



StB Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA • Universität Linz

Verdeckte Vereinszuwendungen

» RdW 2018/501

Durch das Verbandsverhältnis veranlasste Zuwendungen sind grundsätzlich bei sämtlichen Körperschaftsformen denkbar. Während aber etwa die steuerlichen Konsequenzen offener und verdeckter Ausschüttungen durch Kapitalgesellschaften hinlänglich bekannt sind, wurde das Phänomen verdeckter Vereinszuwendungen bislang kaum untersucht. Insb deren steuerliche Behandlung auf Ebene der vorteilsempfangenden Vereinsmitglieder wirft dabei spannende Fragen auf.

1. Vereinsebene

Gem § 8 Abs 2 KStG sind Einkommensverwendungen jeglicher Art bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaften ohne Bedeutung. Zumal der Bestimmung eine Einschränkung auf bestimmte Körperschaftsformen fremd ist, müssen die von ihr statuierten Grundsätze auch für Vereine maßgeblich sein.¹ Vor diesem Hintergrund und im Hinblick auf den Umstand, dass sich Mitglieder eines Vereins gegenüber diesem in einer gesellschafterähnlichen Stellung befinden,² sind auch in Bezug auf Vereinsmitglieder als Einkommensverwendungen zu qualifizierende Zuwendungen denkbar.³ Dies ungeachtet des Umstandes, dass Vereinen „Gewinnausschüttungen“ fremd sind⁴ und daher der Begriff der „Ausschüttung“ im Kontext mit Vereinen nicht zum Tragen kommen kann.⁵

Dem Wesen nach handelt es sich bei verdeckten Vereinszuwendungen um Minderungen oder verhinderte Vermehrungen des Vereinsvermögens zugunsten eines Vereinsmitglieds (oder einer diesem nahestehenden Person), die durch das Mitgliedschaftsverhältnis – dh nicht etwa durch eine fremdübliche Leistungsbe-

ziehung – veranlasst sind.⁶ Eine Veranlassung durch das Mitgliedschaftsverhältnis ist anzunehmen, wenn der Verein einem Vereinsmitglied einen Vermögensvorteil zuwendet, den ein ordentlicher und gewissenhafter Vereinsvorstand einem Nichtmitglied nicht gewähren würde.⁷ Leistungsbeziehungen zwischen einem Verein und seinen Vereinsmitgliedern müssen daher zur steuerlichen Anerkennung unter Bedingungen abgewickelt werden, die auch unter Fremden üblich sind.⁸ Andernfalls mangelt es an der betrieblichen Veranlassung, und zwar auch dann, wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte eingekleidet sein sollten.⁹

Als Einkommensverwendungen können verdeckte Zuwendungen die KSt-Bemessungsgrundlage des betreffenden Vereins nicht kürzen und kommt insoweit ein Betriebsausgabenabzug nicht in Betracht.¹⁰ Bei überhöhten Vergütungen im Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch ist erforderlichenfalls eine Aufteilung in einen fremdüblichen und in einen überhöhten Teil vorzunehmen,¹¹ wobei nur der überhöhte Teil nicht einkünfte-mindernd geltend gemacht werden kann.¹² Abgesehen von der Versagung eines Betriebsausgabenabzugs können verdeckte Zuwendungen im Falle einer angestrebten Gemeinnützigkeit auch im Hinblick auf § 39 Z 2 BAO gemeinnützigkeitsschädlich sein.¹³

Die geschilderten Grundsätze gelten nicht nur für Zuwendungen in Form von Geld oder Sachgütern, sondern auch für die Erbringung von Dienstleistungen, die Überlassung von Kapital oder Gegenständen zur Nutzung, Aufwandsentschädigungen, Kostenersatz und Ähnliches ohne angemessene Gegenleistung.¹⁴

2. Mitgliederebene

2.1. Einkunftsart

Als wesentlich schwieriger erweist sich die steuerliche Einordnung von durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlassten Ver-

1 Vgl VereinsRL 2001 Rz 116 und 356.

2 Vgl KStR 2013 Rz 587. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung (VwGH 24. 6. 1999, 97/15/0212) und Auffassung der Finanzverwaltung (KStR 2013 Rz 587 und 966) soll dies auch auf Vereinsfunktionäre zutreffen, doch dürfte dies mE vor dem Hintergrund zu sehen sein, dass als solche typischerweise – wenn auch nicht zwingend (vgl etwa *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 6/39) – Personen fungieren, die gleichzeitig auch Mitglieder des betreffenden Vereins sind.

