

I. Einleitung

A. Gegenstand und Methode

Im Rahmen dieser Arbeit wird die Finanzierung gemeinnütziger Vereine² aus Sicht des Beihilfe- und Steuerrechts erörtert. Dabei werden die anspruchsvollen Bereiche des Gemeinnützigkeitsrechts und der Vereinsbesteuerung einer analytischen Betrachtung im Lichte des unionsrechtlichen Beihilferechts zugeführt. Ziel ist es, diese Bereiche in Beziehung zueinander zu setzen und die Regelungen sowohl aus nationaler als auch unionsrechtlicher Sicht zu betrachten, um eine vereinigende systematische Darstellung beider Systeme zu entwickeln, die bisher nicht in dieser Verbindung und in diesem Umfang existiert.

Im folgenden Kapitel wird ein Überblick über die historische Entwicklung des Vereinswesens gegeben. Sodann werden die für die nachfolgenden Kapitel zentralen Begriffe definiert. Im Abschnitt II werden die rechtlichen Grundlagen des Beihilfe- und Steuerrechts knapp dargestellt. Abschnitt III behandelt überblicksweise die Möglichkeiten des Rechtsschutzes im Beihilfeaufsichtsverfahren sowie bei der Förderungsvergabe.³ Im Hauptteil der Arbeit (Abschnitte IV und V) werden zunächst die beihilferechtlichen Vorschriften im Lichte des Steuerrechts betrachtet, um anschließend diverse Finanzierungsmöglichkeiten aus Sicht des Steuer- und Beihilferechts zu beurteilen. Abschnitt VI rundet die Arbeit mit einem Schlusswort ab.

B. Historischer Hintergrund

Bereits die Philosophenschulen im antiken Griechenland um 600 v. Chr. waren als wissenschaftliche Vereine organisiert. Die Vereinsfreiheit wurde da-

2 Besonderes Augenmerk gilt jenen Vereinen, die ihre Tätigkeit im Fürsorge- und Sozialbereich entfalten, da insb auf diesen Gebieten staatliche Aufgaben an Vereine ausgelagert werden.

3 Aus systematischen Gründen wird auf den Rechtsschutz im Bereich des Steuerrechts in Abschnitt IV eingegangen.

mals in den sogenannten Solonischen Gesetzen festgehalten, welche vom Römischen Reich übernommen wurden.⁴ Im Mittelalter existierten in Europa unzählige Vereine, da zahlreiche Berufsverbände wie Gilden oder Zünfte entstanden, die sich in Form von Vereinen organisierten.⁵ Unter Maria Theresia wurde die Genehmigung von Vereinen dem Konzessionssystem unterworfen, um Vereinsgründungen kontrollieren und ggf untersagen zu können. Zu dieser Zeit wurden zahlreiche Hofkanzleidekrete erlassen, die Einschränkungen und Verbote für Vereine enthielten, deren Gesamtheit die erste Kodifikation des österreichischen Vereinsrechts darstellt.⁶ In der Verfassungsurkunde des österreichischen Kaiserstaates aus 1848 („*Pillersdorfsche Verfassung*“) wurde in Österreich erstmals die Vereinsfreiheit, also das Recht zur Bildung von Vereinen, für jedermann verfassungsrechtlich verankert. Wenige Jahre später wurde mit dem „Vereinspatent“ (Kaiserliches Patent vom 26.11.1852) eine umfassende Rechtsgrundlage zur Bildung und Organisation von Vereinen in Österreich geschaffen.⁷ Schließlich trat mit 8.1.1868 das Gesetz über das Vereinsrecht in Kraft. Damit wurde erstmals eine Trennung zwischen ideellen Vereinen und jenen Vereinen, welche auf die Erzielung eines Gewinns ausgerichtet sind, vollzogen. Nur für Letztere galt das Vereinspatent aus dem Jahr 1852.⁸ Mit der Aufhebung des Vereinspatents 1852 durch das Erste Bundesrechtsbereinigungsgesetz, BGBl I 191/1999, konnten auf Gewinn gerichtete Vereine ab 1.1.2000 nicht mehr gegründet werden. Eine Vereinsgründung ist seit diesem Zeitpunkt nur mehr nach dem Vereinsgesetz 1951 möglich, welches gleichzeitig mit Inkrafttreten des neuen Vereinsgesetzes 2002 (VerG) am 1.7.2002 außer Kraft gesetzt wurde (§ 33 Abs 1 VerG).⁹ Aus verfassungsrechtlicher Sicht schützen Art 11 EMRK¹⁰ und Art 12 StGG 1867 die Vereinsfreiheit.¹¹ Hinzu kommt auf unionsrechtlicher Ebene die Vereinigungsfreiheit gem Art 12 GRC, der – wie die anderen Grundrechte der Charta – im Primärrechtsrang steht. Damit ist auch die Tätigkeit der Unionsorgane, wie etwa jene der Kommission im Rahmen des Beihilferechts, umfassend an die Grundrechte gebunden.¹²

