



Mag. Bernhard Renner
Unabhängiger Finanzsenat

**Auswirkungen wirtschaftlicher
Tätigkeiten auf
steuerliche Begünstigungen
iSd §§ 34 ff BAO**



Johannes Kepler Universität Linz,
26. November 2009



**Auswirkungen
wirtschaftlicher Tätigkeiten auf
steuerliche Begünstigungen
iSd §§ 34 ff BAO**

**Grundvoraussetzungen
(§§ 34 = 43 BAO)**



Begünstigungsvoraussetzungen (1)

§ 34 BAO

- Bestimmte **Rechtsform** = „Körperschaft“
 - zB Verein, Kapitalgesellschaft, BgA, Stiftung, Fonds,
 - vergleichbare Körperschaft im EU/EWR-Raum
 - vgl § 4a Z 3 EStG
- Bestimmter **Zweck**
 - **gemeinnützig** (§ 35 f)
 - Förderung der „Allgemeinheit“
 - zB Fürsorge, Kultur, Naturschutz, Sport
 - **mildtätig** (§ 37)
 - Unterstützung Hilfsbedürftiger
 - materiell und / oder persönlich
 - Abgrenzungsprobleme zu „gemeinnützig“ im Hinblick auf § 4a EStG
 - **kirchlich** (§ 38)
 - Förderung gesetzlich anerkannter Religionsgemeinschaften

Begünstigungsvoraussetzungen (2)

§ 34 BAO

- **Form der Zweckverfolgung**
 - ausschließlich (§ 39)
 - nur völlig untergeordnete „schädliche“ Nebenzwecke
 - **Problem:** „Serviceclubs“ (Rotary, Lions, Kiwanis, etc):
in VereinsR und Literatur bewusst nicht thematisiert
 - Gewinnerzielungsausschluss
 - zweckbezogen, nicht betriebsbezogen
 - keine Begünstigung von Mitgliedern oder sonstigen tätigen Personen
 - gilt nicht bei angemessenen Leistungsbeziehungen
 - Vermögensverwendungspflicht bei Auflösung oder Wegfall des begünstigten Zwecks für Zwecke iSd § 34 ff BAO
 - unmittelbar (§ 40)
 - somit keine Förderung dritter Körperschaften
 - („Freunde des ...“, Fanclubs, etc)
 - nach Rechtsgdl **und** tatsächlicher Geschäftsführung (§ 42)



Auswirkungen wirtschaftlicher Tätigkeiten auf steuerliche Begünstigungen iSd §§ 34 ff BAO

Wirtschaftliche Tätigkeiten (§§ 44 – 47 BAO)



Einnahmen Abgrenzungsfragen

MITTELZUFLÜSSE

□ „Ideeller“ Bereich

- „ureigenster“ Zweck der Körperschaft
- ohne Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr
- Mittelzufluss aus
 - „echten“ (Mitglieds-) Beiträgen
 - Spenden
 - Erbschaften, Vermächnissen, etc

- keine USt- und KöSt-Pflicht

□ „Wirtschaftlicher“ Bereich

- mit Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr
- Mittelzufluss aus
 - Gewerbebetrieben (§ 28 BAO),
 - wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (§§ 31, 45 BAO),
 - Vermögensverwaltung (§ 47 BAO)

- USt- und /oder KöSt-Pflicht ?



Unterschiede Gewinnbetrieb - wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

□ Gewinnbetrieb (Gewerbebetrieb)

- selbständig
- nachhaltig
- **mit** Gewinnabsicht
 - auch wenn nur Nebenzweck
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
- nicht
 - Land- und Forstwirtschaft
 - freier Beruf

□ Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

- selbständig
- nachhaltig
- **ohne** Gewinnabsicht
- Erzielung von
 - Einnahmen
 - wirtschaftlichen Vorteilen
- über Vermögensverwaltung hinausgehend

Arten wirtschaftlicher Betätigungen

□ Gewinnbetrieb, zB

- Land- und Forstwirtschaft
- Gewerbebetrieb (§ 28)

□ Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§§ 31, 45)

