

Kapitel A.

Vereine und Vereinsrecht

Christian Hammerl

Literatur

Berger (Hrsg), *Der Verein im Steuerrecht*, 3. Aufl, Wien 2008; *Brändle/Rein*, *Das österreichische Vereinsrecht*, 5. Aufl, Wien 2015; *Fessler/Keller*, *VerG*, Wien 2004; *Fessler/Keller*, *Vereins- und Versammlungsrecht*, Kommentar zum Vereinsgesetz 2002 und Versammlungsgesetz 1953, 3. Aufl, Wien 2013; *Grünberger*, *Praxisleitfaden für Sportvereine*, Wien 2007; *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, *Das Recht der Vereine*, 6. Aufl, Wien 2020; *Karollus/Achatz/Jabornegg* (Hrsg), *Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports III*, Wien 2003; *Krejci/Bydlinski/Weber-Schallauer*, *Vereinsgesetz 2002*, Kommentar, 2. Aufl, Wien 2009; *Lachmair*, *Der Verein als Unternehmensform*, Wien 2003; *Liehr/Tolar*, *Der Verein*, 4. Aufl, Wien 2002; *Reichert*, *Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts*, 14. Aufl, Köln 2018; *Schopper/Weilinger* (Hrsg), *VereinsG*, Loseblatt, Stand 1.10.2018.

1. Einleitung

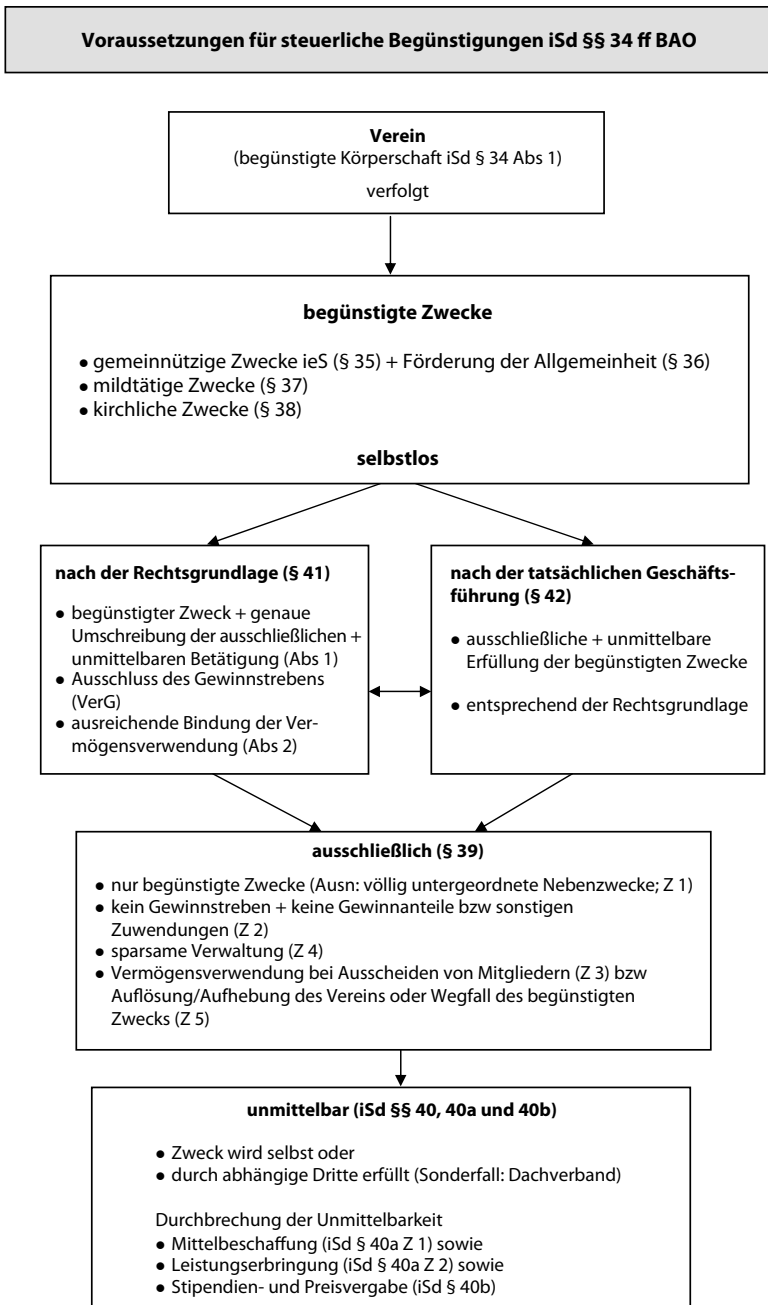
Schließen sich Personen zwecks Verfolgung eines abgabenrechtlich begünstigten Zwecks (Gemeinnützigkeit iwS)¹ zu einem Verein zusammen, wird – auch von steuerrechtlich versierten Personen – leicht übersehen, dass ein solcher Verein von den Befreiungen, die in den einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, grundsätzlich nur hinsichtlich seines **Vereinsbereichs** (einschließlich der Zweckverwirklichungsbetriebe) erfasst wird. Übt der Verein als juristische Person eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit über die Zweckverwirklichung hinaus aus, erstrecken sich die genannten Befreiungen idR nicht mehr auf diese Tätigkeiten, bei denen der Verein vergleichbar mit anderen Wirtschaftstreibenden am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Ist die vom Verein ausgeübte Tätigkeit als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, Gewerbebetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs 3 BAO anzusehen, kann dies sogar zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen für den gesamten Verein führen.