4 Vgl *Brändle/Rein*, Vereinsrecht⁵, 1 f.

5 Vgl *Brändle/Rein*, Vereinsrecht⁵, 2.

6 Vgl *Brändle/Rein*, Vereinsrecht⁵, 3.

7 Vgl *Brändle/Rein*, Vereinsrecht⁵, 4 f.

8 Vgl *Brändle/Rein*, Vereinsrecht⁵, 5.

9 Vgl *Freylinger* in *Holoubek/Potacs* (Hrsg), Wirtschaftsrecht I³, 217 (218 und 220 f).

10 Das Recht der Menschen, „sich frei mit anderen zusammenzuschließen“.

11 Recht der österreichischen Staatsbürger „sich zu versammeln und Vereine zu bilden“.

12 Siehe Art 51 GRC. Danach sind auch die Mitgliedstaaten „bei der Durchführung des Rechts der Union“ bzw im Anwendungsbereich des Unionsrechts – und damit

C. Definitionen

1. Begriffsdefinition „Verein“

Zur **Errichtung** eines Vereins sind zumindest zwei Personen nötig, die sich aufgrund von Statuten organisiert zusammenschließen, um gemeinsam einen ideellen Zweck¹³ zu verwirklichen (§ 1 VerG). Die vereinbarten Statuten sind der Vereinsbehörde zur Überprüfung zu übermitteln. Die Behörde hat die Gründung eines Vereins mittels Bescheids zu untersagen, wenn die Voraussetzungen des Art 11 Abs 2 EMRK vorliegen und der Verein nach Zweck, Namen oder Organisation gesetzwidrig wäre (§ 12 Abs 1 VerG). Weiters dürfen nach dem Vereinsgesetz nur ideelle Vereine gegründet werden: Diese dürfen nicht auf Gewinn berechnet sein und das Vereinsvermögen darf nur zur Erfüllung des Vereinszwecks verwendet werden (§ 1 Abs 2 VerG).

Das Schweigen der Behörde gilt nach Ablauf einer grds vierwöchigen Frist ab Übermittlung der Statuten gemäß § 13 Abs 1 VerG als Einladung zur Aufnahme der Vereinstätigkeit.¹⁴ Mit diesem Zeitpunkt bzw durch einen positiven Bescheid vor Fristablauf erhält der Verein Rechtspersönlichkeit und **entsteht** als juristische Person (§ 2 Abs 1 VerG).

§ 1 VerG normiert die **Merkmale eines ideellen Vereins**:

- **Freiwilligkeit** der Mitgliedschaft
- **auf Dauer** angelegter Zusammenschluss
- **organisierter Zusammenschluss** mindestens zweier Personen
- **Statuten** als Grundlage des Zusammenschlusses
- Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen und **ideellen Zwecks**
- Verein darf **nicht auf Gewinn berechnet** sein
- Verwendung des Vereinsvermögens **ausschließlich** zur Erfüllung des ideellen Zwecks

2. Wirtschaftlicher vs ideeller Verein nach dem Vereinsgesetz

Nach dem VerG können wie erwähnt nur Vereine gegründet werden, die ideelle Zwecke verfolgen und in der Folge nicht auf Gewinn berechnet sein

im Regelfall – an die GRC gebunden. Siehe dazu insb EuGH 26.2.2013, Rs C-617/10, *Åkerberg Fransson*, EU:C:2013:280.

13 Zum Begriff des ideellen Vereins siehe unten I.C.2.

14 Die Vereinsbehörde kann die Frist ggf auf längstens sechs Wochen erstrecken (vgl § 13 Abs 1 iVm § 12 Abs 3 VerG). Zur nicht ausreichenden Abstimmung zwischen Vereins- und Finanzbehörde in Bezug auf die Publizität von Vereinsgründungen siehe *Pülzl*, SWK 2013, 892 ff.

dürfen (§ 1 VerG). Unter den zahlreichen in Österreich tätigen Vereinen finden sich aber auch solche, die unternehmerisch tätig und auf Gewinnerzielung gerichtet sind (diese wurden noch nach dem Vereinspatent 1852 gegründet). Letztere sind gemäß § 1 Abs 3 VerG von der Anwendbarkeit des Vereinsgesetzes ausgenommen. Für sie gelten jeweils Spezialgesetze, wie zB das BWG für Bank- und Kreditgeschäfte.¹⁵

Unter Umständen darf auch ein ideeller Verein wirtschaftlich tätig sein. Eine klare Grenze zwischen wirtschaftlichen und ideellen Vereinen ist oftmals schwer zu ziehen, zumal keine eindeutige Regelung existiert, ab wann der Verein seine ideelle Ausrichtung zugunsten der wirtschaftlichen Tätigkeit aufgibt. Aus Lehre und Rechtsprechung lassen sich immerhin Anhaltspunkte ableiten.¹⁶ Vom überwiegenden Teil der Lehre wird die Meinung vertreten, dass ein ideeller Verein im Rahmen des **Nebenzweckprivilegs** auch erwerbswirtschaftlich tätig sein darf.¹⁷ Die wirtschaftliche Tätigkeit muss dem ideellen Zweck aber untergeordnet sein, sodann muss die auf Gewinn berechnete Tätigkeit in einer angemessenen Mittel-Zweck-Relation zur hauptsächlichen Tätigkeit stehen.¹⁸ Einen ähnlichen Ansatz verfolgen OGH¹⁹ und VfGH,²⁰ wobei es Letzterem auf die Gewinnabsicht, aber nicht darauf ankommt, dass der ideelle Vereinszweck über dem wirtschaftlichen steht.²¹ Für eine **ausschließlich gewinnorientierte Tätigkeit** steht die

