



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht und Vereine
am Beispiel von (Profi-)Sportvereinen“

verfasst von / submitted by

Dominika Ploščicová BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2021 / Vienna 2021

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Hohenwarther-Mayr, LL.M.

Abstract

Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht sieht für Organisationen, die unter bestimmten Voraussetzungen als gemeinnützig anerkannt werden können, Steuerbegünstigung bis hin zur -befreiung vor. Der Gemeinnützigkeitsstatus bedeutet nicht nur eine Vielzahl von Stärken, sondern auch Fragen und Problemen. Es ist deshalb wichtig, sich mit diesem Thema zu befassen.

Gemeinnützige Körperschaften verwirklichen ihre satzungsmäßige Zwecke überwiegend durch Zuwendungen, die in der Art von Spenden und Sponsoring erfolgen. Für Zwecke steuerlicher Behandlung solchen Zuwendungen muss in erster Linie die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe untersucht werden. Dabei taucht die Problematik der Abgrenzung zu Betriebsausgaben und CRS auf, die nicht nur steuerrechtlich, sondern auch gesellschaftlich und bilanzrechtlich relevant ist.

Im Rahmen dieser Masterarbeit wurde gezeigt, dass obwohl der deutsche Bundesfinanzhof mehrmals judiziert hat, die Angrenzungsproblematik der abziehbaren Spenden sei geklärt, entstehen bei den in der Rechtsprechung und in der Literatur genannten Abgrenzungsmerkmalen erhebliche Unsicherheiten, welche auch unterschiedlich ausgelegt werden.

Schlüsselwörter: Gemeinnützigkeitsrecht, Steuerrecht, Sportvereine, Profisport, Sponsoring, Zuwendungen, CRS

Abstract

The non-profit tax law provides for non-profit organizations a tax relief up to tax exemption, if certain conditions are met. The not-for-profit status means not only a variety of advantages, but also questions and problems. It is therefore important to deal with this issue.

Non-profit corporations achieve their statutory purposes primarily through contributions, in form of donations and sponsorship. For the purposes of tax treatment of such benefits, the deductibility as an operating expense must be first examined. The problem of differentiating between operating expenses and CRS emerges, which is not only relevant from a tax law perspective, but also from a social and accounting law perspective.

Within this master thesis, it was shown that although the German Federal Fiscal Court has judged several times that the problem of the differentiation of deductible donations has been clarified, the criteria mentioned in the case law and in the literature arise considerable uncertainties, which are also interpreted differently.

Keywords: non-profit law, tax law, sport associations, professional sport, sponsorship, contributions, CSR

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	8
Tabellenverzeichnis	9
1. Einleitung	12
2. Wurzeln der Gemeinnützigkeit	13
3. NPO, Dritter Sektor und Zivilgesellschaft	19
4. Die grundlegenden Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zweckverfolgung	22
4.1 Zu den Voraussetzungen im Überblick	22
4.2 Zur Rechtsform des abgabenrechtlich begünstigten Rechtsträgers iSd § 34 BAO	23
3.4 Überblick üb die Voraussetzungen	23
3.5 Gemeinnützige Zwecke iSd §§ 35, 36 BAO	25
3.6 Förderung der Allgemeinheit	26
3.7 Begünstigungsschädliche Einschränkungen	27
3.8 Mildtätige Zwecke	28
3.8.1 Begriff	28
3.8.2 Materielle Hilfsbedürftigkeit	29
3.8.3 Persönliche Hilfsbedürftigkeit	29
3.9 Kirchliche Zwecke	29
3.10 Förderung der Ausschließlichkeit	29
3.10.1 Begriff	29
3.10.2 Verbot der Verfolgung schädlicher Nebenzwecke (§ 39 Z 1 BAO)	30
3.10.3 Gewinnlosigkeit (§ 39 Z 2 BAO)	30
3.10.4 Zuwendungsverbot an Mitglieder (§ 39 Z 3 BAO)	31
3.10.5 Gebot der sparsamen Verwaltung des Vereinsvermögens (§ 39 Z 4 BAO)	31
3.10.6 Vermögensverwendungspflicht § 39 Z 5 BAO	31
3.10.7 Resümee	32
3.11 Förderung der Unmittelbarkeit	32

3.11.1	Begriff	32
3.11.2	Spendensammelvereine	33
3.11.3	Unmittelbarkeit von Dachverbänden	33
5.	Vereine und die steuerliche Behandlung ihrer Aktivitäten im Lichte der BAO	34
4.1	Verein	34
4.2	Ideeller Zweck des Vereins	34
4.2.1	Wirtschaftliche Aktivitäten eines begünstigten Rechtsträgers	35
4.2.1.1	Leistungsabhängige vs leistungsunabhängige Vermögensbildung	36
4.2.1.2	Leistungsunabhängige vs leistungsabhängige Zweckverwirklichung	36
4.2.2	Vereinstätigkeiten	37
4.2.2.1	Mitgliedsbeiträge	38
4.2.2.1.1	Echte Mitgliedsbeiträge	38
4.2.2.1.2	Unechte Mitgliedsbeiträge	39
4.2.2.1.3	Gemischte Mitgliedsbeiträge	41
4.2.3	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Gewinnbetriebe	41
4.2.3.1	Unentbehrlicher Hilfsbetrieb	42
4.2.3.2	Entbehrlicher Hilfsbetrieb	44
4.2.3.3	Begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	45
4.2.3.4	Mischbetrieb	46
4.2.3.5	Vereinsfest als typisches Beispiel für schädliche wirtschaftliche Tätigkeiten	47
4.2.4	Körperschaftsteuerpflicht und Freibetrag für begünstigte Zwecke	49
5.	Sportvereine und Besonderheiten in Bezug auf steuerliche Gemeinnützigkeit	50
5.1	Allgemeines	50
5.2	Gemeinnützigkeit von Sportvereinen	50
5.2.1	Körpersport	50
5.2.2	Der Nutzen des Gemeinwohls	51
5.2.3	Sport und das Gemeinwohl	52
5.2.4	Zweifelsfragen in Bezug auf Sport und Gemeinwohl	52
5.2.5	Profisport vs Amateursport	54
5.2.6	Profisport und Gemeinnützigkeit	55
5.2.7	Vereinsrichtlinien 2001 - Wartungserlass 2015	57