A001

¹ Die BAO unterscheidet hinsichtlich der abgabenrechtlich begünstigten Zwecke zwischen der Förderung gemeinnütziger (§ 35 BAO), mildtätiger (§ 37 BAO) und kirchlicher (§ 38 BAO) Zwecke. Der allgemeine Sprachgebrauch verwendet den Begriff Gemeinnützigkeit (iwS) insofern oft unscharf als Synonym für die abgabenrechtlich begünstigte Zweckverfolgung iSd §§ 34 ff BAO. Da sich das Handbuch an der Praxis orientiert, wird häufig – sofern sich nicht an den entsprechenden Stellen eindeutig anderes ergibt – „Gemeinnützigkeit“ als Überbegriff verwendet.

Übersicht

B303



Beispiele (Rechtsansicht VereinsR)

Ein gemeinnütziger Verein wickelt folgende Veranstaltungen ab:

- Er veranstaltet erstmalig in seiner Vereinsgeschichte ein Sommerfest und einen Verkaufsmarkt. Da beide Betätigungen jeweils sachlich getrennte Tätigkeiten sind und jeweils nicht länger als 24 Stunden dauern, liegen keine nachhaltigen Betätigungen vor, wenn deren Wiederholung nicht beabsichtigt wird oder erkennbar ist.
- Dauert das Fest allerdings länger als 24 Stunden, ist Nachhaltigkeit gegeben, ebenso, wenn es zwar nicht 24 Stunden dauert, aber im betreffenden Jahr ein zweites Fest (zB ein Faschingsball) veranstaltet wird.
- Wird der Flohmarkt zwei Mal im Jahr veranstaltet (zB ein Oster- und ein Adventmarkt), ist jedenfalls Nachhaltigkeit gegeben.

C047 Mit der Zuordnung derartiger Tätigkeiten zu einem oder mehreren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb(en) wird über deren Steuerpflicht oder Steuerfreiheit noch keine definitive Aussage getroffen.

