

Sammelerlass Gemeinnützigkeitsreform 2025

Wartung der Vereinsrichtlinien 2001

Gültig ab 31.1.2025

10

Über Begünstigungen ergeht kein gesonderter Feststellungsbescheid, sondern es wird im jeweiligen Besteuerungsverfahren vom Finanzamt entschieden, ob Begünstigungswürdigkeit vorliegt (VwGH 24.4.1953, [0337/52](#); VwGH 2.67.1953, [2019/51](#)). Das Finanzamt hat dabei die Voraussetzungen für die Begünstigungen von Amts wegen zu prüfen, ein Antrag des Rechtsträgers ist nicht erforderlich.

Eine Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) (vgl. Rz 184 ff) ist nicht als Feststellungsbescheid über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nach den [§§ 34 ff BAO](#) anzusehen.

Ebenso stellt ein Spendenbegünstigungsbescheid gemäß [§ 4a EStG 1988](#) keinen Feststellungsbescheid über die Begünstigungswürdigkeit im jeweiligen Abgabeverfahren des zuständigen Finanzamts dar und entfaltet auch keine Bindungswirkung. Liegt keine Begünstigungswürdigkeit mehr vor, ist die Spendenbegünstigung zu widerrufen ([EStR 2000 Rz 1328 ff](#)).

Ein Feststellungsbescheid über das Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nach den [§§ 34 ff BAO](#) ist nur in [§ 17 Amtssitzgesetz \(ASG\)](#) für Internationale Nichtregierungsorganisationen sowie hinsichtlich der BAO-Konformität der Rechtsgrundlage der Körperschaft in [§ 9 Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 \(BStFG 2015\)](#) vorgesehen.

13

Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Die Tätigkeit des Rechtsträgers muss dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützen und von einer selbstlosen (uneigennütigen) Gesinnung der hinter dem Rechtsträger stehenden Personen (Gründer, Mitglieder) getragen sein.

Die in [§ 35 Abs. 2 BAO](#) genannten begünstigten Zwecke stellen eine beispielhafte Aufzählung dar.

Auf das ABC der begünstigten Zwecke in Rz 40 bis 104 wird verwiesen.

Gemeinnützige Zwecke iSd [§ 35 BAO](#) stellen spendenbegünstigte Zwecke iSd [§ 4a Abs. 2 Z 1 EStG 1988](#) dar (siehe [EStR 2000 Rz 1312](#)).

14

Eine der notwendigen Begünstigungsvoraussetzungen ist die Förderung der Allgemeinheit.

Der Begriff Allgemeinheit ist nicht stets mit der gesamten Bevölkerung gleichzusetzen, eine Einschränkung in sachlicher oder regionaler Hinsicht ist grundsätzlich zulässig. **Ein Personenkreis ist nicht als Allgemeinheit aufzufassen, wenn er durch ein engeres Band, wie Zugehörigkeit zu einer Familie, zu einem Familienverband oder zu einem Verein mit geschlossener Mitgliederzahl, durch Anstellung an einer bestimmten Anstalt und dergleichen fest abgeschlossen ist oder, wenn infolge seiner**

Abgrenzung nach örtlichen, beruflichen oder sonstigen Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen dauernd nur klein sein kann (§ 36 BAO). Eine Förderung der Allgemeinheit liegt aber **also** nach der negativen Abgrenzung des [§ 36 Abs. 1 BAO](#) nicht vor, wenn der geförderte Personenkreis nach den Rechtsgrundlagen des Rechtsträgers (Statuten usw.) oder durch die tatsächliche Geschäftsführung (wie zB die Höhe des Mitgliedsbeitrages) eng begrenzt oder dauernd nur klein ist, auch wenn der Rechtsträger grundsätzlich Zwecke verfolgt, die als begünstigt anzusehen wären. Eine statutarisch vorgesehene Möglichkeit des Vorstandes, die Aufnahme eines Mitgliedes ohne Begründung abzulehnen, stellt für sich keine Verletzung der Begünstigungsvoraussetzungen dar. Ob der geförderte Personenkreis zu eng begrenzt ist, ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen.

19a

Die Gewährung eines angemessenen Entgelts für Vorstand und Funktionäre ist grundsätzlich nicht schädlich. An der Förderung der Allgemeinheit (Selbstlosigkeit) mangelt es aber, wenn die Gründung bzw. Fortführung des Vereins offensichtlich primär auf den Einkünfteerwerb oder die Finanzierung des Lebensunterhalts der Funktionäre und Mitglieder abzielt (zB bei einer als Tanzsportverein geführten Tanzschule).

20

Um als gemeinnützig im Sinne der Förderung der Allgemeinheit angesehen zu werden, muss das Förderziel mit den Grundwerten der österreichischen Rechtsordnung und insbesondere deren verfassungsrechtlichen Prinzipien im Einklang stehen. Werden Zwecke verfolgt, die mit der österreichischen Rechtsordnung nicht im Einklang stehen, kann der Zweck der Körperschaft nicht als gemeinnützig anerkannt werden.

Die Einstellung der Allgemeinheit gegenüber dem Förderziel muss positiv sein. Bestehen in einem nicht unbeträchtlichen Teil der Bevölkerung **erhebliche** Bedenken gegenüber dem Förderziel, kann der Zweck des Rechtsträgers nicht als gemeinnützig anerkannt werden. Einem Meinungswandel in der Bevölkerung ist bei der steuerlichen Beurteilung Rechnung zu tragen.

~~Dies gilt sinngemäß auch für die tatsächliche Geschäftsführung.~~

Die Berücksichtigung der Einstellung der Bevölkerung findet aber dort ihre Grenze, wo verfassungsrechtlich gewährleistete Rechte von Minderheiten (**Grundrechte**) in Gefahr geraten (zB die Religions-, **Meinungs- oder Versammlungsfreiheit, Minderheitenrechte**). Auch bei der Förderung von mildtätigen Zwecken ist mangels Erfordernis der Förderung der Allgemeinheit (siehe Rz 28) die Einstellung der Bevölkerung unbeachtlich.

~~Werden allerdings Ziele verfolgt, die mit der österreichischen Rechtsordnung nicht im Einklang stehen, kann der Zweck der Körperschaft nicht als gemeinnützig anerkannt werden.~~

Das gilt sinngemäß auch für die tatsächliche Geschäftsführung.

1.1.2.4 Parteipolitische Zwecke

22

Die Verfolgung **parteipolitischer** Zwecke ist keine Förderung gemeinnütziger Zwecke. Politische Parteien, denen nach [§ 1 Abs. 4 Parteiengesetz 2012](#) Rechtspersönlichkeit zukommt, sind gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 2 KStG 1988](#) abgabenrechtlich wie Körperschaften des öffentlichen Rechts zu behandeln. ~~Gesellige und gesellschaftliche Veranstaltungen von~~

wahlwerbenden politischen Parteien, deren nicht gemeinnützigen Gliederungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, sowie nahestehenden Organisationen können allerdings unter den Voraussetzungen des § 5 Z 12 lit. b KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sein.

Im Rahmen des eigenen gemeinnützigen Satzungszwecks ist jedoch eine politische Betätigung (zB in Form der Einflussnahme auf die politische Willensbildung, Einbringung von Gesetzesinitiativen und Äußerung zu Gesetzesentwürfen, Beeinflussung der öffentlichen Meinung und Bewusstseinsbildung im Zusammenhang mit der gemeinnützigen Zweckverfolgung) gemeinnütziger Körperschaften erlaubt.