3 Vgl VereinsRL 2001 Rz 116 und 356; weiters VwGH 24. 6. 1999, 97/15/0212, wo überhöhte Funktionsgebühren den verdeckten Ausschüttungen gleichgestellt wurden; BFH 8. 8. 2001, I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536; 19. 8. 1998, I R 21/98, BStBl II 1999, 99; *Schallmoser/Eisgruber/Janetzko* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG²⁸⁴ § 8 KStG Rz 434; *Rader*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts? BB 1977, 1441 (1442 f).

4 Seit Aufhebung (§ 1 des 1. BRBG, BGBl I 1999/191) des Vereinspatents 1852 (RGBl 1852/253) kennt das österreichische Vereinsrecht nur noch die Rechtsform des nicht auf Gewinn gerichteten Idealvereins (vgl *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 6/2).

5 Vgl VwGH 10. 7. 1996, 94/15/0005; VereinsRL 2001 Rz 116; offenbar aA *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131 und 333.

6 Vgl *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131; *Schallmoser/Eisgruber/Janetzko* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG²⁸⁴ § 8 KStG Rz 434.

7 Vgl BFH 13. 11. 1991, I R 45/90, BStBl II 1992, 429; *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131; *Schallmoser/Eisgruber/Janetzko* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG²⁸⁴ § 8 KStG Rz 434.

8 Vgl VereinsRL 2001 Rz 116; KStR 2013 Rz 736; VwGH 24. 2. 2000, 97/15/0213; 24. 6. 1999, 97/15/0212; *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 333.

9 Vgl VwGH 24. 6. 1999, 97/15/0212; 24. 2. 2000, 97/15/0213; VereinsRL 2001 Rz 116.

10 Vgl VereinsRL 2001 Rz 116.

11 Vgl VereinsRL 2001 Rz 356.

12 Vgl VereinsRL 2001 Rz 356; KStR 2013 Rz 588.

13 Vgl VwGH 24. 2. 2000, 97/15/0213; VereinsRL 2001 Rz 116; *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131.

14 Vgl VwGH 24. 2. 2000, 97/15/0213; VereinsRL 2001 Rz 116 und 356.



einszuwendungen auf Ebene der vorteilsempfangenden Mitglieder. Im Schrifttum wird in Bezug auf solche, durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlassten Vereinszuwendungen vertreten, dass es auf Empfängerebene zu einer Besteuerung im Rahmen jener Einkunftsart zu kommen habe, die der begünstigte Zuwendungsempfänger aus einer abseits der betreffenden Zuwendung gegenüber dem Verein verrichteten Tätigkeit erzielt.¹⁵ Dies seien in der Regel Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit aus der Verwaltung fremden Vermögens gem § 22 Z 2 EStG (wohl in Bezug auf solche Vereinsmitglieder, die als Vereinsfunktionäre Einfluss auf die Verwaltung des Vereinsvermögens haben),¹⁶ Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 23 Z 1 EStG,¹⁷ sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen nach § 29 Abs 1 Z 1 EStG,¹⁸ sonstige Einkünfte aus Leistungen gem § 29 Z 3 EStG¹⁹ oder sonstige Einkünfte aus Funktionsgebühren gem § 29 Abs 1 Z 4 EStG.²⁰ Die genannten Einkunftsartqualifikationen können jedoch weitgehend nicht überzeugen, und zwar aus folgenden Gründen:

Gegen eine prinzipielle Qualifikation von durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlassten Vereinszuwendungen als Einkünfte einer Haupteinkunftsart²¹ scheint selbst bei Bestehen einer zu Einkünften dieser Haupteinkunftsart führenden (und zugunsten des Vereinsmitglieds nicht fremdüblich abgewickelten) Leistungsbeziehung der Umstand zu sprechen, dass eine solche Qualifikation auch im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter im Regelfall nicht angenommen wird. Vielmehr führen solche auf Gesellschafterebene (sofern die betreffende Beteiligung nicht ausnahmsweise einer zu Einkünften einer Haupteinkunftsart führenden Einkunftsquelle – insb einem Betriebsvermögen – zuzuordnen ist) selbst dann zu Einkünften aus Kapitalvermögen, wenn die verdeckte Ausschüttung im Zusammenhang mit einer nicht fremdüblich abgewickelten Leistungsbeziehung steht, die im fremdüblichen Ausmaß Einkünfte einer Haupteinkunftsart bedingt.