C048 Eine **außerordentliche** oder **einmalige** Hilfseinnahme (zB Veräußerung von Vereinsvermögen) kann infolge Fehlens der Nachhaltigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht begründen. Dies sagt aber noch nichts über eine allfällige Steuerpflicht dieser Einnahmen aus, weil sie im Rahmen der Vermögensverwaltung der beschränkten KSt-Pflicht unterliegen können (s dazu Abschn. G.3.). Dadurch können aber dabei realisierte Verluste auch nicht mit Überschüssen aus anderen steuerpflichtigen Betrieben verrechnet werden (ist jedoch das veräußerte Vermögen einem Betrieb zuzurechnen, sind dies auch die erzielten Erlöse). Veräußert aber ein begünstigter Verein mehrfach (zB ihm von Todes wegen zugekommene) Gegenstände, sind diese Veräußerungen dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Gewerbebetrieb anzusehen, wenn diese Verkäufe für sich allein nachhaltig sind (s auch VereinsR 2001 Rz 305, Stichwort „Veräußerung ererbter Vermögensgegenstände“ sowie Tz D107).⁵⁶ Dies könnte etwa der Fall sein, wenn der Verkauf der Gegenstände das Erscheinungsbild eines Antiquitäten- oder Altwarenhandels annimmt.

3.2.3.4. Mangelnde Gewinnabsicht und Liebhaberei⁵⁷

C049 Gewinnabsicht ist das Bestreben, aus einer wirtschaftlichen Einheit im steuerlichen Betrachtungszeitraum **Überschüsse erzielen zu wollen**.⁵⁸ Das Streben nach Kostendeckung begründet keine Gewinnabsicht⁵⁹ und steht der Beurteilung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht entgegen (und wird im Regelfall – zumindest unter Einbeziehung von Subventionen – auch vorliegen); sie ist auch nicht für die Begründung eines derartigen Betriebs erforderlich.⁶⁰

56 BFH 9.9.1993, V R 24/89, BStBl II 1994, 57.

57 Vgl auch Abschn H.2.2.

58 Vgl Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 (LVO) Tz 360 mwN.

59 Ritz/Koran, BAO⁷, § 31 Tz 4.

60 Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO, § 31 Anm 5.

Kapitel D.

ABC der Vereinstätigkeiten

Andrea Ebner/Christian Hammerl/Kurt Oberhuber

Literatur

B.R., Differenzierung von kleinen und großen Vereinsfesten, SWK 16/2014, 730; *Ebner/Renner*, Aktuelles zu Vereins- und Parteifesten, ÖStZ 5/2017, 105; *Hammerl*, Kleines Vereinsfest – erstmalige gesetzliche Definition durch EU-AbgÄG 2016, RdW 9/2016, 642.

S auch das Literaturverzeichnis zu Kapitel B. und C.

Anmerkung

Im Folgenden werden verschiedene – in der Praxis wesentliche – betriebliche sowie außerbetriebliche Betätigungen von Vereinen bzw deren Zuordnung in die Betriebskategorien der §§ 44, 45 und 47 BAO und die daraus resultierende steuerliche Behandlung erläutert.

Zur abgabenrechtlichen Beurteilung der von Vereinen oder anderen Körperschaften

- unmittelbar ausgeübten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke
- bzw hierfür notwendigen Tätigkeiten s Kapitel B.;
- durchgeführten wirtschaftlichen Tätigkeiten s Kapitel C. bzw
- in Kauf zu nehmenden umsatz- und körperschaftsteuerlichen Folgen im Einzelnen s Kapitel H. und G.

Abfallentsorgung

D001

Die Vermeidung von Seuchen, der Gefährdung des Trinkwassers und einer Ausbreitung von Tierkrankheiten dient prinzipiell ebenso dem Gemeinwohl (vgl auch Tz B020) wie die Abfallbeseitigung (Tz B058 und B071). Eine ausschließliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke liegt aber dann nicht vor, wenn eine Körperschaft (hier: Kapitalgesellschaft mit Beteiligung der öffentlichen Hand) mit der Organisation der Entsorgung tierischer Abfälle (zB gegen mit Hoheitsakt festgesetztes kostendeckendes Entgelt) zu einem erheblichen Teil Leistungen an Gewerbetreibende, insb Fleischhauer und Schlachthöfe, erbringt, die auf die Entsorgung dieser Abfälle im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit angewiesen sind.¹ In diesem Fall ist von einer primären Förderung der Wirtschaft und somit von keiner begünstigten Zweckverfolgung auszugehen (vgl Tz B170).²