5.2.7.1	Änderungen iZm Profisport in Mannschaftsspielsportarten	57
5.2.7.2	Gemeinnützigkeit des (Rest-)Vereines	58
5.2.7.3	Profisportler	59
5.2.7.4	Profibetrieb	60
5.2.7.5	Steuerliche Auswirkungen	60
5.2.7.6	Verbände und Dachverbände	61
5.2.7.7	Zusammenfassung	62
5.3	Sponsoring	63
5.3.1	Allgemeines	63
5.3.2	Sportsponsoring	65
5.3.3	(Sport-)Sponsorship	67
5.3.4	Spenden	67
5.3.4.1	Der Spendenbegriff nach Steuerrecht (§ 4a EStG)	69
5.3.4.2	Geldspenden und Sachspenden	71
5.3.5	Steuerliche Behandlung von Spenden	72
5.3.5.1	Die Verfassung von „Spenden“ und „Sponsorzahlungen“ nach der Verwaltungspraxis	72
5.3.5.2	Steuerliche Behandlung beim Leistenden	73
5.3.5.2.1	Einzelfall Sportverein	74
5.3.5.2.2	Kultursponsoring	75
5.3.5.3	Steuerliche Behandlung bei dem gemeinnützigen Verein	76
5.3.6	Überblick von begünstigten Zwecken und Einrichtungen des § 4a	78
5.3.7	Spendenbegünstigungen	80
5.3.8	Abgrenzung zu Betriebsausgaben	82
5.3.8.1	Abzugsfähigkeit von Spenden als Betriebsausgabe	82
5.3.8.2	Begrenzung des Spendenabzugs von Spenden iSd § 4a EStG	84
5.3.8.3	Abgrenzung zu Betriebsausgaben und die Corporate Social Responsibility	85
5.3.9	Die CSR aus der bilanz- und steuerrechtlichen Sicht	90
5.3.9.1	Bilanzrechtliche Fragen	92
5.3.9.1.1	Corporate Social Reporting auf EU-Ebene	93
5.3.9.1.2	Nichtfinanzieller Bericht der Erste Group Bank AG	95
5.3.9.2	Steuerrechtliche Fragen	96
5.3.9.2.1	Betriebliche Veranlassung interner CSR-Maßnahmen	97
5.3.9.2.2	Steuerrechtliche Abzugsverbote von externen CSR-Maßnahmen	97

5.3.9.2.3 Corporate Giving und Spendenabzug, verdeckte Gewinnausschüttungen

98

5.3.10	Sponsoring bei Sportvereinen – Zusammenfassung und Ausblick	100
6.	Rechtsvergleich mit der Slowakei	101
6.1	Sport im slowakischen Recht	101
6.2	Gemeinnützigkeit im slowakischen Recht	102
6.2.1	Verfassungsrechtliche Auslegung des Begriffs Gemeinnützigkeit	104
6.2.2	Gesetzliche Anpassung der Begriffe öffentliches Interesse und öffentlicher Nutzen	104
6.2.3	Quantitative Angaben	106
6.3	Das neue Sportgesetz	107
6.4	Ebenen der Gemeinnützigkeit	109
6.5	Besteuerung von Sportvereinen	110
6.6	Besteuerung von Sportvereinen anhand von praktischen Beispielen	112
6.7	Sponsoring und andere Zuwendungen	114
6.8	Sportverein HC Slovan Bratislava	116
6.9	Zusammenfassung	118
7.	Besteuerung eines gemeinnützigen Fußballvereines in Österreich und in der Slowakei – Vergleich anhand von 2 Beispielen	120
7.1	Beispiel 1: Gemeinnütziger Fußballverein in Österreich	120
7.2	Beispiel 2: Fußballverein FC DAC 1904 Dunajská Streda	121
7.3	Zusammenfassung	124
8.	Fazit	125

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Einkünfte eines steuerlich begünstigten Vereins.	37
Abbildung 2: Sponsoringengagement in einzelnen Sportarten für die DACH-Region in %...	67
Abbildung 3: Einnahmen des Sportvereins Hockeyclub Slovan.....	117
Abbildung 4: Sponsoren des HC Slovan Bratislava.....	118

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Volumen des Sportsponsorings in Deutschland von 2011 bis 2016.	64
Tabelle 2 : Spendewesen vs Sponsoring.	67
Tabelle 3: Begünstigte Zwecke und Einrichtungen nach § 4a EStG.	78
Tabelle 4: Abzugsfähigkeit von Spenden aus dem Betriebsvermögen.	84
Tabelle 5: Registrierte gemeinnützige Organisationen in der Slowakei.	107
Tabelle 6: Einnahmen des gemeinnützigen Fußballvereins.	120
Tabelle 7: Einnahmen des Sportvereins im Jahr 2016.	122
Tabelle 8: Steuerpflichtige Einnahmen.	124

Abkürzungsverzeichnis

Abs.....	<i>Absatz</i>
BAO.....	<i>Bundesabgabenordnung</i>
BarUV	<i>Barumsatzverordnung</i>
BFH	<i>Bundesfinanzhof</i>
BGBI.....	<i>Bundesgesetzblatt</i>
BMF.....	<i>Bundesministerium für Finanzen</i>
bzw	<i>beziehungsweise</i>
CSR	<i>Corporate Social Responsibility</i>
dF.....	<i>in der Fassung</i>
EStG	<i>Einkommensteuergesetz</i>
EStR 2000.....	<i>Einkommensteuerrichtlinien 2000</i>
EU.....	<i>Europäische Union</i>
gem	<i>gemäß</i>
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
idR	<i>in der Regel</i>
iSd.....	<i>im Sinn des, -der</i>
iVm.....	<i>in Verbindung mit</i>
KöSt.....	<i>Körperschaftsteuer</i>
KStG.....	<i>Körperschaftsteuergesetz</i>
lit.....	<i>litera (Buchstabe)</i>
NPO.....	<i>Non-Profit Organisation</i>
Nr.....	<i>Nummer</i>
ÖFB	<i>Österreichischer Fußball-Bund</i>
ÖHB.....	<i>Österreichisches Handballbund</i>
ÖStZ	<i>Österreichische Steuer-Zeitung</i>
RL	<i>Richtlinie</i>
Rz.....	<i>Randzahl, Randzahl</i>
UBG.....	<i>Unternehmensgesetzbuch</i>
USt.....	<i>Umsatzsteuer</i>
UStG.....	<i>Umsatzsteuergesetz</i>
UStR.....	<i>Umsatzsteuerrichtlinien</i>
usw.....	<i>und so weiter</i>
VereinsR.....	<i>Vereinsrichtlinien</i>
VerG	<i>Vereinsgesetz</i>

VvGH *Verwaltungsgerichtshof*
WKO *Wirtschaftskammer Österreich*
Z *Ziffer*
zB..... *zum Beispiel*

1. Einleitung

Der gemeinnützige Sektor hat in den letzten Jahren im gesellschaftlichen, kulturellen sowie wirtschaftlichen Leben stark an Bedeutung gewonnen.¹ Allgemein können Organisationen, die einen altruistischen Zweck verfolgen und nicht auf Gewinn ausgerichtet sind, als gemeinnützig anerkannt werden und eine Steuerbegünstigung bis hin zur -befreiung in Anspruch nehmen.²

Mit dem Status der Gemeinnützigkeit ist eine Vielzahl von spezifischen Stärken, aber auch Fragen und Problemen verbunden. Aus der Vielfalt der möglichen Themenbereiche innerhalb dieses Sektors habe ich mich für Sportvereine entschieden und beschäftigte mich im Rahmen meiner Masterarbeit mit dem Thema des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts mit Fokus auf Sportvereine.