**Beispiel:**

Ein selbstständiger Rechtsanwalt erbringt Beratungsleistungen gegenüber einer Handels-GmbH, an der er selbst beteiligt ist. Die Handels-GmbH bezahlt dafür ein Entgelt iHv 100, obwohl nur ein solches iHv 60 fremdüblich wäre. Sihin liegen iHv 60 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 22 Z 1 lit b EStG) und hinsichtlich der verdeckten Ausschüttung iHv 40 Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG) vor.

¹⁵ Vgl Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131 und 333.

¹⁶ Vgl Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131 und 333; EStR 2000 Rz 6604.

¹⁷ Vgl Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 333.

¹⁸ Vgl Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Rz 360.

¹⁹ Vgl Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131 und 333.

²⁰ Vgl Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Rz 360.

²¹ Dazu gehören Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft iSd § 21 EStG, Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iSd § 22 EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG und Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit iSd § 25 EStG (vgl Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁴ § 2 Tz 11).

Eine Einkünftequalifikation dahin gehend, dass verdeckte Vereinszuwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblich abgewickelten Haupteinkunftsart-Leistungsbeziehungen auf Mitgliederebene allgemein zu Einkünften einer Haupteinkunftsart führen würden, während verdeckte Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften bei den Gesellschaftern im Regelfall Einkünfte aus Kapitalvermögen bedingen, dürfte sich auch nicht damit begründen lassen, dass in Bezug auf Gewinnausschüttungen aus Kapitalgesellschaften mit der Bestimmung des § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG – anders als hinsichtlich Vereinszuwendungen – ein spezieller Einkünftebestand existiert. Denn wenn dem Grunde nach eine Qualifikation als Einkünfte einer Haupteinkunftsart möglich wäre, dann würde aufgrund des im Zusammenhang mit Einkünften aus Nebeneinkunftsarten geltenden Subsidiaritätsprinzips²² auch im Zusammenhang mit verdeckten Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften (ungeachtet des speziellen Tatbestandes des § 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG) stets die jeweils einschlägige Haupteinkunftsart Vorrang genießen. § 27 Abs 1 Satz 1 EStG ordnet in diesem Sinne ausdrücklich an, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen nur dann vorliegen können, wenn die betreffenden Einkünfte „nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 gehören“.

Eine Subsumtion verdeckter Vereinszuwendungen unter einen Einkünftebestand einer Haupteinkunftsart scheint daher nur unter der Voraussetzung denkbar zu sein, dass die betreffende Vereinsmitgliedschaft auf Ebene des vorteilsempfangenden Vereinsmitglieds ausnahmsweise in unmittelbarem Zusammenhang mit einer zu Einkünften einer Haupteinkunftsart führenden Einkunftsquelle steht. Bei der Beurteilung dieser Frage dürften dieselben Kriterien maßgeblich sein, nach deren Maßgabe auch Beteiligungen an Kapitalgesellschaften der Vermögenssphäre einer Einkunftsquelle zuzuordnen sind, die zu Einkünften einer Haupteinkunftsart führt.²³

Da Vereinszuwendungen nicht vom Katalog des § 27 EStG erfasst sind, können diese beim begünstigten Vereinsmitglied – anders als etwa Ausschüttungen durch Kapitalgesellschaften oder Zuwendungen von Privatstiftungen – de lege lata nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Eine Subsumtion verdeckter Vereinszuwendungen unter diese Einkunftsart dürfte selbst dann nicht möglich sein, wenn die verdeckte Vereinszuwendung im Zusammenhang mit einer nicht fremdüblich abgewickelten Leistungsbeziehung steht, die beim begünstigten Vereinsmitglied im fremdüblichen Ausmaß Einkünfte aus Kapitalvermögen bedingt (etwa weil das Vereinsmitglied dem Verein einen Kredit gewährt und der Verein dafür Zinsen in einer das fremdübliche Ausmaß übersteigenden Höhe bezahlt). Denn im nichtfremdüblichen Ausmaß sind Entgelte diesfalls ge-

²² Vgl dazu Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁴ § 2 Tz 11.