- entbehrlicher Hilfsbetrieb (§ 45 Abs 1)
- unentbehrlicher Hilfsbetrieb (§ 45 Abs 2)
- begünstigungsschädlicher Betrieb (§ 45 Abs 3)

□ Vermögensverwaltung (§§ 32, 47), zB

- Kapitalvermögen
- Vermietung und Verpachtung
- sonstige Einkünfte (zB Spekulation)

Merkmale und Beispiele wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe

□ Unentbehrlicher Hilfsbetrieb

- dient der unmittelbaren Zweckdurchsetzung
 - Deckung im ideellen Bereich
- zB Kultur- oder Sportveranstaltung, Krankenhaus
lt VereinsR Rz 156 auch „Sponsoring“

□ Entbehrlicher Hilfsbetrieb

- (loser) Zusammenhang mit Zweck
 - keine (ausschließliche Deckung) im ideellen Bereich
- zB entgeltliche Veranstaltung zur Mitgliederwerbung

□ Begünstigungsschädlicher Betrieb

- materieller Zweck („Geldbeschaffung“) im Vordergrund
- zB Gastronomie- oder Handelsbetrieb

Folgen wirtschaftlicher Aktivitäten (1)

□ Unentbehrlicher Hilfsbetrieb

- Steuerfreiheit KSt
- Begünstigung USt (unechte Befreiung, Ermäßigung)
 - „Optionsmöglichkeit“ aus Steuerbefreiung
- Begünstigung KommSt je nach Art des Zweckes

□ Entbehrlicher Hilfsbetrieb

- unbeschränkte Steuerpflicht KSt,
aber Freibetrag gem § 23 KStG
- Begünstigung USt
 - „Optionsmöglichkeit“ aus Steuerbefreiung
- keine Begünstigung KommSt

Folgen wirtschaftlicher Aktivitäten (2)

- **Begünstigungsschädlicher Betrieb, Gewinnbetrieb**
 - unbeschränkte Steuerpflicht KSt,
aber Freibetrag gem § 23 KStG
 - keine Begünstigungen USt
 - „Ausstrahlen“ auf übrige Bereiche der Körperschaft
 - = Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen (§ 44 Abs 1)
- **Vermögensverwaltung**
 - prinzipiell Steuerfreiheit KSt,
 - aber KEST-Abzug bei Kapitalvermögen
 - Möglichkeit einer KEST-Befreiungserklärung
dann steuerliches Schicksal des jeweiligen Betriebes

Absehen vom Eintritt der Steuerpflicht (1) §§ 44 Abs 2, 45a

- **Ausgangspunkt:**
 - Eintritt der vollen Steuerpflicht infolge Unterhalten eines Gewinnbetriebes oder begünstigungsschädlichen Betriebes
- **Folge:**
 - Vereitelung oder erhebliche Erschwerung des an sich weiterhin ideellen Grundzweckes
- **Lösung:**
 - Absehen von der Steuerpflicht
 - **voll:** auch schädliche Betriebe
 - **teilweise:** Steuerpflicht für schädliche Betriebe
- **Ergebnis:**
 - „Rückgängigmachung“ des Verlustes der Begünstigungen

Absehen vom Eintritt der Steuerpflicht (2)

§§ 44 Abs 2, 45a

- Grundvoraussetzung
 - Körperschaft an sich begünstigungsfähig gem §§ 34 ff
 - Verfolgung von Zwecken iSd §§ 34 ff BAO
- „Schädliche“ Umsätze < 40.000 €:
 - ohne Rechtsakt, „automatisch“
 - nicht für schädlichen Betrieb
- „Schädliche“ Umsätze > 40.000 €:
 - Antrag
 - Bescheid des zuständigen USt-Finanzamtes
 - Ermessensausübung
 - Widerrufsmöglichkeit: Verlust der Begünstigungen

Auswirkungen wirtschaftlicher Tätigkeiten auf steuerliche Begünstigungen iSd §§ 34 ff BAO

Einzelfälle

Einzelfälle (1)

Mitgliederbegünstigung

□ SACHVERHALT:

- Arbeitslose Schauspieler, Musiker, etc gründen Verein, der Dramen, Konzerte, etc aufführt.
Sie treten im Rahmen von Dienstverhältnissen selbst auf.
Aufführungen, Konzerte, etc sind – auch infolge der Lohnzahlungen an die als Akteure tätigen Mitglieder - nicht gewinnbringend.