1 UFS 27.8.2003, RV/0087-I/03 (interne Entscheidung); dazu *Renner*, RFG 2004/36, 133.

2 S auch VereinsR 2001 Rz 79a.

Werden Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen (zB ein Lkw) einem spendenbegünstigten Verein **unentgeltlich zur Nutzung** überlassen, stellen die (nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähigen) Aufwendungen nach EStR 2000 Rz 1330c eine Betriebsausgabe „im Rahmen des § 4a EStG“ (gemeint wohl: eine Sachspende) dar.¹⁰ Der Ansatz eines fremdüblichen Nutzungsentgelts kommt für die Bemessung der Betriebsausgabe hingegen nicht in Betracht (EStR 2000 Rz 1330c). Die Übernahme von Aufwendungen, die bei einer Funktionärstätigkeit für eine spendenbegünstigte Einrichtung anfallen (zB Fahrtkosten), sind nach Ansicht des UFS¹¹ keine abzugsfähigen Spenden, wenn kein Anspruch auf Kostenersatz besteht.

Eine Zuwendung **von Todes wegen** (Vermächtnis, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall) stellt ebenfalls eine Spende iSd § 4a bzw § 18 EStG dar. Solche Zuwendungen sind beim zuwendenden Erblasser in Höhe des Saldos zwischen Aktiva und Passiva – wohl aus Billigkeitsgründen und entgegen den allgemeinen Grundsätzen der zeitlichen Zuordnung (Abflussprinzip) – nach EStR 2000 Rz 1330d „unabhängig vom Zeitpunkt des tatsächlichen Abflusses“ im Rahmen der Veranlagung des letzten Lebensjahrs zu berücksichtigen.¹²

1.3. Höhe des Spendenabzugs

Grds gilt: **Geldspenden** sind in Höhe des zugewendeten Nominales abzugsfähig. Werden Wirtschaftsgüter zugewendet (**Sachspenden**), ist der gemeine Wert (§ 10 BewG) des zugewendeten Wirtschaftsguts als Betriebsausgabe anzusetzen. Der Restbuchwert ist nicht zusätzlich als Betriebsausgabe und der Teilwert nicht als Betriebseinnahme anzusetzen.¹³ Stille Reserven, die nach § 12 EStG auf das zugewendete Wirtschaftsgut übertragen wurden, sind nachzuversteuern (§ 4a Abs 1 EStG, EStR 2000 Rz 1346).

10 Dies gilt zB auch für die Zurverfügungstellung von Arbeitsleistungen angestellter Arbeitnehmer (Nutzungsentnahme), nicht hingegen für die eigene Arbeitskraft (kostenlose Arbeit) des Betriebsinhabers selbst.

11 UFS 21.8.2007, RV/0239-F/06.

12 Jakom/Peyerl, EStG⁴, § 19 Rz 6, mit Hinweis auf eine Entscheidung des BFH, der eine entsprechende vorinstanzliche Entscheidung mangels gesetzlicher Deckung aufgehoben hat (BFH 23.10.1996, X R 75/94, BStBl II 1997, 239).

13 Dies bedeutet im betrieblichen Bereich, dass neben dem gemeinen Wert der Spende nicht auch noch der Buchwert abgesetzt werden kann und allfällige stille Reserven (mit Ausnahme solcher iSd § 12 EStG) nicht aufgedeckt werden müssen.

Zur durch den Ansatz des gemeinen Werts ermöglichten steuerlichen Berücksichtigung entgangener Gewinne und in diesem Sinne gelungenen Umsetzung des gesetzgeberischen Ziels, Unternehmen dazu zu motivieren, ihre Waren zu spenden, s Kreierhoff/Volpini de Maestri, SWK 2019, 582 (582 ff); zurecht krit jedoch bspw Kofler, öarr 2017, 221 (233); ebenso „nicht sachgerecht“ auch nach Schuh, SWK 2011, S 913 (S 919), die jeweils eine Bewertung zum Buchwert vorschlagen. Auch Häusler, SWK 2019, 1274 (1274 f) schlägt (mit Blick auf die Verdoppelung der Anschaffungskostengrenze von 400 € auf 800 € für geringwertige Wirtschaftsgüter gem § 13 EStG durch das StRefG 2020 und die im Lichte der besagten Bewertungsbestimmung für Sachspenden damit in Zusammenhang stehende verschärfte Missbrauchsgefahr durch „findige Unternehmer“) eine Bewertung zum Buchwert vor.