Das Ziel, die Rechtssicherheit für Sportvereine zu schaffen, indem klargestellt wird, wie steuerliche Behandlung eines Profibetriebes bei gemeinnützigen Sportvereinen im Mannschaftsspielsport zu erfolgen soll, wie der Verlust der Gemeinnützigkeit des Gesamtvereines zu vermeiden ist und dass Sport "jedenfalls jede vom Internationalen Olympischen Komitee anerkannte Sportart" ist soll vor allem durch den Vereinsrichtlinien 2001 -Wartungserlasses 2015 erreicht werden. Aus diesem Grund ist es notwendig, sich mit dieser Problematik auseinanderzusetzen und einen umfassenden Überblick über die aktuelle Rechtslage im Bereich Sport und Gemeinnützigkeit zu schaffen.

In der Auseinandersetzung mit gemeinnützigen Organisationen als Forschungsgegenstand interessiert zunächst, wo die Wurzeln der Gemeinnützigkeit einzuordnen sind. Der Überblick über die Wurzeln der Gemeinnützigkeit bietet das zweite Kapitel.

Die vorliegende Masterarbeit erläutert im dritten Kapitel die Voraussetzungen für eine steuerliche Begünstigung. Dabei werden die gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecke behandelt und die vier Tatbestände der Gemeinnützigkeit - die Förderung der Allgemeinheit, der Ausschließlichkeit und der Unmittelbarkeit, analysiert.

¹ Vgl. *Simsa/Meyer in Simsa/Meyer/Badelt* (Hrsg.), *Handbuch der Nonprofit-Organisation*⁵ (2013) 5.

² *Bley/Perl*, *Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Kontext*, *Fachzeitschrift für Verbands- und Nonprofit-Management*, 3/2014, 15.

Das vierte Kapitel beschäftigt sich mit der Rechtsform eines Vereins und der steuerlich begünstigte Verein wird in erster Linie auf seine Aktivitäten und Tätigkeiten überprüft. Vor dem Hintergrund, dass sich Vereine neben ihren ideellen Aktivitäten zunehmend auch unternehmerisch betätigen, werden in diesem Kapitel auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Gewinnbetriebe untersucht, der Sportverein wird vorgestellt.

Anknüpfend untersucht das fünfte Kapitel die Besonderheiten der Sportvereine in Bezug auf steuerliche Gemeinnützigkeit. Die Sponsoringeinnahmen zählen neben den Spendengeldern mittlerweile zu den wichtigsten Finanzierungsquellen der Sportvereine. Die steuerliche Behandlung des (Sport-)Sponsorings wird auf Ebene des Sponsors als auch des Sportlers dargestellt. Sportvereine bedeuten nicht nur ein Mittel zur Freizeitgestaltung, sondern immer häufiger einen Wirtschaftsfaktor. In der Praxis ergeben sich hieraus eine Reihe von gemeinnützigkeitsrechtlichen Problemen, wie zB inwieweit die (Profi-)Sportausübung mit den Gemeinnützigkeitsbestimmungen der BAO und vor allem mit dem Grundsatz der Allgemeinheit zu vereinbaren ist. Dieses wichtige Problemfeld wird im zweiten Teil des fünften Kapitels näher untersucht. Um einen besseren Überblick über die aktuelle Rechtslage zu schaffen, wird auf die seit 2008 bestehenden Handlungsbedarfe bezüglich Unklarheiten im Gemeinnützigkeitsstatus von Sportvereinen verwiesen. Der Richtlinien-Wartungserlass 2015 wird hier abgehandelt.

Anschließend soll im sechsten Kapitel der Rechtsvergleich mit der Slowakei dargestellt werden. Der Sportbereich in der Slowakei fällt zweifellos unter die Definition der Gemeinnützigkeit.³ Der Status der Gemeinnützigkeit bringt dem slowakischen Sportverein allerdings ganz andere Vorteile.

Zum Schluss wird die unterschiedliche steuerliche Behandlung von gemeinnützigen Sportvereinen in Österreich und in der Slowakei anhand von konkreten Beispielen veranschaulicht und die Ergebnisse werden zusammengefasst.

2. Wurzeln der Gemeinnützigkeit

In der Auseinandersetzung mit gemeinnützigen Organisationen als Forschungsgegenstand interessiert zunächst, wo die Wurzeln der Gemeinnützigkeit einzuordnen sind. Die Grundlage

³ § 2 Zakon o sporte (Sportgesetz).

für die Bildung des Non-Profit-Sektors in Österreich reicht bis ins 19. Jahrhundert zurück und viele der heute tätigen gemeinnützigen Organisationen (Non-Profit-Organisationen oder NPOs) stammen noch aus dieser Zeit.⁴ Der österreichische gemeinnützige Sektor teilt gemeinsame Wurzeln und Traditionen mit den gemeinnützigen Sektoren in mitteleuropäischen Ländern wie Ungarn, der Slowakei und Tschechien, die Teil der Österreich-Ungarischer Monarchie waren. Eine Reihe von Faktoren haben die Entwicklung und die Merkmale des Sektors in Österreich beeinflusst.⁵

Vereine in Österreich haben ihre Anfänge zu Beginn des 19. Jahrhunderts. Bereits 1819 wurde die „Erste oesterreichische Spar-Casse“, heute als Die Erste Bank Oesterreich bekannt, als das älteste Kreditinstitut Österreichs in Wien gegründet.⁶ 1867 wurde in der Habsburgermonarchie im Rahmen des Staatsgrundgesetzes über bürgerliche Freiheiten die Vereinsfreiheit etabliert und somit das rechtliche und politische Pouvoir für eine Vereinskultur geschaffen.⁷ So formte sich noch vor der Jahrhundertwende ein aktives Netzwerk der Vereine, die hauptsächlich in Wien tätig waren. Auf Grund der gravierenden sozialen Probleme und der Unterversorgung bei der Arbeiterklasse entstanden bis zum ersten Weltkrieg vor allem Wohltätigkeits- und Sparvereine. Schließlich liegen auch die Wurzeln der meisten derzeit aktiven politischen Parteien in dieser Periode.⁸ Zu den laut Vereinsregister während dieser Zeit gegründeten noch bestehenden Vereinen gehören die Katholische akademische Verbindung Norica (Entstehungsjahr 1884), der First Vienna Football Club (1894), der Arbeitersängerbund (1901) und die Kinderfreunde (1905). Auch der Verein der Schriftstellerinnen und Künstlerinnen Wien und das Österreichische Rote Kreuz entstanden noch vor dem Ersten Weltkrieg.⁹