29

Ob Hilfsbedürftigkeit in materieller Hinsicht gegeben ist, ist nach den Bestimmungen des [§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988](#) zu beurteilen. Mildtätige Zwecke sind daher solche, die darauf gerichtet sind, folgende Personen zu unterstützen:

- Personen, die sich infolge ihrer wirtschaftlichen Lage in materieller Not befinden und einer materiellen Hilfe zur Verbesserung ihrer Lage bedürfen, weil sie den notwendigen Lebensbedarf für sich und gegebenenfalls auch für die mit ihnen in Familiengemeinschaft lebenden Unterhaltsberechtigten und ebenfalls hilfsbedürftigen Angehörigen nicht oder nicht ausreichend aus eigenen Kräften und Mitteln, zu denen sowohl das Einkommen als auch das Vermögen zu zählen sind (vgl. VwGH 18.06.1979, [0095/78](#)), beschaffen können. Dies ist in Anlehnung an das [ASVG](#) jedenfalls anzunehmen, wenn der hilfsbedürftigen Person pro Monat für ihren Lebensbedarf nicht mindestens ein Betrag zur Verfügung steht, der den Richtsätzen des [§ 293 Abs. 1 ASVG](#), BGBl. Nr. 189/1955, in der jeweils geltenden Fassung entspricht (Basis ~~2017~~**2025**: Einzelperson ~~889,84~~ **1.273,99** Euro, in Familiengemeinschaft lebende Ehegatten ~~1.334,17~~ **2.009,85** Euro). **Darüber hinaus kann Hilfsbedürftigkeit vorliegen, wenn Menschen einer sehr hohen Belastung unterliegen, die mit erheblichen Einbußen an finanziellen Mitteln, Gesundheit, Lebensqualität oder gesellschaftlicher Teilhabe einhergeht, die das übliche Maß deutlich übersteigt und die betroffenen Personen in besonderer Weise beeinträchtigt.**
- Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind (vgl. VwGH 29.04.1991, [90/15/0168](#)), wobei es in diesem Fall auf ihre wirtschaftliche Lage nicht ankommt.

Darauf, ob die Hilfsbedürftigkeit vorübergehend, auf längere Zeit oder dauernd besteht, kommt es ebenfalls nicht an.

Beschäftigung

41

Werden schwer vermittelbare und zuvor längere Zeit arbeitslose Personen, insbesondere **Suchterkrankte** Suchtkranke, **Langzeitarbeitslose** Arbeitsentwöhnte oder **Menschen mit Behinderungen** geistig bzw. körperlich Behinderte arbeitstherapeutisch beschäftigt und berufs- und sozialpädagogisch betreut werden, um deren Eingliederung in den Arbeitsprozess selbstlos zu fördern, kann darin eine gemeinnützige **oder mildtätige** Tätigkeit erblickt werden. Siehe aber auch Rz 261, **278a**, **378** und 378a.

Demokratisches Staatswesen

43

Die Förderung des demokratischen Staatswesens durch staatsbürgerliche Bildung usw. kann als gemeinnütziger Zweck angesehen werden. **Dazu zählt auch die Förderung der Völkerverständigung, der Friedenssicherung, die Förderung der europäischen Integration und der internationalen Beziehungen sowie der Menschenrechte.** Voraussetzung ist, dass nicht nur bestimmte Einzelinteressen politischer oder kommunaler bzw. regionaler Art verfolgt werden. **Siehe auch Rz 52.**

Elementarschäden

46

Die Bekämpfung von Elementarschäden (Katastrophenschäden) ist als zulässige Förderung der Allgemeinheit auf materiellem Gebiet anzusehen ([§ 35 Abs. 2 BAO](#)).

Als Katastrophenfälle zählen insb. Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden, aber auch Schäden durch Flächenbrand, Strahleneinwirkung, Erdbeben, Felssturz oder Steinschlag, technische Katastrophen (zB Brand- oder Explosionskatastrophen), kriegerische Ereignisse, Terroranschläge oder sonstige humanitäre Katastrophen (zB Seuchen, Hungersnöte, Flüchtlingskrisen).

Entwicklungshilfe/Entwicklungszusammenarbeit

47

Begünstigt ist die Förderung von Entwicklungsländern, **wenn dadurch die Allgemeinheit in den Empfängerländern bzw. Zielgebieten gefördert wird (vgl. [§ 35 BAO](#))** auf wissenschaftlichem oder kulturellem Gebiet, auf dem Gebiet der Gesundheitspflege usw., nicht aber beispielsweise eine Fördertätigkeit im Bereich bestimmter Handelsbeziehungen.

Begünstigt ist auch die Entwicklungszusammenarbeit iSd [§ 1 Abs. 3 Entwicklungszusammenarbeitsgesetz](#), die als

- **Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll,**
- **Sicherung des Friedens und der menschlichen Sicherheit, insbesondere durch die Förderung von Demokratie, Rechtsstaatlichkeit, Menschenrechten und guter Regierungsführung, und**
- **Erhaltung der Umwelt und Schutz natürlicher Ressourcen als Basis für eine nachhaltige Entwicklung**

zu verstehen ist.

Auch die Erfüllung von mildtätigen Zwecken in Entwicklungsländern (Unterstützung hilfsbedürftiger Personen, Hilfe bei Katastrophenfällen) ist begünstigt.

Als Entwicklungsländer sind jene Staaten anzusehen, die in der Liste der ODA-Empfängerstaaten des Entwicklungshilfeausschusses der OECD (DAC) als solche genannt sind.

Begünstigt sind nur solche Organisationen, die Projekte in einer Größenordnung fördern, die eine effektive Wirkung im Sinne der Zielsetzungen des nachhaltigen Wandels ermöglichen und sich als allgemeine Fördermaßnahme darstellen, also nicht auf eine kleine Anzahl von Einzelpersonen fokussiert sind. Davon kann ausgegangen werden, wenn der Umfang der Einzelprojekte oder Programme, an

denen die Organisation mitwirkt, 30.000 Euro erreicht, wobei sich die Projekte oder Programme auch über einen mehrjährigen Zeitraum erstrecken können. In Einzelfällen kann auch bei geringerer Projektgröße eine allgemeine Förderungsmaßnahme gegeben sein.

Rz 48, 50, 53, 57 und 65 werden angepasst, Rz 48a, 55a, 61a und 61b werden eingefügt

Erwachsenenbildung (Volksbildung)

48

Die Förderung der Erwachsenenbildung (Hebung des allgemeinen Bildungsstandes), zB im Umgang mit neuen Medien (Internet), ist gemeinnützig. **Auch politische Bildungsarbeit, die sachlich und objektiv informiert und das Demokratieverständnis, kritisches Denken sowie eigenständige Meinungsbildung fördert, kann bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht gemeinnützig sein.**

Der Umstand, dass die Bildungsarbeit einer Körperschaft auf einer bestimmten politischen oder weltanschaulichen Grundlage beruht, steht der Annahme der Gemeinnützigkeit nicht entgegen (zur Förderung politischer Zwecke siehe unten **Rz 65**).

~~Zur Ausstellung eines so genannten Spendenbegünstigungsbescheides für Körperschaften, die Erwachsenenbildung auf Hochschulniveau betreiben, siehe EStR 2000 Rz 1332 ff.~~

Dies ist jeweils unabhängig davon, ob diese Zielverfolgung in analogen oder digitalen Formaten bzw. in schriftlicher, mündlicher oder audiovisueller Form, regelmäßig oder einmalig erfolgt.

Auch die Förderung der journalistischen Betätigung mit dem Ziel, unabhängige und gründliche Recherche zu ermöglichen, kann bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht gemeinnützig sein, insbesondere, wenn Jungjournalisten aus- und weitergebildet werden oder Förderpreise für kritischen Journalismus vergeben werden.

Voraussetzung dafür ist die Einhaltung anerkannter journalistischer Grundsätze, wie zB der Ehrenkodex des österreichischen Presserats. Die Verbreitung von Desinformation, Fake News und Propaganda ist jedenfalls nicht gemeinnützig.

Die reine Interessensvertretung für die Berufsgruppe der Journalisten ist nicht begünstigt.

Esoterik

48a

Die Verbreitung esoterischer Lebensweisheiten wird nicht als gemeinnützig gesehen.

Gleichberechtigung

55a

Die Förderung der Bekämpfung jeder Form der Diskriminierung und Belästigung von natürlichen Personen aus Gründen der ethnischen Zugehörigkeit, der Religion, der Weltanschauung, einer Behinderung, des Alters, der sexuellen Orientierung, der Geschlechtsidentität und des Geschlechts, insbesondere auch auf Grund von

Schwangerschaft und Elternschaft, ist begünstigt. Dazu zählt auch die Förderung der Gleichbehandlung in der Arbeitswelt.