²³ Vgl zur Frage der Zuordnung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung zu einem notwendigen Betriebsvermögen VwGH 26. 7. 2017, Ra 2016/13/0020; Raab, Beteiligung an Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen eines Gesellschafter-Geschäftsführers, GES 2017, 454 (454 ff); Zorn, VwGH: GmbH-Beteiligung als Betriebsvermögen beim Gesellschafter-Geschäftsführer, RdW 2017, 646 (646 f).

rade nicht durch iSd § 27 EStG tatbestandliche Kapitalüberlassungsvorgänge, sondern durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasst.

Gleiches muss für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG gelten. Auch unter diese Einkunftsart dürften verdeckte Vereinszuwendungen selbst dann nicht subsumierbar sein, wenn die verdeckte Vereinszuwendung im Zusammenhang mit einer nicht fremdüblich abgewickelten Leistungsbeziehung steht, die beim begünstigten Vereinsmitglied im fremdüblichen Ausmaß zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führt. Dies wiederum deshalb, weil Entgelte im Kontext mit Vermietungen und Verpachtungen im nichtfremdüblichen Ausmaß nicht durch iSd § 28 EStG tatbestandliche Vermietungs- bzw. Verpachtungsleistungen veranlasst sind, sondern ihre Wurzel im Mitgliedschaftsverhältnis haben.

Eine Qualifikation verdeckter Vereinszuwendungen als sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen iSd § 29 Z 1 EStG würde neben einer gewissen Regelmäßigkeit voraussetzen, dass die fraglichen vermögenswerten Vorteile auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund (etwa der Vereinsatzung oder einem einheitlichen Vorstandsbeschluss) beruhen.²⁴ Freiwillig (dh ohne Verpflichtungsgrund) geleistete Bezüge können nicht unter den Tatbestand subsumiert werden,²⁵ wobei auch solche Bezüge als freiwillig geleistet gelten sollen, denen eine freiwillige Vereinbarung bzw ein freiwilliger Entschluss des Zuwendenden zugrunde liegt, selbst wenn die einzelnen Teilleistungen in weiterer Folge im Hinblick auf den (freiwilligen) Verpflichtungsgrund nicht (mehr) freiwillig erbracht werden.²⁶ Weiters werden vom Anspruch her immer wieder neu begründete Bezüge nicht unter den Einkünftebestand subsumiert.²⁷ Vor diesem Hintergrund dürfte hinsichtlich verdeckter Vereinszuwendungen eine Einstufung als wiederkehrende Bezüge regelmäßig nicht Betracht kommen.²⁸

Die Annahme von sonstigen Einkünften aus Leistungen iSd § 29 Z 3 EStG scheint im Kontext mit verdeckten Vereinszuwendungen insofern unpassend zu sein, als tatbestandliche Leistungen dadurch charakterisiert sind, dass sie einem Verhältnis aus Leistung und Gegenleistung (Leistungstausch) entspringen²⁹ und nach stRsp nur solche Verhaltensweisen als Leistungen verstanden werden können, die darauf gerichtet sind, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.³⁰

Selbst wenn verdeckte Vereinszuwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblich abgewickelten Leistungsbeziehungen erfolgen und somit im weitesten Sinne einem Verhältnis aus Leistung und Gegenleistung entspringen sollten, so sind sie doch wesensnotwendigerweise keinesfalls darauf gerichtet, dem verkürzten Verein einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen. Vor diesem Hintergrund scheint eine Subsumtion verdeckter Vereinszuwendungen unter den Leistungstatbestand des § 29 Z 3 EStG nicht in Betracht zu kommen. Daran dürfte auch der Umstand nichts ändern, dass es nach Auffassung des VwGH für das Vorliegen einer Leistung offenbar unerheblich ist, ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander stehen.³¹

Sonstige Einkünfte aus Funktionsgebühren iSd § 29 Z 4 EStG können im Zusammenhang mit durch ein Mitgliedschaftsverhältnis veranlassten Vereinszuwendungen schließlich deshalb nicht vorliegen, weil Funktionsgebühren ausweislich des gesetzlichen Einkunftstatbestandes nur von „Funktionäre[n] von öffentlich-rechtlichen Körperschaften“ bezogen werden.