Das starke Wachstum an zivilgesellschaftlichen Organisationen in allen Lebensbereichen in der Zwischenkriegszeit nahm mit dem Österreichischen Bürgerkrieg und der Ära der austrofaschistischen Diktatur zwischen 1934 und 1937 und anschließend dem nachfolgenden Zweiten

⁴ Meyer/Neumayr/Schneider, Bits and pieces: Daten zum österreichischen Nonprofit-Sektor, Fachzeitschrift für VM, 2/2010, 34 (35); Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria -An economic, legal and political appraisal (2007) 1.

⁵ Heitzmann/Simsa, From Corporatist Security to Civil Society Creativity: The Nonprofit Sector in Austria (2004) 714.

⁶ Barci, 200 Jahre in 15 Minuten, Erste Group Bank AG (2018) 21.

⁷ RGBl. Nr. 142/1867; Meyer/Neumayr/Schneider in Fachzeitschrift für VM 2/2010, 34 (35).

⁸ Meyer/Neumayr/Schneider in Fachzeitschrift für VM 2/2010, 34 (35); Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria (2007) 1; Kaltenbrunner, Dynamisierung des Nonprofit-Managements (2018) 38.

⁹ Matzenberger/Yeoh, Vereine von Musik bis Sport: Vielvereintes Österreich!

<https://www.derstandard.at/story/2000109784689/vereine-von-musik-bis-sport-vielvereintes-oesterreich> (Stand 23.11.2019).

Weltkrieg ein Ende.¹⁰ Mit dem Anschluss Österreichs in 1938 wurde der gesamte Sektor der eingetragenen Vereine umgebaut. Vereine mit „unerwünschten“ Zielen wurden entweder geschlossen oder mit nationalistischen Zielen in Einklang gebracht. Alle jüdischen Vereinigungen wurden aufgelöst.¹¹ Die Mitgliedschaft in den vom Regime kooptierten gemeinnützigen Organisationen war teilweise verpflichtet, da dies maßgeblich der Verbreitung der nationalsozialistischen Kultur und Politik beitrug.¹² Sportvereine, insbesondere Vereine, die sich auf den Massensport konzentrierten, verbesserten die körperliche Stärke und damit die Eignung für den Militärdienst.¹³ Bis zu diesem Zeitpunkt war der Begriff der „Gemeinnützigkeit“, wie man diesen heute versteht in dem österreichischen Abgabenrecht nicht enthalten.¹⁴

Der deutsche Reichsfinanzhof als Vorgängerinstitution des heutigen Bundesfinanzhofes vertrat 1927 die Meinung, dass der Gewerbebetrieb eines gemeinnützigen Vereines keine Steuerpflicht auslöst, da dieser lediglich die Funktion der Mittelbeschaffung im Zuge von Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke ausübte. 1930 wurde allerdings der Begriff der Mittelbeschaffungstätigkeit durch Einsatz des Begriffes „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ im Körperschaft- und Vermögensteuergesetz der Besteuerung unterworfen. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der unmittelbar der Zweckverwirklichung dient und in keinem Wettbewerb mit der freien Wirtschaft steht, blieb in der deutschen Judikatur steuerfrei, Geschäftsbetriebe im Übrigen, zu denen damals auch die Land- und Forstwirtschaft und den Gewerbebetrieb zählten, wurden hingegen steuerpflichtig.¹⁵

Erst mit der Übernahme des deutschen Steuerrechts in die österreichische Rechtsprechung nach dem Anschluss in 1938 wurden die Regelungen betreffend Gemeinnützigkeit in ihrer heute ausgeprägten Form eingeführt.¹⁶ Die Gemeinnützigkeitsverordnung vom 1941 passte sich dem deutschen Gemeinnützigkeitsrecht durch nähere Bestimmungen als auch Trennung der Begriffe

¹⁰ Meyer/Neumayr Schneider in Fachzeitschrift für VM 2/2010, 34 (35).

¹¹ Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria (2007) 1.

¹² Heitzmann/Simsa, From Corporatist Security to Civil Society Creativity: The Nonprofit Sector in Austria (2004) 715.

¹³ Wachter, Antisemitismus im österreichischen Vereinswesen für Leibesübungen 1918-38 am Beispiel der Geschichte ausgewählter Vereine (1983).

¹⁴ Renner, Sport und Gemeinnützigkeit – Eine kritische Betrachtung, in Achatz (Hrsg.), Die Besteuerung der non-Profit-Organisationen II (2001) 153 mit Verweis auf Loukota, Die Gemeinnützigkeit, FJ 1977, 23.; Vgl auch Renner, Vermögens- und Tätigkeitsbereich des begünstigten Vereines, in Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hrsg.), Die Besteuerung der Vereine (2002) 151.

¹⁵ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 151.

¹⁶ Renner in Achatz, Besteuerung II 153 mit Verweis auf Loukota, Die Gemeinnützigkeit, FJ 1977, 23.; Vgl auch Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 151.

„wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ und „Gewerbebetrieb“, Einführung des steuerfreien, des steuerpflichtigen und des begünstigungsschädlichen Geschäftsbetriebes und Einsatz des Instrumentes der Ausnahmegenehmigung an.¹⁷ Während in Österreich diese Rechtsprechung nach 1945 weiterhin in Anwendung blieb, wurde die Gemeinnützigkeitsverordnung in der Bundesrepublik Deutschland für verfassungswidrig erklärt und durch eine neue, dem Rechtszustand vor 1941 entsprechende ersetzt.¹⁸

In der Nachkriegszeit beeinflusste die enge Bindung wichtiger NPOs an die zwei großen politischen Parteien, die Sozialdemokratische Partei Österreichs (SPÖ) und die konservative Österreichische Volkspartei (ÖVP), die Weiterentwicklung des gemeinnützigen Sektors.¹⁹ Die politische Verankerung der NPOs wurde nach dem zweiten Weltkrieg in wesentlichen Teilen Europas durch den Sozialkapitalismus gekennzeichnet.²⁰ Nach dem Rückzug der Kirche aus aktuellen politischen Angelegenheiten begannen einige der mit der Kirche verbundenen NPOs, eng mit der ÖVP zusammenzuarbeiten.²¹ Aufgrund dieser Zugehörigkeiten hatten NPOs einen starken Einfluss auf die Politik.²² Dies bildete die Basis für das korporative System, das Österreich heute besitzt und in dem nicht nur politische Parteien, sondern auch die Arbeiterbewegung, Berufsverbände und gemeinnützige Organisationen im Allgemeinen vertreten sind.²³ Die korporative Politik trug ebenfalls dazu bei, die Kluft zwischen dem linken und dem rechten Flügel des Non-Profit-Sektors zu überbrücken. Da jedoch viele registrierte Verbände hauptsächlich in der Peripherie politischer Parteien tätig waren, war ihre wichtige Rolle in der Zivilgesellschaft in dieser Zeit weniger spürbar.²⁴