Lebensrettung

61a

Gemeinnützig können Einrichtungen sein, die Hilfeleistungen in Unglücksfällen erbringen (Bergrettung, Wasserrettung, Höhlenrettung usw.), sofern nicht Mildtätigkeit vorliegt (vgl. Rz 84 Mildtätigkeit in besonderen Notlagen und Rz 90 Rettungs- und Katastrophenhilfe).

Menschenrechte

61b

Die Förderung der Menschenrechte ist ein begünstigter Zweck (siehe Rz 43, 55a).

Parteilpolitische Zwecke

65

Die Verfolgung parteipolitischer Zwecke (**parteilpolitisch motivierte** Beeinflussung der politischen Meinungsbildung, Förderung politischer Parteien, **Durchsetzung von Parteiprogrammen** usw.) kann nicht als gemeinnützig angesehen werden (VwGH 3.10.1996, [94/16/0246](#)). Siehe auch Rz 22 bis 27.

Rz 75 wird angepasst (Übernahme aus [EStR 2000 Rz 1338b aF](#))

Tierschutz

75

Maßnahmen zum Schutz misshandelter, ausgesetzter und verwaarloster Tiere sind begünstigt (VwGH 19.5.1949, [0400/48](#)). Dies gilt beispielsweise auch für die Bekämpfung von Tierquälerei und die Verhinderung grausamer Tierversuche.

Die Führung eines Tierheimes muss den Anforderungen [des Tierschutzgesetzes](#) und der [Tierschutz-Sonderhaltungsverordnung](#), BGBl. II Nr. 139/2018, entsprechen.

Die Haltung, Pflege und Betreuung von Tieren im häuslichen Bereich ist nicht begünstigt (zB Hundepension, Tierheim auf dem privaten Wohngrundstück des Vereinsvorstands, vgl. BFG 21.10.2014, [RV/7100992/2013](#) zu [§ 4a EStG 1988](#)). Nicht begünstigt ist auch eine Betreuungstätigkeit, die im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit entfaltet wird (zB die Erteilung des Gnadenbrottes an alte Reitpferde im Rahmen einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit, vgl. dazu auch BFG 21.10.2014, [RV/7100992/2013](#)).

Die Förderung der Jagd ist kein gemeinnütziger Zweck (VwGH 30.1.2001, [95/14/0135](#)). Dies gilt auch für die Fischerei.

Rz 77 wird angepasst (Übernahme aus [EStR 2000 Rz 1338b aF](#), Klarstellung)

Umweltschutz

Die Förderung des Umweltschutzes kann als gemeinnützig angesehen werden (Förderung des Naturschutzes iSd [§ 35 Abs. 2 BAO](#)), es sei denn, es wird im Grunde eine politische Tätigkeit ausgeübt.

Begünstigt ist die Durchführung von Maßnahmen zum Schutz der Umwelt mit dem Ziel der Erhaltung und der Pflege der natürlichen Lebensgrundlagen von Lebewesen oder der Behebung der durch den Menschen verursachten Beeinträchtigungen und Schäden der Umwelt (Umwelt-, Natur- und Artenschutz, Klimaschutz). Darunter fallen insbesondere Maßnahmen mit dem Ziel, schädliche Einwirkungen auf Menschen, Tiere und Pflanzen, deren Lebensgrundlagen und deren natürliche Umwelt zu vermeiden oder so gering wie möglich zu halten. Dazu zählen auch ua. Maßnahmen, die das Bewusstsein der Allgemeinheit für nachhaltigen Ressourceneinsatz stärken sollen. Unter Artenschutz im Besonderen versteht man den Schutz und die Pflege bestimmter, aufgrund ihrer Gefährdung als schützenswert erachteter, wildlebender Tier- und Pflanzenarten in ihrem natürlichen Lebensraum. Der Artenschutz dient dem Ziel der Erhaltung der biologischen Vielfalt (Biodiversität).

Rz 80 wird angepasst

Wissenschaft und Forschung

80

(...)

Zur wissenschaftlichen Tätigkeit gehören die wissenschaftliche Forschung und Lehre, aber auch die praktische Anwendung von Erkenntnissen, wenn sie das Merkmal der Wissenschaftlichkeit aufweist (VwGH 22.10.1997, [95/13/0275](#)). **Die Verbreitung unwissenschaftlicher Theorien und rein spekulativer Konzepte ohne fundierte Grundlage ist nicht gemeinnützig.** Zur Ausstellung eines so genannten Spendenbescheides (Begünstigungsbescheid für Forschungseinrichtungen nach § 4a Abs. 3 Z 6 EStG 1988) siehe EStR 2000 Rz 1332 bis 1337.

Der Text nach der Überschrift 1.1.5.2 wird gestrichen (obsolet)

~~Bei den in diesem ABC aufgelisteten Zwecken handelt es sich um eine demonstrative Aufzählung, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit hat.~~

Rz 84 bis 86 werden angepasst

Besondere Notlagen

84

Bei den Opfern von Elementarereignissen (Naturkatastrophen, Bränden usw.; **siehe dazu Rz 46**) ist Hilfsbedürftigkeit anzunehmen, und zwar unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation der Betroffenen. Die Hilfsbedürftigkeit ergibt sich in solchen Fällen ausschließlich aus der Natur des Ereignisses (VwGH 10.9.1998, [96/15/0272](#)).

Betreuung

85

Die Betreuung von Kranken, **Menschen mit Behinderungen** Behinderten, Flüchtlingen, **Suchterkrankten** Süchtigen usw. durch persönliche Gespräche, Beratung und Hilfestellung, Unterstützung usw. ist mildtätig.

Dienstleistungen

86

Die Erbringung von sozialen Dienstleistungen (zB die Besorgung von Einkäufen für Gebrechliche, die Behandlung und Pflege von Schutzbedürftigen, die Betreuung von Kranken und **Menschen mit Behinderungen** Behinderten) ist begünstigt.

Der Text nach der Überschrift 1.1.5.3 wird gestrichen (obsolet)

~~Bei den in diesem ABC aufgelisteten Zwecken handelt es sich um eine demonstrative Aufzählung, die keinen Anspruch auf Vollständigkeit hat.~~

106

Die Rechtsgrundlage der Körperschaft muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für begünstigte Zwecke ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben. Dies bedeutet, dass die Merkmale der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit in der Rechtsgrundlage verankert sind (VwGH 30.4.1999, [98/16/0317](#); **VwGH 28.6.2012**, [2011/16/0142](#)). Des Weiteren müssen die Zwecke und die Art ihrer Verwirklichung, dh. die ideellen und die materiellen Mittel, so genau bezeichnet werden, dass allein auf Grund einer Einsichtnahme in die Rechtsgrundlage der Körperschaft (Statuten, Satzung, Stiftungsbrief, Gesellschaftsvertrag usw.) geklärt werden kann, ob die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen gegeben sind (**VwGH 21.10.2004**, [2001/13/0267](#)). Dabei kommt es nicht auf die Verwendung bestimmter Worte (VwGH **298.9.2000**, 99/16/0033), sondern darauf an, ob begünstigte Zwecke tatsächlich ausschließlich und unmittelbar gefördert werden. Betätigungen, die in der Rechtsgrundlage nicht verankert sind, vermögen selbst dann keine Gemeinnützigkeit herbeizuführen, wenn sie einem an sich begünstigten Zweck entsprechen.