□ RECHTSPROBLEM:

- Ist die Zweckverfolgung „Förderung der Kunst“ gemeinnützig?
- Liegt bei den Aufführungen ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb vor?

□ LÖSUNGSVORSCHLAG:

- Vordergründig Voraussetzungen für Steuerbegünstigungen:
 - ausschließliche und unmittelbare Verfolgung gemeinnütziger Zwecke
 - Unterhalten eines unentbehrlichen Hilfsbetriebes
- **ABER:** keine Selbstlosigkeit, sondern in erster Linie Förderung der wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder
(Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 53, Tz 39)

Einzelfälle (2)

Schädlicher Betrieb größeren Umfangs

□ Auftragsforschung - BFH 4.4.2007, I R 76/05

- Keine Förderung der Allgemeinheit, wenn Forschung im Interesse einzelner Auftraggeber betrieben und damit „Auftrags- und Ressortforschung“ gegeben.
- Prinzipielle Steuerbegünstigung für eine im Übrigen gemeinnützige Körperschaft geht durch schädlichen Betrieb nicht verloren. Begünstigungen gehen nur verloren, wenn Auftragsforschung als eigenständiger Zweck neben Eigenforschung tritt und dadurch gegen Ausschließlichkeitsgebot verstoßen wird.
- Für Steuerbegünstigungen der übrigen Tätigkeit ist steuerpflichtiger Betrieb selbst dann unschädlich, wenn nicht begünstigte Aktivitäten gegenüber begünstigten überwiegen, sofern die daraus erzielten Einnahmen bzw das dadurch geschaffene Vermögen für begünstigte Tätigkeit Verwendung finden.
 - für Österreich: Ausnahmegenehmigung erforderlich

Unentbehrlicher Hilfsbetrieb: BMF versus BFH

- „Sponsoring“ – deutscher BFH 7.11.2007, I R 42/06
 - Verpflichtet sich ein Sponsor eines Sportvereins, die Vereinstätigkeit finanziell und organisatorisch zu fördern, und räumt der Verein dem Sponsor daher ua das Recht ein, sponsorbezogene Themen darzustellen und bei Vereinsveranstaltungen die Mitglieder darüber zu informieren und dafür zu werben, liegt in diesen Gegenleistungen ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb des Vereins.
- „Sponsoring“ - Österreichisches BMF, VereinsR 2001 Rz 157
 - Sponsoreinnahmen eines Vereines, die als Gegenleistung für eine nachhaltige und ins Gewicht fallende Werbewirkung beim Verein angesehen werden können und mit einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb in einem untrennbaren Zusammenhang stehen, zählen zu den Einnahmen dieses unentbehrlichen Hilfsbetriebes oder begründen einen solchen.

Absehen von der Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaft (1)

- **BMF, KStR, Rz 1392 - c o n t r a**
 - Kapitalgesellschaften erzielen nach dem Grundsatz des § 7 Abs 3 ausschließlich gewerbliche Einkünfte und es ist bei ihnen von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen.
 - Begünstigung liegt nur vor, wenn die Gesamtbetätigung einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb entspricht. Dies ist dann der Fall, wenn auf den unentbehrlichen Hilfsbetrieb 75% der Gesamtbetätigung entfallen und im Übrigen eine Betätigung im Rahmen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes oder der Vermögensverwaltung vorliegt.
 - Unterhalten von Betrieben iSd § 45 Abs 3 BAO ist daher für Kapitalgesellschaften nicht möglich, sodass auch Ausnahmege-
nehmigung iSd § 44 Abs 2 BAO nicht in Betracht kommt.