Das ökologische, kulturelle und politische Bewusstsein, das sich in den 1960er Jahren entwickelt hatte, führte zur Gründung einer großen Anzahl registrierter Verbände und Vereine. Es entstanden Wohltätigkeitsvereine, die sich für benachteiligte Menschen (wie Drogenabhängige) einsetzten, sowie eine Reihe von Selbsthilfegruppen. Seit dem hat die Zahl

¹⁷ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, *Besteuerung*⁹ 151.

¹⁸ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, *Besteuerung*⁹ 151.

¹⁹ Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, *The Non-profit Sector in Austria* 1.; Vgl auch Heitzmann/Simsa, *The Nonprofit Sector in Austria* 715.

²⁰ Kaltenbrunner, *Nonprofit-Management* 39; Simsa/Zimmer, *Quo vadis?* in Simsa/Zimmer (Hrsg), *Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement: Quo vadis?* (2014) 13; Heitzmann/Simsa, *The Nonprofit Sector in Austria* 715.

²¹ Heitzmann/Simsa, *The Nonprofit Sector in Austria* 715.

²² Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, *The Non-profit Sector in Austria* (2007) 1; Vgl Heitzmann/Simsa, *The Nonprofit Sector in Austria* (2004) 715.

²³ Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, *The Non-profit Sector in Austria* 1; Meyer/Neumayr/Schneider in *Fachzeitschrift für VM*, 2/2010, 34 (35).

²⁴ Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, *The Non-profit Sector in Austria* 1.

der eingetragenen Vereine in Österreich stetig zugenommen.²⁵ In den frühen 1970er, nach der Energiekrise, entwickelten sich in ganz Europa zahlreiche Ökologie- und Umweltschutzorganisationen mit dem Ziel gegen friedliche Nutzung der Kernkraft zu kämpfen.²⁶

Eine weitere Entwicklungswelle der NPOs brachten die politischen Umbrüche bzw kriegesischen Auseinandersetzungen in Europa in den 1990er Jahren. Insbesondere nach dem Fall des Eisernen Vorhangs wurden viele kulturelle Vereinigungen gegründet.²⁷ Der Zusammenbruch des Ostblocks und die damit verbundene zunehmende Migrationsströme resultierten einerseits in Annahme dieser Problematik durch dominierte traditionelle soziale NPOs, andererseits in Entwicklung von NPOs mit Migrations- und Menschenrechtsbezug.²⁸

Eine der jüngeren Gelegenheiten, die Maßnahmen innerhalb des zivilgesellschaftlichen Sektors veranlassten, war im Jahr 2000, als im Zuge der Proteste gegen die neue rechtspopulistische Regierung eine große Anzahl von Initiativen spontan aufkam.²⁹ Betrachtet man die Sparvereine, gab es vor wenigen Jahren noch etwa 15 000 Sparvereine in Österreich. Strenge internationale Geldwäscherichtlinien in 2014 sowie die Kündigung der Konten in 1300 österreichischen Sparvereine seitens BAWAG P.S.K. in 2016 sorgten für Aufgeben vieler dieser Vereine.³⁰ Die Corona-Krise 2020 ist für viele Vereine eine große Herausforderung und bedroht ihre Existenz, nicht nur in finanzieller Hinsicht.³¹ Für Sportvereine bedeutet die Corona-Krise Verluste hinsichtlich Mitglieder und finanzieller Mittel.³²

²⁵ Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria 2.

²⁶ Simsa/Zimmer in Simsa/Zimmer, NPOs und Engagement 14; Meyer/Neumayr/Schneider in Fachzeitschrift für VM 2/2010, 34 (35);

²⁷ Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria 2.

²⁸ Meyer/Neumayr/Schneider in Fachzeitschrift für VM 2/2010, 34 (35);

²⁹ Meyer/Neumayr/Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria 2.

³⁰ Matzenberger/Yeoh, Vereine von Musik bis Sport: Vielvereintes Österreich!

<https://www.derstandard.at/story/2000109784689/vereine-von-musik-bis-sport-vielvereintes-oesterreich> (Stand 23. 11. 2019); Der Standard, Bawag kündigt Konten all ihrer 1.300 Sparvereine <https://www.derstandard.at/story/2000039225783/bawag-kuendigt-konten-all-ihrer-1-300-sparvereine> (Stand 17.6.2016).

³¹ Günther, Frankfurter Allgemeine Zeitung, Fitnesstraining via Live-Stream

<https://www.faz.net/aktuell/gesellschaft/gesundheit/coronavirus/sportvereine-in-corona-zeiten-fitnessstraining-via-live-stream-16698612.html> (Stand 27.03.2020); Kurth, FAZ, Keine Aussicht auf Soforthilfen für Vereine <https://www.faz.net/aktuell/rhein-main/region-und-hessen/coronavirus-keine-aussicht-auf-soforthilfen-fuer-vereine-16711383.html> (Stand 5.4.2020); Hecker, Vorschuss für den Verein <https://www.faz.net/aktuell/sport/sportpolitik/wie-jeder-deutschen-sportvereinen-in-corona-krise-helfen-kann-16691904.html> (Stand 25.03.2020).