Rz 111 bis 117 werden geändert (GemRefG 2023)

111

~~Es bestehen keine Bedenken dagegen die abgabenrechtlichen Begünstigungen auf Antrag des Vereines in gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Sachbescheiden zu gewähren, sofern sich trotz Mängel der Rechtsgrundlage, zumindest eine begünstigte Zielsetzung erkennen lässt, die Rechtsgrundlage innerhalb einer von der Abgabenbehörde gewährten Frist an die Erfordernisse der BAO angepasst wird und die Geschäftsführung der Körperschaft in der Zwischenzeit zu keinen tatsächlichen Verstößen gegen die Gemeinnützigkeitsgrundsätze (zB den Grundsatz der Mittelverwendung für begünstigte Zwecke oder der Vermögensbindung) geführt hat.~~

Wird von der Abgabenbehörde eine vorgelegte Satzung als nicht den Anforderungen der BAO entsprechend gewürdigt, ist die Körperschaft aufzufordern, die beanstandeten Satzungsteile innerhalb von sechs Monaten an die Vorgaben der BAO anzupassen. Auf Antrag kann die Frist einmalig um maximal sechs Monate verlängert werden (§ 41 Abs. 4 BAO). Der Verein hat daher die notwendigen Schritte innerhalb der Frist zu setzen, die Bearbeitungszeit der Vereinsbehörde kann außerhalb der Frist liegen.

Wird die Satzung innerhalb der Frist geändert und erfüllt die Satzung nunmehr die Anforderungen der BAO, wirkt dies auch auf Zeiträume vor der Änderung zurück, wenn

- aus der Satzung vor deren Änderung ein ausschließlich und unmittelbar verfolgter gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zweck erkennbar war,
- der Ausschluss des Gewinnstrebens ersichtlich war und
- die tatsächliche Geschäftsführung bereits vor der Änderung der nunmehr geltenden Satzung entsprochen hat.

Eine rückwirkende Satzungsänderung ist daher unter diesen Voraussetzungen insb. möglich, wenn in der Satzung Zwecke und Mittel vermischt werden oder eine Auflösungsbestimmung fehlt oder mangelhaft ist.

Eine rückwirkende Satzungsänderung ist nicht möglich, wenn der Zweck der Körperschaft in der Satzung derart allgemein formuliert war, dass aus der Satzung nicht erkennbar war, wofür die Körperschaft errichtet wurde. Gleiches gilt, wenn aus der Satzung der Ausschluss des Gewinnstrebens nicht ersichtlich war (siehe Rz 115). Auch wenn aus der Satzung nicht hervorgeht, wie der begünstigte Zweck erreicht werden soll, weil die ideellen und/oder materiellen Mittel gänzlich fehlen, ist keine rückwirkende Sanierung möglich (siehe Rz 106). Eine mangelhafte/fehlende Auflösungsbestimmung ist dann nicht rückwirkend sanierbar, wenn die Körperschaft bereits aufgelöst wurde und die Auflösungsbestimmung somit zum Tragen gekommen ist. Zur Verankerung eines Erfüllungsgehilfen in der Satzung siehe Rz 120.

Beispiel:

In den Auflösungsbestimmungen eines eine Kantine betreibenden Sportvereines (mit im Übrigen einwandfreier Satzung) ist nur für den Fall der Auflösung der Körperschaft, nicht aber für den Fall Vorsorge getroffen, dass der bisherige Vereinszweck in einer Mitgliederversammlung geändert wird und zB fortan Freizeitwecke verfolgt werden. Die Klarstellung der Satzung erfolgt innerhalb der von der Abgabenbehörde gesetzten Zweijahresfrist. Der nur den Gewinn des Kantinenbetriebes erfassende vorläufige Körperschaftsteuerbescheid kann endgültig erklärt werden. Erfolgt die Klarstellung nicht, ist im endgültigen Körperschaftsteuerbescheid das gesamte Einkommen des Vereins zu erfassen (Anwendungsfall des § 18 KStG 1988, siehe KStR 2001, Abschnitt 20.1.3).

112

Jede Änderung der Rechtsgrundlage, die die Voraussetzungen für abgabenrechtliche Begünstigungen betrifft, muss der Abgabenbehörde binnen einer Frist von einem Monat, von der Fassung des entsprechenden Beschlusses bekannt gegeben werden. **Zuständig ist jenes Finanzamt, das für die Festsetzung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Falle der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre (§ 41 Abs. 3 BAO).** Als Nachweis für die Abgabenbehörde dient die Änderungsanzeige bei der Vereinsbehörde.

Ebenso ist jede Änderung der Rechtsgrundlage der Vereinsbehörde anzuzeigen. Sofern die Vereinsbehörde die Änderung nicht untersagt, wird die Änderung mit Ablauf von vier Wochen nach Einlangen der Änderungsanzeige wirksam. Übermittelt die Vereinsbehörde bereits früher eine Einladung zur Fortsetzung der Vereinstätigkeit, wird die Änderung zu diesem Zeitpunkt wirksam. Davor gelten vereinsrechtlich und damit auch steuerlich weiterhin die alten Statuten.

Zur Weitergabe von Mitteln und zu Leistungen siehe aber auch [§ 40a BAO](#) (Rz 120a)

118a

Eine Mittelübertragung an eine privatrechtliche Stiftung, eine vergleichbare Vermögensmasse oder einen Verein, dh. ohne Gegenwert in Form einer Beteiligung, stellt einen endgültigen Mittelabfluss dar. Jedoch ist dieser nach [§ 39 Abs. 2 BAO](#) unschädlich, wenn

- die empfangende Körperschaft abgabenrechtlich nach [§§ 34 ff BAO](#) begünstigt ist,
- die Mittelzuwendung von der Satzung der übertragenden Körperschaft gedeckt ist und
- die Mittelzuwendung mittelbar als Mittel zur Verwirklichung eines begünstigten Zwecks der übertragenden Körperschaft erfolgt.

118b

Wird in weiterer Folge die übernehmende Stiftung, vergleichbare Vermögensmasse oder der übernehmende Verein aufgelöst oder fällt deren bzw. dessen begünstigter Zweck weg, ist bei dieser Körperschaft [§ 39 Abs. 1 Z 5 BAO](#) entsprechend zu berücksichtigen. Kommt es entgegen [§ 39 Abs. 1 BAO](#) zu einer zweckwidrigen Vermögensverwendung, wirkt dies auch auf die übertragende Körperschaft zurück und es liegt bei dieser im Zeitpunkt der zweckwidrigen Vermögensverwendung ebenso eine Mittelfehlverwendung vor. Sinn dieser Regelung ist die Verhinderung der Umgehung der in [§ 43 BAO](#) vorgesehenen Nachversteuerungspflicht (vgl. Rz 130c) durch zB Gründung einer neuen Körperschaft und darauffolgende Vermögensübertragung an diese. Sie kommt daher nur dann zur Anwendung, wenn die Auflösung der übernehmenden Körperschaft in einem Zusammenhang mit der Vermögensübertragung steht. Ein solcher Zusammenhang liegt zB dann vor, wenn die Vermögensübertragung auf eine Körperschaft erfolgt, deren Auflösung bereits geplant oder gar bereits beschlossen ist.

118c

Übernimmt eine Körperschaft neben der unmittelbaren Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke auch die Zusammenfassung oder Leitung von Körperschaften, stellt dies mangels Beschränkung auf diese Zusammenfassungs- oder Leitungsfunktion keinen Anwendungsfall des [§ 40 Abs. 2 BAO](#) (Rz 121) dar. Es kann in einem solchen Fall dennoch eine ausschließliche Förderung der begünstigten Zwecke vorliegen. Nach [§ 39 Abs. 3 BAO](#) liegt eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke auch dann vor, wenn sich unter den zusammengefassten oder geleiteten Körperschaften auch solche befinden, die die Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) selbst nicht erfüllen. Dies gilt allerdings nur, wenn diese von der Zuwendung von Mitteln (insbesondere Wirtschaftsgütern und wirtschaftlichen Vorteilen) durch die zusammenfassende oder leitende Körperschaft ausgeschlossen sind.