F009 VerG und Steuerrecht: Bei Vereinen und ihren Betrieben erstreckt sich die Steuerpflicht auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit; dabei handelt es sich üblicherweise um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (kein Gewerbebetrieb kraft Rechtsform wie bei Kapitalgesellschaften; § 7 Abs 3 KStG). Jedenfalls ist hier eine **betriebsbezogene** Betrachtung anzustellen. Hinsichtlich des Verhältnisses der vereinsrechtlichen Rechnungslegung zu den **steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (EStG, KStG)** s nachfolgend bei den jeweiligen Vereinsgrößen.

1.2. Rechnungslegung und Vereinsgröße

F010 Das VerG sieht für Vereine eine gestaffelte Rechnungslegungsverpflichtung vor. Die folgende Tabelle zeigt die gesetzlichen Größenklassen samt Kriterien zur Einstufung der Vereinsgröße:¹³

F011

	klein	mittelgroß	groß
Regelung in	§ 21 VerG	§ 22 Abs 1 VerG	§ 22 Abs 2 VerG
Gewöhnliche Einnahmen/Ausgaben	bis 1 Mio €	über 1 Mio € bis 3 Mio €	über 3 Mio €
Publikumsspenden	bis 1 Mio €	bis 1 Mio €	über 1 Mio €
Rechnungslegung/Gewinnermittlung	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Vermögensübersicht	Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 190–216 UGB)	Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang (§ 22 Abs 2 VerG und §§ 190–242 UGB)
Rechnungsjahr	abweichend möglich	abweichend möglich	abweichend möglich
Kontrolle	zwei Rechnungsprüfer	zwei Rechnungsprüfer	Abschlussprüfer übernimmt Aufgaben der Rechnungsprüfer

Tab F.1: Größenklassen der Vereine

Gewöhnliche Einnahmen und Ausgaben sind solche, die über Jahre hin in bestimmter Regelmäßigkeit anfallen. Außergewöhnlichkeit besteht bei unregelmäßigen Zuwendungen, zB aus Vermächtnissen, oder bei unregelmäßigen Ausgaben.¹⁴ Bei der Auslegung des Begriffs „gewöhnlich“ ist sinngemäß § 231 UGB idF vor 2015 heranzuziehen, wonach – sofern keine Außergewöhnlichkeit nach § 233 UGB idF vor 2015 vorliegt – alle Erträge und Aufwendungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit zuzurechnen sind. Die in § 22 Abs 2 VerG genannten Einnahmen (Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden und sonstige

¹³ KFS/RL 19, Rz 3.

¹⁴ KFS/R 19, Rz 7.

3.4.1.2. Ausländische Körperschaften

Bei **ausländischen Körperschaften** sieht § 21 Abs 1 Z 1 KStG die **sinngemäße Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 5 Z 6 KStG** vor, womit Österreich den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entsprochen hat. G050

Bei Erfüllung der Voraussetzungen der §§ 34 bis 47 BAO greift die Befreiung des § 5 Z 6 KStG für **im Gebiet der EU oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums** ansässige ausländische Körperschaften ohne besondere zusätzliche Nachweispflichten „**automatisch**“.⁴⁸ Für in einem **Drittstaat ansässige Körperschaft** besteht zusätzlich das Erfordernis der „*überwiegenden Förderung des begünstigten Zweckes im Bundesgebiet*“, somit die überwiegende begünstigte Zweckverwirklichung im Inland („Territorialitätsprinzip“).⁴⁹ G051