³² Vgl Heike, Frankfurter Allgemeine Zeitung, Viele Vereine werden nicht überleben

<https://www.faz.net/aktuell/sport/fussball/bundesliga/corona-bedroht-den-sport-verluste-bei-bundesliga-und-vereinen-16699608.html> (Stand 28.03.2020)

Der gegenwärtige NPO-Sektor in Österreich ist stark vom österreichischen Gesellschaftssystem und seiner Historie geprägt.³³ Die historische Bedeutung des Vereinswesens besteht darin, dass die Vereinsfreiheit zu den früheren liberalen Errungenschaften der österreichischen politischen Ordnung zählt. Die Vereins- und Versammlungsfreiheit genießen seit dem Staatsgrundgesetz von 1867 Verfassungsrang.³⁴ Die NPOs werden weiterhin häufig in Form eines Vereines organisiert.³⁵ Das Vereinswesen bildet somit einen nützlichen Anhaltspunkt für gesellschaftliche Bedeutung des dritten Sektors.³⁶ Die Grundsätze der Gemeinnützigkeitsverordnung 1941 wurden in die Bundesabgabenordnung (BAO) adaptiert und gelten seit 1962 beinahe unverändert. Die BAO musste die Fremdkörperstellung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vom 1941 durch die Einstufung dieser Tätigkeiten für körperschaftsteuerliche Zwecke als Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Land- und Forstwirtschaft und durch die Einführung des Begriffes „Gewerbebetrieb“ beseitigen.³⁷

Die historische Entwicklung führte zu einer Reihe von Besonderheiten, die den heutigen Non-Profit-Sektor in Österreich prägen. Der heutige dritte Sektor ist vom österreichischen Föderalismus geprägt, so dass zahlreiche NPOs bundesländerweise organisiert sind und die Bundesorganisationen oft nur als koordinierter Dachverband fungieren, worunter autonome Landessorganisationen zusammentreten. Die Spannungen zwischen den Zentralen in der Bundeshauptstadt Wien und den mitglieder- und finanzstarken gemeinnützigen Organisationen in den Bundesländern bieten Anlässe für häufige Konflikte.³⁸ Aufgrund vom föderalistischen Staatsaufbau ist ein intensives Autonomiestreben auf Länder- und Gemeindeebene beobachtbar. Organisationen mit Fokus auf ein Bundesland besitzen viel mehr Macht im Gegensatz zu bundesweit agierenden Organisationen.³⁹ In der österreichischen Wirtschafts- und Sozialpartnerschaften ist nicht zu übersehen, dass die Interessenvertretungen seitens Arbeitgeber und Arbeitnehmer immer noch eine bedeutende Wirkung auf das politische System haben. Die österreichische Zivilgesellschaft ist weiterhin von den zwei ehemals bedeutsamsten Lagern, dem sozialdemokratischen und dem christlich-sozialen, geformt. Zugleich ist Österreich nach wie vor ein katholisches Land mit Caritas an Spitze der

³³ Kaltenbrunner, Nonprofit-Management 38; Meyer/Neumayr/ Schneider in Fachzeitschrift für VM, 2/2010, 34 (35).

³⁴ Meyer/Leitner, Keine Gewinne, keine ökonomische Relevanz? – Über die wirtschaftliche Bedeutung der Nonprofit-Organisationen in Österreich, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht* (Hrsg.), *Das Recht der Non-Profit-Organisationen* (2006) 9.

³⁵ Meyer/Neumayr/ Schneider in Fachzeitschrift für VM, 2/2010, 34 (35).

³⁶ Meyer/Leitner in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen (2006) 9.

³⁷ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, *Besteuerung*⁹ 152.

³⁸ Meyer/Neumayr/ Schneider in Fachzeitschrift für VM, 2/2010, 34 (35).

³⁹ Badelt, Zielsetzungen und Inhalte des Handbuches der Nonprofit Organisation, in *Badelt* (Hrsg.), *Handbuch der Nonprofit Organisation. Strukturen und Management* (2002) 64.

einflussreichsten NPOs.⁴⁰ Aufgrund von mangelnder Tradition privater Mildtätigkeit, ist der Non-Profit-Sektor in diesem Land heutzutage so wie auch in der Vergangenheit stark von öffentlichen Mitteln bestimmt. Die Anpassung an internationale Standards in den letzten Jahren erfolgte ohne den absoluten Verlust der geschilderten Spezifika.⁴¹

3. NPO, Dritter Sektor und Zivilgesellschaft

Non-Profit-Organisationen (NPO) spielen mittlerweile im wirtschaftlichen, sozialen und kulturellen Leben der modernen Gesellschaft eine bedeutsame Rolle. Versucht man gemeinsame Merkmale dieser Art von Organisationen festzulegen, stellt sich heraus, dass dieser oft als tertiärer bzw dritter Sektor bezeichnete Bereich durch eine Tätigkeit charakterisiert ist, die statt gewinn- eher gemeinwohlorientiert ist. Anknüpfend sind somit die nicht gewinnorientierte Organisationen aus der körperschaftsteuerlichen Sicht zu prüfen.⁴²

Üblicherweise werden unter NPOs private, also nicht staatliche Organisationen verstanden. Die Abgrenzung zu den öffentlichen Organisationen ist nicht eindeutig. Somit werden neben den juristischen Personen des privaten Rechts auch Körperschaften des öffentlichen Rechts als NPO in Betracht gezogen.⁴³

Wie bereits angesprochen, impliziert die Bezeichnung „Non-Profit“ eine Negativabgrenzung von erwerbswirtschaftlichen (gewinnorientierten) Unternehmungstypen.⁴⁴ Die Bezeichnung Non-Profit für einen bestimmten Unternehmenstyp und einen Wirtschaftssektor hat sich in den 1970er Jahren überwiegend in der angloamerikanischen Managementlehre eingependelt.⁴⁵ Die Forschung zu NPO hat sich zunehmend bereichsübergreifend weiterentwickelt und wird heute in ökonomischen, soziologischen, betriebswirtschaftlichen und juristischen Feldern eingesetzt. Desto fundamentaler ist es, sich mit gängigen Diskussionen und Definitionen

⁴⁰ Meyer/Neumayr/ Schneider in Fachzeitschrift für VM, 2/2010, 34 (35); Badelt in Badelt, Nonprofit Organisation 64.

⁴¹ Simsa/Meyer/Badelt, Handbuch der Nonprofit-Organisation⁵ (2013); Meyer/Neumayr/ Schneider in Fachzeitschrift für VM, 2/2010, 34 (35).

⁴² Achatz, Das System der Ertragsbesteuerung von Non-Profit-Organisationen, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen: KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (2000) 23; Vgl auch Meyer/Leitner in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Non-Profit-Organisationen 2; Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (2004) 13.

⁴³ Achatz in Achatz, Besteuerung 23; Meyer/Leitner in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Non-Profit-Organisationen 2.

⁴⁴ Meyer/Leitner in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Non-Profit-Organisationen 2; Achatz in Achatz, Besteuerung 23; Löwe, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen: Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien (2003) 9.