Die Erbringung von Leistungen im Rahmen der Zusammenfassungs- und/oder Leitungsfunktion gegenüber diesen Körperschaften hat entgeltlich, aber ohne Gewinnerzielungsabsicht zu erfolgen. Werden somit von der zusammenfassenden und/oder leitenden Körperschaft für den gesamten Verband bzw. für die der Holdinggesellschaft nachgeordneten Körperschaften Leistungen (zB Buchhaltung) erbracht, müssen für diese Leistungen an Körperschaften, die die Voraussetzungen für die Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen gemäß [§§ 34 bis 47 BAO](#) selbst nicht erfüllen, die Selbstkosten ersetzt werden. Damit wird verhindert, dass ein Teil der für die begünstigte Tätigkeit der Körperschaft gewidmeten Mittel (in diesem Fall die Arbeitskraft von Dienstnehmern) an nicht begünstigte Leistungsempfänger abfließt. Durch diese Tätigkeit wird somit ein wirtschaftlicher

Geschäftsbetrieb gemäß § 31 BAO begründet, der nach den allgemeinen Regeln des § 45 BAO zu beurteilen ist, wobei idR ein entbehrlicher Hilfsbetrieb vorliegen wird. Allerdings liegt eine ausschließliche Förderung begünstigter Zwecke nur vor, wenn im Wesentlichen die begünstigten Zwecke unmittelbar gefördert werden, dh. für die Verfolgung der begünstigten Zwecke müssen mindestens 75% der Gesamtressourcen (Arbeitsleistung, Sachaufwand und Geldeinsatz) eingesetzt werden.

Die Überschrift 1.1.8 und Rz 119 werden geändert (Klarstellung)

1.1.8 Unmittelbarkeit der Förderung (§§ 40 ff BAO)

119

Eine unmittelbare Förderung begünstigter Zwecke liegt nur vor, wenn der begünstigte Zweck durch den Rechtsträger selbst verwirklicht wird. Die Körperschaft darf sich – von völlig untergeordneten Nebenzwecken abgesehen – nicht darauf beschränken, nur die Voraussetzungen für eine gemeinnützige Betätigung anderer Körperschaften zu schaffen (Ausnahme: Dachverbände/**Holdings uä.**, siehe Rz 121 ~~ff~~ und 122). Bloße Anhängerklubs von Sportvereinen sind daher ebenso wenig begünstigt wie Körperschaften, deren Tätigkeit darin besteht, die von anderen Rechtsträgern unmittelbar geförderten begünstigten Zwecke zu finanzieren oder Spendengelder zu sammeln und weiterzuleiten, auch wenn die Mittel letztlich für begünstigte Zwecke verwendet werden sollen (VwGH 30.4.1999, [98/16/0317](#)).

Zur Verfolgung wirtschaftlicher und eigennütziger Zwecke (mittelbare Förderung der Allgemeinheit) siehe Rz 21.

Rz 120 wird geändert (Klarstellung)

120

Bedient sich die Körperschaft zur Erfüllung ihrer Zwecke der Hilfe eines Dritten (Erfüllungsgehilfen), muss dessen Wirken wie ihr eigenes Wirken anzusehen sein (VwGH 26.6.2000, [95/17/0003](#)) und sich im Übrigen der Einsatz eines Erfüllungsgehilfen bereits aus der Rechtsgrundlage ergeben (VwGH 30.4.1999, [98/16/0317](#)). **Wird ein Erfüllungsgehilfe trotz fehlender Verankerung in der Rechtsgrundlage eingesetzt, stellt dies eine satzungswidrige tatsächliche Geschäftsführung dar, die auch durch eine Satzungsänderung für die Vergangenheit nicht geheilt werden kann. Es bestehen aber keine Bedenken, eine rückwirkende Satzungsänderung zuzulassen, wenn für die Erfüllung der satzungsgemäßen Zwecke Erfüllungsgehilfen tatsächlich nur in einem unwesentlichen Ausmaß eingesetzt wurden.**

Ein Erfüllungsgehilfe liegt vor Dies ist immer dann gegeben, wenn die handelnden Personen in Form von mit dem Rechtsträger abgeschlossenen Dienstverträgen oder ähnlichen Bindungen tätig werden, oder durch klare vertragliche Regelung (**zB Werkvertrag**) mit dem Verein zur Erfüllung von Teilen des Vereinszweckes (wenn auch auf entgeltlicher Basis) herangezogen werden (siehe dazu auch Rz 264).

(...)

Rz 120a wird geändert (JStG 2018)

1.1.8.2 Hauptvereine/Verbände/Dachverbände/Holdings/Kooperationen

Die Rz 121, 122 werden geändert, Rz 122a wird eingefügt (GemRefG 2023)

121

Ein Rechtsträger, dessen **Eine Körperschaft, deren** Zweck sich **ausschließlich** auf die Zusammenfassung **oder Leitung**, insbesondere die Leitung seiner Unterverbände **von Körperschaften** beschränkt (**Hauptverein, (Dach)Vverband, Holding, Körperschaft mit vergleichbarer Funktion**), verfolgt nur dann unmittelbar begünstigte Zwecke, wenn alle **diese Körperschaften** Unterverbände nach deren Rechtsgrundlagen und der tatsächlichen Geschäftsführung begünstigte Zwecke verfolgen ([§ 40 Abs. 2 BAO](#)) Diese Voraussetzung muss auch dann gegeben sein, wenn ein Dachverband selbst begünstigte Zwecke verfolgt, es sei denn, es handelt sich bei der Zusammenfassung der Unterverbände (Leitung usw.) lediglich um einen völlig untergeordneten Nebenzweck. **Zu beachten ist aber auch [§ 39 Abs. 3 BAO](#) (siehe Rz 118c).**

Unter "Zusammenfassung oder Leitung von Körperschaften" kann beispielsweise auch die Übernahme von Koordinierungstätigkeiten, die Bereitstellung von Möglichkeiten zum Austausch und zur Vernetzung, die Übernahme von Maßnahmen der Werbung und Sensibilisierung der Öffentlichkeit für die verfolgten Zwecke sowie die Vertretung der gemeinsamen Interessen der Körperschaften gegenüber Dritten (zB in Form von zulässiger politischer Bestätigung, siehe Rz 22) verstanden werden.

122

Kommen einem **Zweigverein/Unterverband/einer Körperschaft** wegen Mängeln der Rechtsgrundlage oder auf Grund der tatsächlichen Geschäftsführung abgabenrechtliche Begünstigungen nicht mehr zu, wird der begünstigte Zweck des **Hauptvereins/(Dach)Vverbands/der Holding** nicht beeinträchtigt, wenn er/sie unverzüglich nach der Kenntniserlangung oder nach der rechtskräftigen Ablehnung des Antrages des **Zweigvereins/Unterverbands/der Körperschaft** auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung (siehe Rz 184 bis 214) Maßnahmen ergreift und zB die Behebung der Satzungsmängel veranlasst oder den Ausschluss des **Zweigvereins/Unterverbands/der Körperschaft** beschließt. Ist ein Ausschluss nicht möglich (zB wegen laufendem Meisterschaftsbetrieb), muss zumindest sichergestellt werden, dass der jeweilige **Zweigverein/Unterverband/die jeweilige Körperschaft** von der Zuteilung bzw. Weiterleitung von **Verbandsmitteln Mitteln der leitenden Körperschaft** und öffentlichen Förderungsmitteln ausgeschlossen wird.

122a

Schließen sich begünstigte Organisationen zur Erfüllung ihres begünstigten Zwecks zu einer Kooperation zusammen, liegt eine unmittelbare Förderung iSd [§ 40 Abs. 1 BAO](#) dann vor, wenn die Kooperation von den jeweiligen Satzungen der begünstigten Körperschaften gedeckt ist ([§ 40 Abs. 3 BAO](#)). Die Kooperation muss ausschließlich zur Erfüllung der begünstigten Zwecke der Kooperationspartner erfolgen.