3.4.2. Sachliche Steuerbefreiung

Diese **sachlichen Steuerbefreiungen** umfassen im Wesentlichen **Bezüge oder Beihilfen** (vgl § 3 Abs 1 Z 3 lit a–g EStG) wegen Hilfsbedürftigkeit, unmittelbarer Förderung der Kunst, der Wissenschaft und Forschung, für Tätigkeiten im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung bis hin zur Innovationsstiftung für Bildung dienen, sowie **Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln** (einschließlich Zinsenzuschüssen) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (iSd § 3 Abs 1 Z 6 EStG). Diese sind aber nur dann für den Verein oder die begünstigte Körperschaft von Bedeutung, wenn vom Verein oder der begünstigten Körperschaft steuerpflichtige (wirtschaftliche Geschäfts-)Betriebe oder Gewinnbetriebe unterhalten werden und diese dort anfallen.⁵⁰ G052

3.4.3. Wechsel zwischen Steuerbefreiung und Steuerpflicht

Zum **Verlust der Steuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG** und damit zum **Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht** kommt es dann, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht mehr erfüllt werden, dh die begünstigte Tätigkeit eingestellt oder eine begünstigungsschädliche Tätigkeit aufgenommen wird. Bei Eintritt in die Steuerpflicht ist daher gem § 18 Abs 2 KStG eine **Neubewertung des Betriebsvermögens mit den gemeinen Werten zu diesem Zeitpunkt** vorzunehmen, wobei auch die seinerzeitigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten werden dürfen.⁵¹ G053

Beginnt oder endet die unbeschränkte Steuerpflicht nicht zur Gänze⁵² (somit nicht für den gesamten Verein bzw die gesamte begünstigte Körperschaft, son-

48 Taucher in Hinteregger, 51 ff.

49 Vgl VwGH 19.2.1998, 97/16/0400.

50 Heinrich in Renner/Strimitzer/Vock, Körperschaftsteuer (33. Lfg), § 7 Rz 283 ff.

51 Vgl Käferböck in Achatz, 255 ff; Beiser, SWK 2017, 781.

52 Tanzer in Korinek/Krejci, 293 ff.

Beispiel 3⁹¹

Subventionen iZm der Durchführung von kostenlosen Energieberatungen sind als Entgelt von dritter Seite umsatzsteuerpflichtig.

Die Zahlung wird jedenfalls nicht aufgrund einer Verpflichtung dem leistenden Unternehmer gegenüber geleistet. Wenn doch, läge ein unmittelbarer Umsatz gegenüber dem Dritten vor oder eine bloße Subvention, sofern kein Leistungsaustausch zwischen Dritten und Unternehmer vorliegt.⁹²

Beispiel 4⁹³

Die Marktgemeinde verpflichtet sich zu monatlichen Zahlungen auf Grundlage eines Mietvertrags des Vermieters mit dem Verein zur Gesundheitsvorsorge und Mutterberatung. Der monatliche Förderbetrag (ca 1.750 €) setzt sich aus einem Fixum je Quadratmeter vermieteter Fläche (3,50 €) und Parkplatz (10 €) zusammen.

In der Verknüpfung der von der Marktgemeinde zu leistenden monatlichen Förderbeiträge einerseits mit der Vermietung an den Verein andererseits ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Zuschuss und Leistungsaustausch zu erblicken. Der für einen Leistungsaustausch geforderte Konnex zwischen Leistung und Entgelt ist erfüllt. Es ist hier daher von Entgelt von dritter Seite auszugehen.

Beispiel 5⁹⁴

Druckkostenbeiträge einer KöR zur Herausgabe und dem Vertrieb einer Zeitschrift, deren Kaufpreis die anfallenden Aufwendungen nicht kostendeckend abdeckt. Die Zuschüsse werden von der KöR zur teilweisen Abdeckung des Abgangs gewährt.

3.4. Sponsoring und Werbung

H025 Beim Sponsoring wird der Verein üblicherweise durch ein kommerziell orientiertes Unternehmen mittels Geld-, Sach- und/oder Dienstleistungen gefördert, allerdings mit der Erwartung des Unternehmens, eine die eigenen Kommunikations- und Marketingziele unterstützende Gegenleistung (Werbung) zu erhalten. Für den Sponsor ist es also ein Teil seiner Öffentlichkeitsarbeit, um den Absatz seiner Produkte und Dienstleistungen zu unterstützen; für den gesponserten Verein ist eine Mittelbeschaffung (materielles Mittel zur Erreichung des Vereinszwecks). Verkürzt geht es um Geld gegen Werbung.