Absehen von der Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaft (2)

□ UFS, RV/0317-L/09 – p r o

- Voraussetzungen für das Absehen von eingetretener Abgabepflicht sind abschließend in den §§ 34 ff BAO geregelt. In anderen Abgabengesetzen, (UStG, KStG) keine zusätzlichen Voraussetzungen normiert. Ebenso enthält die BAO selbst keine nach Form und Art der Körperschaft differierenden Voraussetzungen für ein Absehen von einer Abgabepflicht.
- Bestimmungen enthalten keine Regelungen, dass bei Kapitalgesellschaften strengere Betrachtungsweise anzustellen wäre. § 44 Abs 1 BAO spricht allgemein von „Körperschaften“. § 44 Abs 2 BAO – darauf unmittelbar aufbauend – beinhaltet den Ausdruck „Abgabepflichtiger“, womit nur eine Körperschaft iSd § 44 Abs. 1 leg.cit, nicht jedoch ein nach seiner Rechtsform eingeschränkter Antragsberechtigter, gemeint sein kann.
- Somit bestehen für alle Körperschaftsteuersubjekte hinsichtlich des Absehens vom Eintritt der Steuerpflicht die gleichen Voraussetzungen.

□ ABER: wohl Mindestkörperschaftsteuerpflicht



„Gewinnbringender“ unentbehrlicher Hilfsbetrieb

□ SACHVERHALT:

- Studentenheim hebt neben der den unmittelbaren jährlichen Aufwand abdeckenden Miete einen Aufschlag ein, um die in Zeiträumen von ca 10 Jahren periodisch wiederkehrenden Sanierungsarbeiten finanzieren zu können.

→ 9 „Gewinnjahre“, 1 „Verlustjahr“, etc

□ RECHTSPROBLEM:

- Stehen diese „Gewinne“ der Qualifikation als unentbehrlicher Hilfsbetrieb entgegen?

□ LÖSUNGSVORSCHLAG:

- Werden Gewinne nur einkalkuliert, um für die Verfolgung des unmittelbaren Zwecks der Körperschaft erforderlichen Investitionen vornehmen zu können, sind aber bei mehrjähriger Betrachtung die Ergebnisse ausgeglichen, steht dies der Qualifikation als unentbehrlicher Hilfsbetrieb nicht entgegen.



Abgrenzung unentbehrlich - entbehrlich Hilfsbetrieb

- ❑ **SACHVERHALT:**
 - Schutzhütte wird in unwegsamem Gelände (Berg ohne Aufstiegshilfe) errichtet.
 - Jahre später wird Berg erschlossen und ein „Berghotel“ errichtet.
- ❑ **RECHTSPROBLEM:**
 - Steuerliche Beurteilung der Schutzhütte
- ❑ **LÖSUNG**
(VwGH15.8.1982,82/13/0064, VereinsR Rz 374 ff):
 - **vor** Erschließung:
 - ❑ unentbehrlicher Hilfsbetrieb
 - **nach** Erschließung:
 - ❑ entbehrlicher Hilfsbetrieb
 - ❑ bei Konkurrenz auch begünstigungsschädlicher Betrieb denkbar

USt-rechtliche Behandlung vs Geschäftsbetriebe

- ❑ **UStG**
 - Definition in § 2 Abs 5 Z 2
 - ❑ Tätigkeit, die auf Dauer gesehen, Gewinne nicht erwarten lässt
- ❑ **LiebhabeVO**
 - § 5: §§ 1 – 4 für gemeinnützige Körperschaften und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe nicht anzuwenden
 - § 6: für USt LiebhabeVO nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs 2 möglich
 - LVO bei gemeinnützigen Körperschaften im Bereich der USt anwendbar?
- ❑ **BMF (VereinsR):**
 - (schwer widerlegbare) „LiebhabeVO-Vermutung“ in VereinsR Rz 463 f
 - ❑ im Wesentlichen kostendeckende Führung
 - ❑ Verlustabdeckung durch Subventionen
 - Rechtsansicht vom VwGH nicht geteilt (Erk v 9.3.2005, 2001/13/0062)
 - Neufassung VereinsR, Rz 464 (Entwurf):
 - ❑ keine LiebhabeVO-Vermutung gegen Willen des Unternehmers - Wahlrecht“
 - ❑ Bagatellgrenze von 2.900 € zu beachten