Eine Kooperation mit nicht begünstigten, dh. idR unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist unschädlich, wenn neben den allgemeinen Voraussetzungen für die Begünstigungsunschädlichkeit einer Kooperation folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- **Der Zweck der Kooperation stellt eine unmittelbare Förderung der begünstigten Zwecke der jeweiligen abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften dar,**
- **der Beitrag der jeweiligen abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften zur Kooperation stellt selbst ebenfalls eine unmittelbare Förderung ihrer begünstigten Zwecke dar und**

- der Abfluss von Mitteln von den abgabenrechtlich begünstigten Körperschaften zu nicht begünstigten Körperschaften ist ausgeschlossen (außer es greift [§ 40a Z 1 BAO](#), zB bei einer Kooperation mit einer Universität).

Erbringen die Kooperationspartner ihre Leistungen grundsätzlich eigenständig und unabhängig voneinander (zB indem von der begünstigten Körperschaft Personal zur Verfügung gestellt wird und von der nicht begünstigten Körperschaft Mittel), ist dies unschädlich. Werden aber von einer begünstigten Körperschaft im Rahmen der Kooperation auch Leistungen für die eigenen Zwecke bzw. Leistungsbeiträge der nichtbegünstigten Körperschaft erbracht, müssen für diese Leistungen die Selbstkosten ersetzt werden. Durch diese Tätigkeit wird somit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß [§ 31 BAO](#) begründet, der nach den allgemeinen Regeln des [§ 45 BAO](#) zu beurteilen ist.

Beispiel:

Ein gemeinnütziger Wissenschaftsverein arbeitet mit anderen, teils nicht gemeinnützigen Wissenschaftsorganisationen bei einem Forschungsprojekt zusammen. Der Verein stellt dafür zwei Forscher zur Verfügung, die auch Leistungen erbringen, die eigentlich als Beiträge der nicht gemeinnützigen Organisationen in die Kooperation eingehen sollen. Verrechnet der Verein die Selbstkosten, ist die Kooperation unschädlich für die Gemeinnützigkeit.

Nach Rz 130 werden die Rz 130a, 130b und 130c eingefügt (GemRefG 2023)

130a

Alle Rechtsträger - so auch begünstigte Rechtsträger - haben sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gesetzestreu zu verhalten. Verstöße gegen die Rechtsordnung (wie etwa vorsätzlich begangene Finanzdelikte gemäß [§ 33 FinStrG](#) wie insb. Abgabenhinterziehung, Veruntreuung, Betrug) können zu verschiedenen in der Rechtsordnung geregelten Rechtsfolgen führen (vgl. VwGH 14.9.2017, [Ro 2016/15/0029](#)).

130b

Bei bestimmten strafrechtlich relevanten Handlungen liegt nach [§ 42 Abs. 2 BAO](#) keine begünstigungsfähige tatsächliche Geschäftsführung vor. Jedenfalls liegt eine schädliche tatsächliche Geschäftsführung vor, wenn im zu beurteilenden Veranlagungszeitraum ([§ 43 BAO](#)) Handlungen der Geschäftsführung gesetzt wurden, auf Grund derer über die Körperschaft wegen einer gerichtlich strafbaren Handlung oder eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens iSd Finanzstrafgesetzes ([FinStrG](#)) (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) rechtskräftig eine Verbandsgeldbuße iSd Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes ([VbVG](#)) verhängt worden ist.

Dem gleichgestellt ist, wenn Entscheidungsträger oder Mitarbeiter iSd [§ 2 Abs. 1 und 2 VbVG](#) der Körperschaft wegen strafbarer Handlungen, für die die Körperschaft im Sinne des [§ 3 VbVG](#) verantwortlich ist, durch ein Gericht rechtskräftig verurteilt wurden oder gegen sie wegen vorsätzlicher, nicht vom Gericht zu ahndender Finanzvergehen im Sinne des [FinStrG](#), ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten, Strafen rechtskräftig verhängt wurden.

Eine Körperschaft ist nach [§ 3 VbVG](#) für die Handlungen ihrer Entscheidungsträger oder Mitarbeiter verantwortlich, wenn die Handlungen zu Gunsten der Körperschaft oder Einrichtung begangen worden sind oder durch die deren Pflichten verletzt worden sind, und die Körperschaft die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder

wesentlich erleichtert hat, indem deren Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insbesondere indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben. Strafbare Handlungen von Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern, für die nach diesen Kriterien keine Verantwortlichkeit der Körperschaft oder der Einrichtung vorliegt, sind nicht schädlich.

130c

Nach [§ 43 BAO](#) sind für die Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung die im jeweiligen Veranlagungszeitraum gesetzten Handlungen maßgeblich. Liegt daher im Zeitpunkt der Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung durch die Abgabenbehörde noch keine rechtskräftige Entscheidung durch das zuständige Gericht oder die zuständige Verwaltungsbehörde vor, ist [§ 200 BAO](#) sinngemäß anzuwenden; dabei hat die Abgabenbehörde im Rahmen der vorläufigen Abgabenfestsetzung davon auszugehen, dass keine Bestrafung erfolgen wird. Damit ist sichergestellt, dass die Abgabenbehörde für den jeweiligen Veranlagungszeitraum eine schädliche tatsächliche Geschäftsführung erst zum Zeitpunkt des Vorliegens einer rechtskräftigen Entscheidung beurteilt. Nachdem eine rechtskräftige Entscheidung des zuständigen Strafgerichtes bzw. der zuständigen Verwaltungsbehörde vorliegt, ist der vorläufig ergangene Bescheid für endgültig zu erklären oder ein endgültiger Bescheid mit einer geänderten Beurteilung zu erlassen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn nicht ohnehin andere Gründe vorliegen, die eine Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen nach den [§§ 34 ff BAO](#) verhindern.

Beispiele:

1. Unter der Annahme, dass keine rechtskräftige Bestrafung der Körperschaft erfolgen wird, wurde ein Abgabenbescheid mit Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Begünstigung (zB Gewährung des Freibetrags gemäß [§ 23 KStG 1988](#)) vorläufig erlassen. Im Falle eines rechtskräftigen Freispruchs ist dieser Bescheid für endgültig zu erklären. Im Falle der rechtskräftigen Verurteilung ist dieser Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Veranlagung ohne Berücksichtigung der abgabenrechtlichen Begünstigung erfolgt.

2. Unter der Annahme, dass keine rechtskräftige Bestrafung der Körperschaft erfolgen wird, ist ein Nichtveranlagungsbescheid vorläufig zu erlassen, weil auf Grund der Annahme des Vorliegens der abgabenrechtlichen Begünstigung keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Im Falle eines rechtskräftigen Freispruchs ist dieser Bescheid für endgültig zu erklären. Im Falle der rechtskräftigen Verurteilung ist die Körperschaft zu veranlagern.

Rz 133 wird geändert (redaktionelle Änderung)

133

Die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Rechtsgrundlage muss nachgewiesen werden können (VwGH 26.5.1982, 13/0039/79). Diesem Zweck dienen die gemäß [§§ 21 ff Vereinsgesetz VerG](#) zu führenden Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben bzw. die Buchführung, weiters Rechnungsabschlüsse, Berichte von Rechnungsprüfern, Wirtschaftsprüfern, Tätigkeits- oder Geschäftsberichte, Versammlungsprotokolle usw.

Überschrift 1.2.2.4.2 und Rz 170 werden geändert (GemRefG 2023)

1.2.2.4.2 Betriebsausgabenfiktion

170

Begünstigte Rechtsträger, die ausschließlich oder weitaus überwiegend (90%) auf dem Gebiet der Sozialdienste tätig sind, können bei der Prüfung der Frage, ob hinsichtlich der erzielten Betriebsergebnisse ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) vorliegt (dh. allenfalls erzielte Überschüsse als Zufallsgewinne anzusehen sind), für die von ihnen direkt im Sozialdienst ~~—in Rz 168 beispielhaft angeführten—~~ tätigen freiwilligen Mitarbeitern tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung **das große Freiwilligenpauschale nach [§ 3 Abs. 1 Z 42 lit. b EStG 1988](#) (vgl. Rz 775 ff)** die in Rz 775 und 776 angeführten pauschalen Kostenersätze auch dann als Betriebsausgabe ansetzen, wenn diese Beträge nicht ausbezahlt werden.