⁴⁵ Kotler, Marketing für Nonprofit-Organisationen (1975); Hasitschka/ Hruschka, Nonprofit-Marketing (1892).

auseinanderzusetzten, die sich mit Themenbereichen Dritter Sektor, Zivilgesellschaft und Non-Profit-Organisation beschäftigen. Man darf nicht vergessen, dass sich diese Konzepte auf verschiedene gesellschaftliche Ebenen richten. Die Begriffe dritter Sektor und Zivilgesellschaft werden auf der Makroebene analysiert, Non-Profit-Organisationen hingegen auf der Mesoebene, die zwischen Makro- und Mikroebene liegt.⁴⁶ Die Bestrebungen, Non-Profit-Organisationen mithilfe von Negativabgrenzung zu definieren, ist mit Schwierigkeiten verbunden, da der Begriff dadurch eindimensional ist und all diese Organisationen lediglich durch Mangel an gewinnorientiertem Verhalten gekennzeichnet erschienen.⁴⁷ Für Missverständnisse sorgt hauptsächlich die Tatsache, dass der Begriff aus dem US-Amerikanischen übernommen wurde. Laut europäischem Verständnis spielt nämlich die Gewinnablehnung bei Non-Profit-Organisationen keine wesentliche Rolle und der Begriff ist somit nicht ganz geeignet.⁴⁸

Des Weiteren gibt es Versuche, Organisationen nach deren Zielsetzungen zu kategorisieren. Während die Gewinnorientierung eine Formalzieldominanz voraussetzt, wo im Vordergrund die vom Gewinn abgeleiteten Kennzahlen stehen, findet man bei gemeinwirtschaftlichen Konzepten eine Sachzieldominanz. Bei der Sachzieldominanz interessieren einen primär die Leistungserbringungs- und Wirkungsziele. Formalziele treten hier nur als Ressourcenbasis für die Leistungserbringung auf.⁴⁹ Dieser Ansatz ist normativ und vermittelt ausschließlich eine gewünschte Verhaltensweise, wo die NPOs in der ersten Linie an den Wirkungen ihrer Leistungen interessiert sind. Außerdem kann man hierbei das Abgrenzungskriterium schwer operationalisieren.⁵⁰ Der Definitionsversuch wird somit in der Praxis nicht angewendet.

Alternativ wird jedoch ein Katalog angewendet, welcher fünf Kriterien beinhaltet, anhand deren eine Organisation als NPO eingestuft werden kann. Diese Charakteristika entstanden im Rahmen des „Johns Hopkins Project“ und finden weltweite Anwendung bei Erfassen von

⁴⁶ Meyer/Leitner in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 2; Achatz in Achatz, Besteuerung 23; Anheier, *Nonprofit Organizations. Theory Management, policy* (2005) 61; Achatz/Leitner, *Taxation of non-profit organizations*, *Cashier de droit fiscal international* Volume LXXXXIV, 251.

⁴⁷ Badelt in *Badelt*, *Nonprofit Organisation* 6.

⁴⁸ Evers/Laville, *The Third Sector in Europe* (2005) 13.

⁴⁹ Meyer/Leitner in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 2; Mayrhofer/Scheuch, *Zwischen Gemeinnützigkeit und Gewinn. Nonprofit Organisation aus betriebswirtschaftlicher Sicht*, in *Badelt* (Hrsg), *Handbuch der Nonprofit Organisationnn. Strukturen und Management* (2002) 89; Hasitschka/ Hruschka, *Nonprofit-Marketing* (1892).

⁵⁰ Meyer/Leitner in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 3.

Nonprofit-Sektor.⁵¹ Als Erstes muss NPO ein bestimmtes Ausmaß an formaler Organisation aufweisen. Hierbei geht es um keine bestimmten Rechtsformen, sondern darum, wer Entscheidungs- und Verantwortungsträger ist, und wo die klaren organisatorischen Grenzen in dem Unternehmen liegen. Dabei ist zB der Unterschied zwischen den Mitgliedern und Nicht-Mitgliedern gemeint. Zweitens muss eine Trennung von staatlichen Einrichtungen gegeben sein. Die dritte notwendige Eigenschaft besagt, dass keine Überschüsse bzw Gewinne an die Eigentümer oder Mitglieder ausgeschüttet werden dürfen. Diese Non Distribution Constraint kennt auch das österreichische Steuerrecht eines der mehreren Merkmale der Gemeinnützigkeit. Allerdings muss man hier aufpassen und in Betracht ziehen, dass eine NPO nicht unbedingt auch gemeinnützig ist. Der Begriff der Gemeinnützigkeit ist im Steuerrecht strenger definiert und der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke bedingt.⁵² Als viertes Kriterium wird die Autonomie in der Entscheidungstreffen und Selbstverwaltung genannt. Ein letztes Charakteristikum stellen freiwillige, also nicht monetär motivierte Transaktionen.⁵³

Der dritte Sektor, also der intermediäre Sektor zwischen Markt und Staat wird als Non-Profit-Sektor bezeichnet.⁵⁴ Im Gegensatz zu Zivilgesellschaft handelt es sich hierbei um eine vergleichsweise junge Begriffsschöpfung. Es ist eine bereichsspezifische Idee, die Organisationen moderner Gesellschaften die Möglichkeit bietet, weder eindeutig dem Markt noch dem Staat zu gehören.⁵⁵

Die Zivilgesellschaft in Verbindung mit NPO bedeutet ein Konzept sozialer Ordnung zusammen mit Gemeinschaft, Staat und Markt. In Bezug auf Zivilgesellschaft, werden NPOs insbesondere bei Freiwilligenarbeit und ehrenamtlichem Engagement eine wichtige Rolle einnehmen.⁵⁶ Der Begriff der Zivilgesellschaft kann auf eine lange Tradition zurückblicken, hat seine Wurzeln in Politischen Theorie und Philosophie und stützt auf eine enge Verknüpfung zur Politischen Kultur- und Partizipationsforschung. Die Analysen der Zivilgesellschaft sind eher theoretisch angelegt und auf gesamtgesellschaftliche Phänomene ausgerichtet.⁵⁷

⁵¹ *Salamon/Anheier*, In Search of the Nonprofit Sector II: The Problem of Classification. Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, no 3 (1992); *Salamon/Sokolowski et al*, Global Civil Society. Dimensions of the Nonprofit Sector (2004).

⁵² *Meyer/Leitner* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 4; *Simsa*, Gesellschaftliche Funktionen und Einflußformen von Nonprofit-Organisationen - Eine systemtheoretische Analyse (Habil WU Wien) (2000) 60.

⁵³ *Meyer/Leitner* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 5.

⁵⁴ *Meyer/Leitner* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 5.

⁵⁵ *Simsa/Zimmer* in *Simsa/Zimmer*, NPOs und Engagement (2014) 11.

⁵⁶ *Meyer/Leitner* in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 5;

Anheier/Priller/Seibel/Zimmer (Hrsg), Der Dritte Sektor in Deutschland (2002).

⁵⁷ *Simsa/Zimmer* in *Simsa/Zimmer*, NPOs und Engagement (2014) 11.