Im Schrifttum wird zum Nachweis für die angeführten Einkunftsartqualifikationen zwar vereinzelt auf höchstgerichtliche Rechtsprechung verwiesen,³² doch dürfte sich aus den in diesem Zusammenhang zitierten VwGH-Erkenntnissen nicht ableiten lassen, dass die Subsumtion unter die im jeweiligen Fall für einschlägig erachteten Einkunftstatbestände auf Ebene des empfangenden Vereinsmitglieds einerseits mit einer vorangegangenen Qualifikation der betreffenden Zahlungen als Einkommensverwendung auf Ebene des zahlenden Vereins andererseits im Zusammenhang stand. Vor diesem Hintergrund dürfte sich aus der im Schrifttum ins Treffen geführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung für die gegenständliche Fragestellung nur wenig gewinnen lassen.

Als Zwischenfazit ist daher festzuhalten, dass durch ein Mitgliedschaftsverhältnis veranlasste Vereinszuwendungen auf Ebene des vorteilsempfangenden Vereinsmitglieds nur dann steuerpflichtig sein dürften, wenn die betreffende Vereinsmitgliedschaft in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle steht, die zu Einkünften einer Haupteinkunftsart führt (insb wenn die Vereinsmitgliedschaft einer Betriebsvermögenssphäre zuzuordnen ist), oder ausnahmsweise sonstige

²⁴ Vgl VwGH 20. 1. 2005, 2001/14/0191; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁸ § 29 Tz 4; Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹¹ § 29 Rz 13; EStR 2000 Rz 6602.

²⁵ Vgl Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹¹ § 29 Rz 13; EStR 2000 Rz 6603.

²⁶ Vgl VwGH 16. 12. 1997, 93/14/0023; Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹¹ § 29 Rz 13; EStR 2000 Rz 6603.

²⁷ Vgl Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹¹ § 29 Rz 13; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁸ § 29 Tz 7.

²⁸ Vgl auch EStR 2000 Rz 6604: „Vergütungen an Funktionäre (Organe) von juristischen Personen des privaten Rechts (zB Mitglieder des Vorstandes bei Vereinen [...]) stellen keine wiederkehrenden Bezüge [...] dar.“

²⁹ Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁸ § 29 Tz 36; Kanduth-Kristen in Jakom EStG¹¹ § 29 Rz 40.

³⁰ Vgl VwGH 20. 10. 2010, 2007/13/0059; 2. 9. 2009, 2005/15/0160; 23. 5. 2000, 95/14/0029; 25. 11. 1986, 86/14/0072; 25. 4. 1968, 1524/67; 4. 12.

1953, 1336/51; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁸ § 29 Tz 35 und 37/3; Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG⁶⁰ § 29 Rz 51.

³¹ Vgl VwGH 25. 11. 1986, 86/14/0072; weiters (unter Bezugnahme auf diese Entscheidung) UFS 24. 10. 2007, RV/1328-W/07; 19. 6. 2007, RV/0080-F/04; 19. 5. 2006, RV/0173-K/05; 7. 11. 2005, RV/0439-S/04; 12. 11. 2004, RV/0372-L/04; 14. 1. 2004, RV/2866-W/02; Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG⁸ § 29 Tz 36; Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG⁶⁰ § 29 Rz 51.