Aus Sicht der USt sind hauptsächlich folgende Fragestellungen bedeutsam:

- a) Liegt ein tauschähnlicher Umsatz, also wechselseitiger Leistungsaustausch, zwischen Sponsor und Verein vor?
- b) Ist der Verein dabei unternehmerisch tätig?
- c) Welche Umsatzsteuer löst die Wertabgabe vom Unternehmen an den Verein aus?

91 EuGH 13.6.2002, C-353/00, *Keeping Newcastle Warm*.

92 Zu den **Abgrenzungsfragen** ausführlich EuGH 7.10.2010, C-53/09 und C-55/09, *Loyalty Management UK Ltd und Baxi Group Ltd* betr Kundenbindungsprogramme.

93 Adaptiert UFS 21.1.2011, RV/0534-G/08.

94 VwGH 26.4.1994, 93/14/0043 zu Druckkostenzuschüssen der Österreichischen Bischofskonferenz.

3.2. Partielle Steuerbefreiung

1032 Bei der praktischen Anwendung der Kommunalsteuerbefreiungen des § 8 Z 2 KommStG ist va auf dessen letzten Satz hinzuweisen, der eine sinngemäße Anwendung des § 5 Abs 3 KommStG vorsieht. Damit sind auch bei an sich begünstigten, von der Kommunalsteuer befreiten Tätigkeiten kommunalsteuerpflichtige Bereiche denkbar, wenn diese begünstigten Tätigkeiten **nicht mehr unmittelbar** für den eigenen begünstigten Zweck erbracht werden (zB: die Küche eines Krankenhauses stellt auch Menüs für Schulen oder Kindergärten her), obwohl – jedenfalls aus Sicht der Verwaltungspraxis (VereinsR 2001 Rz 165 ff) – aus abgabenrechtlicher Sicht die Sphäre des unentbehrlichen Hilfsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO niemals verlassen worden ist (weil die Grenzen des „Mischbetriebs“ iSd VereinsR 2001 Rz 167 nicht überschritten worden sind; krit zu den VereinsR jedoch Tz C214 ff).

1033 Der VwGH hat im Erk vom 19.10.2006, 2005/14/0132, ausgesprochen, dass sich

von den allgemeinen Regelungen über die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Körperschaften nach §§ 34 ff BAO in Verbindung mit den materiellen Abgabenvorschriften [...] die Regelung des § 8 Z 2 KommStG vor allem dadurch [unterscheidet], dass sie ausdrücklich eine besondere Form der partiellen Steuerbefreiung vorsieht. § 8 Z 2 KommStG befreit nur, „soweit“ bestimmte, konkret umschriebene mildtätige bzw gemeinnützige Zwecke erfüllt werden.

Wenn daher ein Verein bzw eine begünstigte Körperschaft (zB eine Kapitalgesellschaft) im Einzelfall im Rahmen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO **mehrere** unterschiedliche, aber dennoch gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke erfüllt, wäre nach §§ 34 ff BAO die Steuerbefreiung im Bereich der **Körperschaftsteuer** für diesen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach den materiellen Abgabenvorschriften im vollen Umfang gegeben. Bei der **Kommunalsteuer** ist hingegen immer zu prüfen, ob sich die der begünstigte Zweck auch in der Aufzählung des § 8 Z 2 KommStG wiederfindet.

1034 Der VwGH führte in diesem Erk noch weiter aus, dass

ein solcher Fall einer bloß partiellen Steuerbefreiung [...] aber umso mehr auch dann vorliegen [muss], wenn neben einer Tätigkeit für einen gemeinnützigen bzw mildtätigen Zweck, der unter der taxativen Aufzählung des § 8 Z 2 KommStG subsumierbar ist, eine Tätigkeit entfaltet wird, die nicht als gemeinnützig oder mildtätig (bzw. kirchlich) zu qualifizieren ist.