15 Siehe *Freylinger* in *Holoubek/Potacs* (Hrsg), Wirtschaftsrecht I³, 220.

16 Zu den verschiedenen Ansätzen siehe *Korinek* in *Korinek/Krejci* (Hrsg), Verein, 27 f: Nach dem restriktiven Ansatz ist ein Verein bereits dann als wirtschaftlicher Verein zu betrachten, wenn „*sich die Vereinstätigkeit auf die wirtschaftliche Position der Vereinsmitglieder positiv auswirkt bzw. wenn solches beabsichtigt ist*“. In der Lehre und Rechtsprechung wird diese enge Auslegung nicht (mehr) vertreten. Nach dem von der überwiegenden Lehre vertretenen teleologischen Ansatz ist eine wirtschaftliche (gewinnorientierte) Tätigkeit zulässig, allerdings nur insoweit, als sie in den Vereinsstatuten Deckung findet. Zudem muss die wirtschaftliche Tätigkeit dem ideellen Zweck untergeordnet sein und ausschließlich der Verwirklichung ideeller Ziele dienen (Nebenzweckprivileg) (siehe *Freylinger* in *Holoubek/Potacs* [Hrsg], Wirtschaftsrecht I³, 229).

17 Siehe *Freylinger* in *Holoubek/Potacs* (Hrsg), Wirtschaftsrecht I³, 223 mwH.

18 Siehe etwa *Aicher* in *Korinek/Krejci* (Hrsg), Verein, 23.

19 ZB OGH 15.11.1983, 5 Ob 668/81 und 8.11.2001, 6 Ob 188/01t.

20 Siehe etwa VfSlg 11.735.

21 Der Unterschied ist aber insofern relativiert, als Vorteile für Vereinsmitglieder durch die wirtschaftliche Tätigkeit aus Sicht des VfGH zulässig sind: Nach dessen Rechtsprechung (siehe VfSlg 9566, 9879, 11.735) ist ein Verein nicht schon dann auf Gewinn berechnet, wenn die Mitgliedschaft beim Verein (als Nebeneffekt) für die Mitglieder Vorteile (auch solche materieller Art) bewirkt, wohl aber jedenfalls dann, wenn der Verein selbst darauf abzielt, einen Gewinn zu erwirtschaften, der

Rechtsform des Vereins jedenfalls **nicht** zur Verfügung. Das gilt auch für Vereinstätigkeiten, für welche die Rechtsform des Vereins vorgeschoben wurde und welche in Wahrheit nur den formalen Deckmantel für eine wirtschaftliche Betätigung darstellen.²²

Nach der **Rechtsprechung des VfGH** liegt ein **wirtschaftlicher Verein** dann vor, wenn eine der folgenden Voraussetzungen gegeben ist:

- Gewinnerzielungsabsicht, um daraus Mitgliedern Einkünfte zu verschaffen
- Verein stellt nur einen „Deckmantel“ für die Erwerbstätigkeit seiner Mitglieder oder dritter Personen dar

Nach überwiegender **Lehre** wird ein wirtschaftlicher Verein erst bei **Überwiegen des wirtschaftlichen Zwecks** angenommen.

3. Wirtschaftlicher vs gemeinnütziger Verein nach dem Steuerrecht

Es ist vorzuschicken, dass der Begriff „Gemeinnützigkeit“ in der steuerrechtlichen Praxis und Literatur oftmals als Synonym für die steuerliche Begünstigung jener Vereine, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen, verwendet wird. Jedoch stellt die Verfolgung eines gemeinnützigen Zwecks lediglich eine Möglichkeit für die Erlangung der steuerlichen Begünstigungen dar. Im Rahmen dieser Arbeit wird ausschließlich die Situation gemeinnütziger Vereine beleuchtet. Auf jene Körperschaften, welche mildtätige oder kirchliche Zwecke fördern, wird daher nicht näher eingegangen.

Um die Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung zu erfüllen, hat der Verein nach seinen Statuten und nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung begünstigter Zwecke zu dienen (§ 34 Abs 1 BAO). Werden diese Merkmale nicht erfüllt, unterliegt der Verein als nicht begünstigter wirtschaftlicher Verein grundsätzlich den allgemeinen Besteuerungsregeln.²³

den Vereinsmitgliedern zukommen soll. Siehe dazu weiters *Korinek in Korinek/Krejci* (Hrsg), Verein, 32.

²² VfSlg 19.078.

²³ Vgl *Blasina/Modarressy in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG, § 1 Tz 78 und Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR), Rz 320; zur Aufweichung des Unmittelbarkeitsgrundsatzes durch das Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 (GG 2015; BGBl I 160/2015) siehe unten I.C.3.c).