Rz 171 entfällt (GemRefG 2023)

~~171~~

~~Voraussetzung ist aber, dass die tatsächliche Einsatzleistung der einzelnen freiwilligen Helfer durch exakte Aufzeichnungen dokumentiert ist. Dies gilt auch für die in Rz 772 und 773 genannten Beträge. Werden jedoch die dort vorgesehenen Jahreshöchstbeträge für den einzelnen Mitarbeiter überschritten, ist für den Überschreibungsbetrag ein Ansatz als fiktive Betriebsausgabe ausgeschlossen.~~

Beispiel:

Eine Rettungsorganisation erzielt ohne Ansatz der oben beschriebenen fiktiven Betriebsausgaben laufend Überschüsse. Nach Ansatz der nicht ausbezahlten pauschalen Kostenersätze werden lediglich in vereinzelten Jahren geringfügige Überschüsse erzielt.

Die Tätigkeit der Rettungsorganisation ist daher als unentbehrlicher Hilfsbetrieb anzusehen; die fallweise auftretenden Überschüsse stellen Zufallsgewinne dar.

Randzahl 171: derzeit frei

Rz 187 wird geändert (GemRefG 2023)

187

Bei Umsätzen unter **bis 100.000 Euro (bis 2023: bis 40.000 Euro)** (bzw. bis 2001 unter 500.000 S) netto pro Jahr sieht [§ 45a BAO](#) eine automatische Ausnahmegenehmigung vor (siehe Rz 198 und 199). **Diese bewirkt ebenfalls, dass nur die (eigentlich) begünstigungsschädliche Tätigkeit der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt.**

Rz 191 wird geändert (Klarstellung)

191

Wird die Erreichung der begünstigten Zwecke trotz Eintrittes der vollen Abgabepflicht nicht vereitelt oder wesentlich gefährdet, ist keine Ausnahmegenehmigung zu erteilen. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn die Vereinstätigkeit durch das Vorhandensein ausreichender liquider Mittel gewährleistet ist.

Beispiel:

Eine begünstigte Zwecke verfolgende Körperschaft unterhält einen Gewerbebetrieb, der laufend hohe Gewinne abwirft; zudem ist durch letztwillige Zuwendungen,

Schenkungen, usw. ein hohes Vereinsvermögen vorhanden. Da ausreichend liquide Mittel zur Erreichung des begünstigten Zweckes vorhanden sind, ist diesfalls eine Ausnahmegenehmigung nicht zu erteilen.

Dem Verein kommen in einem solchen Fall daher Begünstigungen trotz eines grundsätzlichen Verfolgens begünstigter Zwecke nicht zu.

Zu beachten ist jedoch, dass sowohl für den Aufbau einer Liquiditätsreserve für zukünftige Aufwendungen als auch für notwendige geplante Investitionen für die Verfolgung der begünstigten Zwecke einer Körperschaft, für die entsprechende Beschlüsse vorliegen, eine Ausnahmegenehmigung zu erteilen ist.

Zur Ansammlung eines unangemessen hohen Vermögens siehe auch Rz 129.

Rz 193 wird geändert (GemRefG 2023)

Rz 201 wird geändert (GemRefG 2023)

201

Nach [§ 45 Abs. 1a BAO](#) ist bei Auslagerung der Verpflegung im Rahmen eines Vereinsfestes an einen Unternehmer (zB Gastwirt, Catering-Unternehmer) nicht von einer mitunternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Die durch diesen Unternehmer erwirtschafteten Umsätze sind demnach gesondert zu betrachten und nicht dem Verein zuzurechnen und daher für die Umsatzgrenze von 100.000 Euro (bis 2023: 40.000 Euro) unbeachtlich.

Dies ist vor allem damit zu begründen, dass das Vorliegen jener Voraussetzungen, die beim Verfahren zur Erteilung einer Ausnahmegenehmigung zu untersuchen sind, (zumindest theoretisch) bei einem Rechtsträger zur Erteilung führen können, beim anderen jedoch die Erlassung eines Ausnahmegenehmigungsbescheides versagt werden kann. Somit muss für jeden der beteiligten Rechtsträger eine eigenständige Beurteilung erfolgen.

Beispiel:

Drei gemeinnützige Sportvereine veranstalten in Form einer Mitunternehmerschaft, an der sie zu gleichen Teilen beteiligt sind, gemeinsam ein den Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes übersteigendes Zeltfest (siehe Rz 306 bis 308). Der Gesamtumsatz beträgt 150.000 Euro.

Da bei jedem einzelnen Verein die Umsatzgrenze des [§ 45a BAO](#) (100.000 Euro) nicht erreicht wird, kann bei jedem Verein eine automatische Ausnahmegenehmigung nach [§ 45a BAO](#) erteilt werden. Abhängig von den sonstigen Veranstaltungen der drei Sportvereine, die auch begünstigungsschädliche Geschäftsbetriebe begründen können, könnte auch eine Beantragung der Ausnahmegenehmigung nach [§ 44 Abs. 2 BAO](#) für jeden einzelnen Verein erforderlich sein, wenn die Umsätze aus sämtlichen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieben des jeweiligen Vereins im Veranlagungszeitraum den Betrag von 100.000 Euro übersteigen.

Von den im obigen Beispiel angeführten Körperschaften drei gemeinnützigen Sportvereinen führen zwei den Erlös aus der begünstigungsschädlichen mitunternehmerischen Tätigkeit dem gemeinnützigen Vereinszweck zu; einer finanziert hingegen damit eine Urlaubsreise für den Vereinsvorstand.

Wird von den drei Vereinen jeweils ein Antrag auf Ausnahmegenehmigung gestellt, wäre diesem hinsichtlich der zwei erstgenannten Körperschaften - allenfalls unter Setzung von Bedingungen und Auflagen - stattzugeben; der Antrag der dritten

Körperschaft wäre jedoch abzuweisen, wobei die Verwendung des Erlöses aus dem Vereinsfest es im Übrigen mit sich brächte, dass der Verein insgesamt (zumindest für jenen Veranlagungszeitraum, in dem das Fest stattgefunden hat) sämtlicher abgabenrechtlicher Begünstigungen verlustig würde.

Dieselben Grundsätze gelten auch dann, wenn ein gemeinnütziger Verein und eine Körperschaft öffentlichen Rechts (zB Freiwillige Feuerwehr) gemeinsam ein Fest veranstalten, wenn auch hier eine mitunternehmerische Tätigkeit begründet wird.

Beschäftigungsbetriebe

261

Beschäftigungsbetriebe sind

- **Betriebe zur Förderung, Habilitation und Rehabilitation von Menschen mit Behinderungen, oder**
- **Betriebe, in denen Langzeitarbeitslose/Transitarbeitskräfte, Haftentlassene oder Suchterkrankte arbeitstherapeutisch beschäftigt und berufs- und sozialpädagogisch betreut werden, um diese auf eine Rückkehr in den Arbeitsmarkt vorzubereiten.**

Beschäftigungsbetriebe von begünstigten Rechtsträgern zur Erfüllung des Vereinszwecks stellen grundsätzlich einen unentbehrlichen Hilfsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 2 BAO](#) dar (VwGH 19.9.2001, [99/16/0091](#)), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- **die (auch gegen Entgelt) erbrachten Leistungen an Auftraggeber sind ausschließlich Ergebnis der Arbeitstherapie und notwendige Folge der Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks;**
- **es erfolgt eine Betreuung durch Personen mit einschlägiger Fachausbildung (fachliche Ausbildung/Qualifikation und persönliche soziale Kompetenz bzw. Ausbildung im arbeits- und sozialpädagogischen Bereich) und**
- **die überwiegende Anzahl der Beschäftigten (bezogen auf alle Arbeitnehmer des Betriebes) sind Personen dieser Zielgruppe (Menschen mit besonderer Schutzbedürftigkeit/Behinderung, Langzeitarbeitslose/Transitarbeitskräfte, Haftentlassene oder Suchterkrankte).**

Ein explizites Mindeststundenausmaß an Betreuung ist dabei nicht erforderlich, da anzunehmen ist, dass die arbeitstherapeutische bzw. berufs- und sozialpädagogische Betreuung laufend neben der Beschäftigung erfolgt.