Dies könnte zB dann der Fall sein, wenn die in Tz I032 angeführte Krankenhausküche – nach Art einer Gastwirtschaft – auch Menüs für Dienstnehmer benachbarter Unternehmen herstellt (vgl auch Beispiel 1 in VereinsR 2001 Rz 167), also eine Tätigkeit entfaltet, die auch keinen mittelbaren Konnex mehr zu einer begünstigten Zweckverfolgung aufweist. Die Grenze ist wohl dort, wo die Ausschließlichkeit nicht mehr gegeben ist (s dazu auch Tz I027).

J014 Weitere Befreiungen, die mehrere Schriften bzw Rechtsgeschäfte betreffen, sind in § 7 GebG (zB Begünstigung für Rechtsgemeinschaften), § 15 Abs 3 GebG (Vermeidung der Doppelbesteuerung mit Gebühren und Verkehrssteuern: ein Rechtsgeschäft ist von den Gebühren befreit, wenn es dem GrEStG, VersStG oder StiftEG unterliegt) und in § 35 GebG zu finden:

- Befreit sind Schriften, die durch die Folgen eines Notstands durch Katastrophenschäden (insb Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden) veranlasst sind (§ 35 Abs 5 GebG), wie die Ersatzausstellung verloren gegangener Dokumente und Schriften, die der Schadensfeststellung, Schadensabwicklung oder der Schadensbereinigung dienen, weiters auch bestimmte Rechtsgeschäfte. Dies gilt auch für Bestandverträge, mit denen eine Ersatzbeschaffung vorgenommen wird.³²
- IZm den „**Coronavirusmaßnahmen**“ gab es für den Zeitraum 1.3.2020 bis 30.6.2022 befristete Gebührenbefreiungen, zB für Anträge betreffend Unterstützungszahlungen nach dem Epidemiegesetz 1950, für Bürgschaften oder Bestandverträge, die von Gebietskörperschaften oder Hilfsorganisationen abgeschlossen werden, um die medizinische Versorgung in Österreich sicherzustellen, weiters für Bestandverträge iZm Veranstaltungen, deren Bestandzeitraum zur Gänze zwischen 1.3.2020 und 30.6.2022 liegt und deren Ausführung wegen der COVID-19-Krisensituation gänzlich unterbleibt (davon betroffen sind zB Konzert- oder Messeveranstalter, die Räumlichkeiten oder Stände an- bzw vermieten) (§ 35 Abs 8 GebG).³³

J015 Im GebG sind **persönliche und sachliche Befreiungen in den einzelnen Tarifposten** bei jeder Schrift und jedem Rechtsgeschäft angeführt.³⁴ Ist bei den Rechtsgeschäftsgebühren ein Vertragsteil persönlich von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit, setzt das FA aufgrund der zwingenden Vorschrift des § 28 Abs 5 GebG für den anderen nicht befreiten Vertragsteil die Gebühr fest, selbst dann, wenn sich der persönlich befreite Vertragsteil vertraglich zur Tragung der Rechtsgeschäftsgebühr verpflichtet hat, da dies lediglich eine zivilrechtliche Vereinbarung ist.³⁵

J016 § 2 GebG enthält persönliche Befreiungen. Gem § 2 Z 3 GebG sind öffentlich-rechtliche Körperschaften, weiters alle **Vereinigungen, die ausschließlich wissenschaftliche, Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke verfolgen**, hinsichtlich ihres Schriftverkehrs mit den öffentlichen Behörden und Ämtern befreit. Sie sind allerdings nicht von der Rechtsgeschäftsgebühr befreit.³⁶ Ein solcher Verein genießt eine Befreiung von den festen Gebühren, wenn er bestimmte Schriftstücke,

32 RV zu BGBl I 2005/112; GebR 2019 Rz 926.

33 2. COVID-19-Gesetz, BGBl I 2020/16; 3. COVID-19-Gesetz, BGBl I 2020/23; BGBl I 2021/3 iVm BGBl I 2021/51; BGBl I 2021/227.

34 Frotz/Hügel/Popp, GebG, § 2, B I 1.

35 Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, § 28 Rz 19, 49.

36 Arnold/Arnold, Rechtsgebühren⁹, § 2 Rz 28.