rz 180.  
VereinsR Rz 181.  
VereinsR Rz 325.  
VereinsR Rz 183.  
VereinsR Rz 878.  
VereinsR Rz 882.  
VereinsR Rz 884.  
VereinsR Rz 486.  
VereinsR Rz 884a.  
VereinsR Rz 887.  
VereinsR Rz 889.  
VereinsR Rz 884b.  
VereinsR Rz 884c.  
VereinsR Rz 146.  
VereinsR Rz 145.  
VereinsR Rz 147.  
VereinsR Rz 150.  
VereinsR Rz 215.  
VereinsR Rz 216.  
VereinsR Rz 217.  
VereinsR Rz 222.

VereinsR Rz 323.

VereinsR Rz 466.

KStR Rz 1422.

KStR Rz 498.

KStR Rz 180.

KStR Rz 1203.

EStR Rz 5652.

EStR Rz 5420.

EStR Rz 5424.

EStR Rz 6401.

EStR Rz 5433.

EStR Rz 5435.

EStR Rz 5429.

EStR Rz 5431.

EStR Rz 7762a.

UmgrStR Rz 713.

UmgrStR Rz 1001.

UmgrStR Rz 663.

UmgrStR Rz 1041.

UmgrStR Rz 1418.

UmgrStR Rz 712.

UmgrStR Rz 754.

Wartungserlass 2015 zu den Vereinsrichtlinien 2001 vom 27.02.2015 (BMF-010219/0074-VI/4/2015).

## **BMF**

BMF 14.05.2014, Differenzierung von kleinen und großen Vereinsfesten, BMF-010203/0140-VI/6/2014, BMF-AV 83/2014.

BMF 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017 (Vereinsrichtlinien 2011, VereinsR 2001).

BMF 14.05.2019, BMF-010200/0024-IV/6/2019 (Einkommensteuerrichtlinien 2000, EStR 2000).

BMF 17.09.2018, BMF-010200/0029-IV/6/2018 (Umgründungssteuerrichtlinien 2002, UmgrStR 2002).

BMF 28.11.2019, BMF-010219/0270-IV/4/2019 (Umsatzsteuerrichtlinien 2000, UStR 2000).

BMF 28.11.2019, BMF-010216/0005-IV/6/2019 (Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, KStR 2013).

## **Kommentare**

*Achatz/Kirchmayr* in *Achatz/Haller*, KStG (2011) § 5.

*Kauba* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>21</sup> (2020) § 23.

*Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017) § 43.

*Ritz*, BAO<sup>6</sup> (2017) § 39.

*Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG<sup>32</sup> (2020) § 5 Z 6.

*Furherr* in *Kofler*, UmgrStG<sup>9</sup> (2020) § 12.

*Furherr* in *Kofler*, UmgrStG<sup>9</sup> (2020) § 14.

## **Monographien**

*Edlbacher*, Besteuerung von Investmentfonds (2018).

*Metzler*, Unternehmerische Finanzierungsinstrumente (2010).

*Kaindl*, Ertragsteuerliche Behandlung von mildtätigen Körperschaften öffentlichen Rechts<sup>1</sup> (2020).

## **Sammelwerke**

*Achatz in Karollus/Achatz/Jabornegg* (HrsG), Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports II (2001).

*Höhne/Jöchel/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine<sup>6</sup> (2019).

*Baldauf/Renner/Wakounig*, Die Besteuerung der Vereine<sup>10</sup> (2011).

*Tanzer in Tanzer/Arnold/Stangl* (Hrsg), Privatstiftungs-Steuerrecht<sup>2</sup> (2009).

*Prändl/Schuster*, Besonderheiten der Betriebsausgliederung durch Vereine im Rahmen von Einbringungen in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer* (Hrsg), Der Vereinsexperte II<sup>1</sup> (2016).

*Stark-Sittinger*, Statuten und deren steuerliche und rechtliche Fallen in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer* (Hrsg), Der Vereinsexperte II<sup>1</sup> (2016).

*Bauer-Moser*, Die Immobilienbesteuerung im Verein in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer* (Hrsg), Der Vereinsexperte II<sup>1</sup> (2016).

*Hofer*, Der Verein und die Umsatzsteuer in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer* (Hrsg), Der Vereinsexperte II<sup>1</sup> (2016).

*Schury/Lenger*, Grundlagen der Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe und der Vereins-Rechnungslegung in *Möstl/Neubauer/Stark-Sittinger/Trummer* (Hrsg), Der Vereinsexperte II<sup>1</sup> (2016).

*Bolek-Fügel/Fahringer-Postl/Holzinger et al*, in BDO Austria (Hrsg), Gemeinnützige Organisationen in der Praxis<sup>2</sup> (2019).

*Lehner*, Vermögensverwaltung - § 32 BAO in *Koller/Schuh/Woischitzschläger* (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2016).

*Renner/Schlager/Schwarz*, Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung (2008).

## **Zeitschriften**

*Geringer*, Vermögensverwaltung durch gemeinnützige Privatstiftungen (3/2018).

*Ludwig*, Abgabenrechtliche Grundsätze gemeinnütziger Vereine (5/2012).

*Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK Spezial Körperschaftsteuer (2014/15).

*Steinwendner*, Der Verein im Steuerrecht, ögwthema (2/2017).

*Renner*, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ (2015/240).

*Renner*, SWK (23-24/2002).

*Geringer/Renner*, SWK (23-24/2018).

*Renner*, SWK (16/2005).

*Baldauf*, SWK (20-21/2001).

*Oberhuber*, SWK (20-21/2020).

*Wurm*, SWK (3/2012).

*Ebenberger*, Beteiligungsertragsbefreiung, Lexis Briefings Steuerrecht (2019).

*Hargassner*, Vereinsauflösung, Lexis Briefings Wirtschaftsrecht (2021).

## **Internetquellen**

<https://www.oefb.at/oefb/OeFB-Satzungen-2019-.pdf> (Abrufdatum: 21.03.2021)

<https://www.asvoewien.at/files/doc/Texte/Leitfaden-Vereine.pdf> (Abrufdatum: 10.04.2021)

## **8. Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Übersicht über die Körperschaftsteuerpflicht von gemeinnützigen Vereinen .....	9
Abbildung 2: Übersicht über die Größenklassen der Vereine .....	50
Abbildung 3: Rechtsformvergleich – Stiftungen nach BStFG 2015 vs Stiftungen nach Privatstiftungsgesetz .....	56
Abbildung 4: Organisatorischer Aufbau eines gemeinnützigen Vereins nach dessen Sphären unterteilt .....	58
Abbildung 5: Wesentliche Einkunftsarten aus Verwaltung von Vermögen durch einen gemeinnützigen Verein .....	64