³² Vgl Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 333: „Derartige überhöhte Zahlungen können je nach verrichteter Tätigkeit unter § 22 Z 2 EStG (VwGH 30. 1. 2001, 95/14/0043), unter § 29 Z 3 EStG (VwGH 20. 1. 2005, 2001/14/0191) bzw Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) fallen“; weiters Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Rz 360: „IdR werden die verdeckten Ausschüttungen beim (direkten) Empfänger nach § 29 Abs 1 Z 1 EStG oder nach § 29 Abs 1 Z 4 EStG erfasst werden (vgl VwGH 24. 6. 1999, 97/15/0212; 24. 2. 2000, 97/15/0213 [...]).“



Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen iSd § 29 Z 1 EStG vorliegen. Sofern dies nicht der Fall ist, dürften verdeckte Zuwendungen aus Vereinen auf Ebene der empfangenden Vereinsmitglieder de lege lata hingegen steuerfrei sein, weil solche – soweit ersichtlich – unter keinen anderen Nebeneinkunftsartbestand subsumiert werden können und das Einkommensteuerrecht von einem taxativen Einkünftekatalog dahin gehend ausgeht, dass Vermögensvermehrungen, die nicht unter die gesetzlich angeführten Einkunftsarten fallen, im Rahmen der Einkommensteuer auch nicht steuerbar sind.³³ Steuersystematisch erscheint diese Ungleichbehandlung gegenüber Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften, gleichartigen Bezügen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften bzw Zuwendungen von Privatstiftungen wenig überzeugend und wäre de lege ferenda die Schaffung eines entsprechenden Einkunftsartbestandes – etwa im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen – zu überlegen. Letzteren Lösungsweg hat im Jahr 2000 auch der deutsche Gesetzgeber beschritten, als er im Zuge des Steuersenkungsgesetzes³⁴ in § 20 Abs 1 Nr 9 dEStG einen (nicht bloß auf Vereine beschränkten, aber insb auch solche erfassenden)³⁵ Auffangtatbestand verankert hat, um aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung eine Besteuerung auf Ebene der hinter den betreffenden Körperschaften stehenden Personen sicherzustellen.³⁶ Nach dieser Bestimmung zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch „Einnahmen aus Leistungen einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 3 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes, die Gewinnausschüttungen im Sinne der Nummer 1 wirtschaftlich vergleichbar sind“.³⁷

2.2. Steuertarif

Sofern verdeckte Vereinszuwendungen ausnahmsweise zu Einkünften einer Haupteinkunftsart oder zu sonstigen Einkünften aus wiederkehrenden Bezügen führen, unterliegen diese auf Ebene des empfangenden Vereinsmitglieds dem allgemeinen ESt-Tarif. Dies deshalb, weil der besondere Steuersatz des § 27a EStG (und auch die mit diesem verbundene Endbesteuerung)³⁸ mangels Qualifikation einer Vereinsmitgliedschaft als Kapitalvermögensgegenstand nicht zur Anwendung kommen

kann. Auch ein KSt-Abzug ist folgerichtig weder geboten noch möglich.³⁹

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass durch das Mitgliedschaftsverhältnis veranlasste Zuwendungen auf Ebene des leistenden Vereins als Einkommensverwendung zu qualifizieren sind, die dessen KSt-Bemessungsgrundlage nicht kürzen, hat die Anwendung des allgemeinen ESt-Tarifs – steuersubjektübergreifend betrachtet – je nach ESt-Progressionsstufe des vorteilsempfangenden Vereinsmitglieds eine Gesamtsteuerbelastung von bis zu 66,25 % zur Folge (25 % KSt und bemessen vom um die KSt reduzierten Betrag nochmals bis zu 55 % ESt).

Eine derart exzessive Gesamtsteuerbelastung erscheint freilich verfassungsrechtlich problematisch. Einerseits dürfte eine solche im Hinblick auf das verfassungsrechtlich geschützte Eigentumsrecht bedenklich sein.⁴⁰ Andererseits dürfte die im Vergleich zu Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften, gleichartigen Bezügen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften bzw Zuwendungen von Privatstiftungen auf Empfängerebene gegebene Ungleichbehandlung (Tarifsteuersatz iSd § 33 EStG von bis zu 55 % versus Sondersteuersatz des § 27a EStG iHv 27,5 %) unsachlich und daher im Hinblick auf den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz problematisch sein. Zu einem verfassungsrechtlich bedenklichen Eingriff dürfte es dabei jeweils nur im Zusammenhang mit der Besteuerung der zuwendungsempfangenden Vereinsmitglieder kommen, zumal die Behandlung verdeckter Zuwendungen auf Vereinsebene als Einkommensverwendung und die damit einhergehende KSt-Belastung weder exzessiv noch unsachlich, sondern vielmehr systemkonform erscheint.