Der begünstigte Zweck derartiger Rechtsträger kann ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht erreicht werden, dh. die Gemeinnützigkeit steht gegenüber dem unbeeinträchtigten Wettbewerb im Vordergrund. Die meist eingeschränkte Leistungsfähigkeit der Mitarbeiter wird durch die steuerliche Begünstigung des Geschäftsbetriebes ausgeglichen. Eine Prüfung hinsichtlich einer Wettbewerbssituation mit anderen steuerpflichtigen Betrieben mit ähnlicher Tätigkeit hat in weiterer Folge nicht mehr stattzufinden, weil auf Grund der überwiegenden Beschäftigung von betreuungsbedürftigen Personen keine Vergleichbarkeit mit diesen Betrieben gegeben ist (BFG 29.4.2014, [RV/7102376/2011](#)).

Für die Beurteilung der überwiegenden Beschäftigung von betreuungsbedürftigen Personen sind die Betreuer, Psychologen, Sozialarbeiter etc. nicht zu

berücksichtigen. Das Überwiegen ist im Verhältnis der betreuungsbedürftigen Personen und der sonstigen Dienstnehmer, die keine Betreuungsfunktion ausüben, zu bewerten.

Somit sind diese Geschäftsbetriebe auch in solchen Fällen nicht als entbehrliche Hilfsbetriebe zu beurteilen (vgl. Rz 175).

Wird von einem begünstigten Rechtsträger ein Betrieb geführt, der sowohl Menschen mit Behinderungen als auch Langzeitarbeitslose bzw. Transitarbeitskräfte beschäftigt, gelten die Aussagen gleichermaßen.

Ein begünstigungsschädlicher Geschäftsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 3 BAO](#) liegt dann vor, wenn die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die Erbringung von entgeltlichen Dienstleistungen an Dritte den Umfang überschreitet, der zur Erfüllung der Integration bzw. beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist oder wenn nur eine geringe Anzahl der Beschäftigten der jeweiligen Zielgruppe entsprechen. Dies ist im Einzelfall zu beurteilen.

~~Zum Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes (zB Behindertenwerkstätten) siehe Rz 378.~~

~~Stehen die vom begünstigten Rechtsträger unterhaltenen Betriebe nach Art der bspw. in Gastronomiebetrieben veräußerten Waren bzw. in Wäschereien erbrachten Dienstleistungen mit gleichartigen steuerpflichtigen Betrieben in Wettbewerb (siehe [§ 45 Abs. 2 lit. c BAO](#)), ist idR vom Vorliegen eines begünstigungsschädlicher Betriebe auszugehen, wenn neben dem Beschäftigungsbetrieb keine andere begünstigte Tätigkeit angeboten wird (zB Aus- und Fortbildung, psychologische Betreuung, usw.). Dies selbst dann, wenn in solchen Betrieben versucht wird, Langzeitarbeitslose bzw. schwer vermittelbare Arbeitskräfte unter Anleitung entsprechend vorgebildeter Ausbildungskräfte (sogenannte "Schlüsselarbeitskräfte") auf eine Rückkehr in den Arbeitsmarkt vorzubereiten (sogenannte "Transitarbeitskräfte") und ihnen dabei zB durch die Bereitstellung zeitlich befristeter Arbeitsplätze Hilfestellung zu bieten.~~

Beispiele:

a) Schwer Vermittelbare werden in einem Gastgewerbelokal, das sich seinem äußeren Erscheinungsbild nach in keiner Weise von dem eines Gewerbebetriebes unterscheidet, als Küchen- und Servierpersonal auf die Wiedereingliederung in den Arbeitsprozess vorbereitet.

b) In einem Second-Hand-Shop werden Bekleidungsstücke angeboten, die von Langzeitarbeitslosen sortiert und gereinigt bzw. ausgebessert wurden.

c) Ein Wäschereibetrieb eines Langzeitarbeitslosen-Projekts bietet seine Dienste zu marktüblichen Preisen Hotel- und Gastronomiebetrieben sowie Letztverbrauchern an.

Siehe auch Rz 274 "Gastgewerbebetrieb".

Handelt es sich beim Beschäftigungsbetrieb nur um einen Teilaspekt der Vereinstätigkeit, wird idR ein entbehrlicher Hilfsbetrieb anzunehmen sein.

Integrative Betriebe

278a

In [§ 11 Abs. 8 Behinderteneinstellungsgesetz \(BEinstG\)](#) ist festgelegt, dass von Integrativen Betrieben als gemäß [§§ 34 ff der BAO](#) begünstigte Rechtsträger unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe als unentbehrliche Hilfsbetriebe im

Sinne des [§ 45 Abs. 2 BAO](#) zu behandeln sind, wenn die begünstigten Zwecke im Hinblick auf die Konzeption der Integrativen Betriebe nicht anders als durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erreichbar sind.

Die Integrativen Betriebe sind auf Grund gesetzlicher und richtlinienmäßiger Vorgaben als Wirtschaftsbetriebe konzipiert, mit denen die sozialen Zielsetzungen der Integrativen Betriebe, nämlich Menschen mit Behinderungen zu beschäftigen und zu qualifizieren, umgesetzt werden:

- Die Integrativen Betriebe werden in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach kaufmännischen Grundsätzen geführt.
- Die in [§ 11 Abs. 1 BEinstG](#) genannten Rechtsträger sind Gesellschafter dieser Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- Die Integrativen Betriebe sind in baulicher, personeller und organisatorischer Hinsicht so aufgestellt, dass eine wirtschaftliche Führung sichergestellt ist.
- Im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit stellen die Integrativen Betriebe Produkte her und bieten Dienstleistungen an.
- Jeder Integrative Betrieb ist in mehreren Geschäftsfeldern tätig. Dies ist notwendig, um den Menschen mit Behinderungen eine ihren Fähigkeiten und Kenntnissen entsprechende Arbeit sowie eine größtmögliche Bandbreite von Qualifizierungsmöglichkeiten bereitstellen zu können.

Nach diesem Konzept ist das wirtschaftliche Handeln der Integrativen Betriebe eine unabdingbare Voraussetzung im Sinne eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs, um den Zweck der Integrativen Betriebe zu erreichen, der in der Beschäftigung und Qualifizierung von Menschen mit Behinderungen besteht. Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zur Zweckerreichung schließt auch die erforderliche Beschäftigung von Menschen ohne Behinderungen in dem Ausmaß, das in den gemäß [§ 11 Abs. 3 BEinstG](#) zu erlassenden Richtlinien festgelegt ist, mit ein.

~~Punschstände**bude**, **Betreiben einer**~~

Veräußerung ererbter oder geschenkter Vermögensgegenstände

305

Die Veräußerung von Vermögensgegenständen, die einem begünstigten Verein von Todes wegen **oder im Schenkungswege** zugewendet wurden, ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen der Abgrenzung zwischen der Verwertung von Privatvermögen und gewerblicher Betätigung zu beurteilen. **Es wird** begründet somit dann eine betriebliche Tätigkeit **begründet**, wenn sie in gewerblicher Weise erfolgt. **Der kontinuierliche Verkauf von Grundstücken, der auch nachhaltig ist, stellt eine betriebliche Tätigkeit dar, die keinesfalls ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSd [§ 45 Abs. 2 BAO](#) ist (VwGH 26.5.2021, [Ra 2019/15/0046](#)). Bei einer solchen Verkaufstätigkeit ist zu prüfen, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß [§ 45 Abs. 1 BAO](#) oder ein Anwendungsfall des [§ 45 Abs. 3 BAO](#) vorliegt. In der Regel wird von einer begünstigungsschädlichen Betätigung auszugehen sein, wenn die Einnahmen aus dem Verkauf der Grundstücke nachhaltig mehr als 25% der gewöhnlichen Einnahmen der Empfängerorganisation betragen.**