3. Fazit

Auf Vereinsebene sind verdeckte Zuwendungen an Vereinsmitglieder als Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 KStG zu qualifizieren, die die KSt-Bemessungsgrundlage des betreffenden Vereins nicht kürzen. Auf Ebene des vorteilsempfangenden Vereinsmitglieds dürften verdeckte Vereinszuwendungen nur in jenen Ausnahmefällen steuerpflichtig sein, in denen die betreffende Vereinsmitgliedschaft in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle steht, die zu Einkünften einer Haupteinkunftsart führt (insb weil die Vereinsmitgliedschaft einer Betriebsvermögenssphäre zuzuordnen ist), oder eine Qualifikation als wiederkehrende Bezüge geboten ist. Soweit dies wie im Regelfall nicht zutrifft, dürften verdeckte Zuwendungen aus Vereinen auf Ebene der empfangenden Vereinsmitglieder jedoch steuerfrei sein. Steuersystematisch erscheint dies wenig überzeugend und wäre de lege ferenda die Schaffung eines entsprechenden

³³ Vgl *Laudacher* in *Jakom* EStG¹¹ § 2 Rz 114.

³⁴ Vgl Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, dBGBl I 2000, 1433 bzw BStBl I 2000, 1428.

³⁵ Vgl *Ratschow* in *Blümich*, EStG¹⁴⁰ § 20 Rz 337; *Intemann* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG²⁸⁴ § 20 EStG Rz 343.

³⁶ Vgl BTD Drucks 14/2683, 114; BFH 21. 8. 2007, I R 78/06, BStBl II 2008, 317; *Intemann* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG²⁸⁴ § 20 EStG Rz 340; *Ratschow* in *Blümich*, EStG¹⁴⁰ § 20 Rz 336.

³⁷ Vgl dazu weiterführend *Intemann* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG²⁸⁴ § 20 EStG Rz 340 ff.

³⁸ Vgl zur mangelnden Endbesteuerung auch *Raab/Renner* in *Renner/Strimlitzer/Vock*, KStG²⁴ Anhang zu § 8 Rz 131 und 333.

³⁹ Vgl auch *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Rz 360, wonach solche Zuwendungen beim Empfänger nicht als Kapital- oder Beteiligungsertrag erfasst werden.

⁴⁰ Wobei unklar ist, welche Bedeutung in diesem Kontext dem Umstand beizumessen ist, dass die problematische Besteuerung nur bei Gesamtbeurteilung zweier unterschiedlicher Steuersubjekte (Verein und Vereinsmitglied) gegeben ist.

Einkunftstatbestandes (etwa im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen) zu überlegen. Sofern verdeckte Vereinszuwendungen ausnahmsweise zu Einkünften einer Haupteinkunftsart oder zu sonstigen Einkünften aus wiederkehrenden Bezügen führen, unterliegen diese auf Ebene des empfangenden Vereinsmitglieds dem allgemeinen ESt-Tarif. Die damit steuersubjektübergreifend einhergehende Gesamtsteuerbelastung von bis zu 66,25 % dürfte verfassungsrechtlich problematisch sein.



Der Autor:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und ist Steuerberater.

✉ sebastian.bergmann@jku.at

🌐 lesen.lexisnexis.at/autor/Bergmann/Sebastian

Foto: privat

VwGH zum Erlass eines Arbeitgeberdarlehens aus privaten Motiven

» RdW 2018/502

Gewährt der pflegebedürftige Arbeitgeber seiner bei ihm angestellten Pflegerin ein großzügiges Geldgeschenk, zählt dies dann nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Schenkung auf private Motive zurückzuführen ist und somit nicht auf die Dienstleistungen der Arbeitnehmerin. – **VwGH 25. 7. 2018, Ro 2018/13/0005.**

Der Revisionswerber hatte ab 2004 Frau MS und Herrn HS (ein Ehepaar) als Hausangestellte und persönliche Krankenpfleger in seinem privaten Haushalt beschäftigt.

Der Revisionswerber erstattete im Dezember 2013 Selbstanzeige. Er habe an Frau MS im Jahr 2007 ein Darlehen über 1 Mio € gewährt und ihr dieses Darlehen (samt Zinsen) im Juli 2013 geschenkt. Beim Verzicht auf Rückzahlung des Arbeitgeberdarlehens handle es sich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gegen den Lohnsteuer-Haftungsbescheid erhob der Revisionswerber allerdings Beschwerde. Zwischen ihm und Frau MS habe ab dem Jahr 2004 ein sehr inniges Verhältnis bestanden; die Beziehung sei keinesfalls auf ein Arbeitgeber-Arbeitnehmer-Verhältnis beschränkt. Der Revisionswerber habe durch die Schenkung Frau MS eine Freude machen und seinen Dank ausdrücken wollen. Keinesfalls habe er die Absicht gehabt, Frau MS im Zusammenhang mit dem (nebenbei) bestehenden Dienstverhältnis zu entlohnen.

Das BFG wies die Beschwerde ab und begründete, der Revisionswerber habe in einem von ihm verfassten Schreiben den Beweggrund für die Schenkung dargelegt („Seit fast zehn Jahren betreuen Sie und Ihr Mann mich bereits in Wien in einer sehr liebenswerten Weise. Ich möchte Ihnen deshalb bereits jetzt die Euro 1 Million schenken.“). Die Schenkung hänge daher mit der Betreuung, also mit dem Dienstverhältnis zusammen.

Der Revisionswerber erhob ordentliche Revision. Der VwGH hob nunmehr mit Erkenntnis vom 25. 7. 2018, Ro 2018/13/0005, die Entscheidung des BFG wegen Verletzung von Verfahrensfehlern auf. Das BFG hat noch genau zu prüfen, ob ein besonders en-

ges persönliches Naheverhältnis zwischen dem Revisionswerber und Frau MS bestanden hat. Der VwGH schreibt:

„22 Bei Erlass einer Verbindlichkeit ist zu unterscheiden: Sind die Motive des Schuldnerlasses in den Leistungen des Schuldners begründet, dann liegt insoweit zusätzliches Leistungsentgelt vor. Bei Erlass einer Verbindlichkeit aus privaten Motiven liegen hingegen keine Einnahmen vor (vgl. *Mayr/Hayden*, in *Doralt u.a.*, EStG¹⁹, § 15 Tz 21; vgl. hierzu auch *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer Handbuch, § 25 Tz 11, „Letztwillige Verfügung“).

23 Für die Abgrenzung, ob ein entgeltlicher oder ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt, ist auch die Wertrelation zu beachten (vgl. VwGH 26. 1. 1999, 98/14/0045, VwSlg. 7349/F; 30. 5. 2012, 2008/13/0056, mwN). Beträge, die nahen Angehörigen zufließen, können nur insoweit als Entgelt (Entlohnung) für die Dienstleistung angesehen werden, als sie unter gleichen Voraussetzungen auch Fremden gezahlt worden wären; trifft diese Voraussetzung aber nicht zu, so stellt der Bezugsteil kein Entgelt für die Dienstleistung dar und kann nicht als Bezug oder Vorteil aus einem Dienstverhältnis angesehen werden (vgl. VwGH 9. 10. 1991, 89/13/0128).

24 Die Frage, ob dem Erlass der Verbindlichkeit ein privates Motiv (im Sinne eines ‚Bereichernwollens‘) zu Grunde liegt, ist eine Tatfrage, welche das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat (vgl. VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0113).

25 Dabei kann im geschäftlichen Verkehr grundsätzlich vermutet werden, dass zwei unabhängige Vertragspartner einander ‚nichts schenken wollen‘. Bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen wird das subjektive Element des ‚Bereichernwollens‘ hingegen vermutet; das Vorliegen des Bereicherungswillens kann aus dem Sachverhalt erschlossen werden (vgl. VwGH 23. 4. 2014, 2010/13/0139, mwN). Eine vergleichbare Situation wie bei nahen Angehörigen kann auch dann gegeben sein, wenn ein besonders enges, persönliches Verhältnis, wie etwa mit Hausangestellten, vorliegt (vgl. *Pflüger* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG – KStG, Lfg. 261, § 19 EStG Anm 195; zu Freundschaften vgl. auch VwGH 26. 3. 2014, 2011/13/0036, VwSlg. 8903/F).