Trotz unterschiedlicher Traditionen besteht dennoch eine enge Verbindung zwischen den Konzepten Zivilgesellschaft und Non-Profit-Sektor. NPOs sind insofern zivilgesellschaftliche Organisationen, als sie Möglichkeiten der Mitwirkung, Beteiligung und Selbstorganisation schaffen.⁵⁸

4. Die grundlegenden Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zweckverfolgung

4.1 Zu den Voraussetzungen im Überblick

Wie bereits erwähnt, bedeutet non-profit nicht unbedingt gleich gemeinnützig. Um die Abgrenzung deutlich zu machen, wird in einem späteren Unterkapitel in dieser Arbeit der Begriff der Gemeinnützigkeit genauer erläutert. Dabei wird auf das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht eingegangen. Gemeinnützigkeit ist nämlich kein verfassungsrechtlicher Begriff. Weder das deutsche Grundgesetz noch das österreichische Verfassungsrecht beinhalten ihn.⁵⁹ Gemeinnützigkeit ist ein Begriff des Steuerrechts. Die steuerrechtliche Definition der Gemeinnützigkeit befindet sich in der Bundesabgabenordnung (BAO), auf die im Laufe dieser Arbeit immer wieder verwiesen wird.

Die BAO definiert in §§ 34 ff Voraussetzungen, die im Einzelfall vorliegen müssen, damit die begünstigten Rechtsträger die in den diversen Abgabengesetzen vorgesehene Steuervorteile in Anspruch nehmen können. Die BAO definiert Begriffe „gemeinnützig“, „mildtätig“ und „kirchlich“. Die Art und Umfang des Steuervorteils, der den laut BAO als begünstigt klassifizierten Rechtsträgern zustehen, sind dann in den einzelnen Abgabengesetzen separat normiert und nicht mehr zentral in den Vorschriften der BAO.⁶⁰ Die §§ 34 – 47 der österreichischen Bundesabgabenordnung (BAO) stellen den Abschnitt Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke dar.

⁵⁸ Simsa/Zimmer in Simsa/Zimmer, NPOs und Engagement (2014) 12.

⁵⁹ Isensee, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes (1990) 33.

⁶⁰ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Die Besteuerung⁹ 56; Achatz in Achatz, Die Besteuerung II 25.

4.2 Zur Rechtsform des abgabenrechtlich begünstigten Rechtsträgers iSd § 34 BAO

§ 34 Abs 1 BAO adressiert die Begünstigung aufgrund von Gemeinnützigkeit Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Die Anordnungen der §§ 35 BAO sprechen in der Folge von Körperschaften. Aus § 34 Abs 2 BAO kann jedoch abgeleitet werden, dass diese Vorschriften nicht nur für Körperschaften im engeren Sinne, sondern auch für Personenvereinigungen, Vermögensmassen und für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts anwendbar sind.⁶¹ In der Praxis werden NPOs regelmäßig als Vereine etabliert.⁶² Die Rechtsformen der OHG, OEG, KG, KEG EWIV und GesbR sowie physische Personen dürfen danach nicht abgabenrechtlichen Begünstigungen nachkommen.⁶³

Sieht man sich den Bereich privater Rechtssubjekte näher an und zieht die öffentlich-rechtlichen Körperschaften nicht mit ein, kommen insbesondere Vereine als begünstigte Rechtsträger in Betracht. Daneben ist jedoch anzumerken, dass gemeinwohlorientierte Institutionen in den letzten Jahren immer öfters Kapitalgesellschaft als Rechtsform wählen. Begründet wird diese Tatsache durch eindeutigeren Rechtsvorschriften bei Themen Haftung, Rechnungslegung und Veröffentlichungspflicht bei Kapitalgesellschaften als bei Vereinen. Solange die Kapitalgesellschaften die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllen, dürfen sie abgabenrechtliche Vorteile beziehen.⁶⁴ Stiftungen sind als Rechtsform auch nicht ganz unbeliebt. Sie richten sich aber eher nach dem Privatstiftungsgesetz bzw dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz. Wenn sie Anspruch an abgabenrechtlichen Begünstigungen nehmen wollen, müssen trotzdem die Vorschriften der §§ 34 ff BAO überprüft werden.⁶⁵

3.4 Überblick üb die Voraussetzungen

Die BAO gewährt den Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, besondere Begünstigungen. Demzufolge werden solche gemeinnützige, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke auch als begünstigte Zwecke bezeichnet.⁶⁶ Die Begünstigung solcher Einrichtungen ist durch die

⁶¹ Achatz in Achatz, Besteuerung II 27.

⁶² Achatz/Schneider, Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach den Vorschriften der BAO – System und aktuelle Entwicklung aus der Sicht der Finanzverwaltung, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (2000) 55.

⁶³ Stoll, BAO, 431; Achatz in Achatz, Besteuerung II 28; Vgl auch VwGH 25.10.1963, 748/63.

⁶⁴ BMF 18.6.1991, SWK 1991 A I 353.

⁶⁵ Achatz in Achatz, Besteuerung II 28.

⁶⁶ Achatz in Achatz, Besteuerung II 25; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 56.

Tatsache begründet, dass diese Institutionen oftmals staatliche Aufgaben übernehmen und somit ausreichend zum Gemeinwohl beitragen. Zudem sollen dem Staat förderungswürdig erschienene Aktivitäten durch Steuerschonung unterstützt und die für begünstigte Zwecke aufgebrauchten Mittel für begünstigte Zwecke durch Steuerbelastung nicht vermindert werden. Die steuerliche Besserstellung von Rechtsträgern, die begünstigte Zwecke verfolgen, ist ein gesellschaftspolitischer Impuls, um möglichst viele Bürger zur Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke zu bewegen.⁶⁷

Der Grundtatbestand für begünstigte Institutionen ist in § 34 BAO beschrieben. Nach dieser Regelung fordern abgabenrechtliche Begünstigungen ein „dienen“. Darunter ist eine Zweckverfolgung zu verstehen.⁶⁸ Dadurch, dass es sich hierbei um keinen Endzustand handelt, muss damit gerechnet werden, dass die Möglichkeit besteht, diese Zweckverfolgung nicht zu Ende bringen zu können. Es handelt sich trotzdem um ein kontinuierliches Bestreben und die Begünstigungen müssen somit gleich dann zuerkannt werden, wenn auch ernsthafte, zielstrebige und objektiv geeigneten (Vorbereitungs-)Handlungen zuerkannt werden. Zu beachten ist, dass es sich um ein aktives Verfolgen gemeinnütziger Ziele handeln muss.⁶⁹

§ 34 Abs 1 BAO legt im Weiteren die Hauptelemente dar, die im Einzelfall für die Geltendmachung der Begünstigung vorliegen müssen. Der Organisation stehen abgabenrechtliche Begünstigungen nur dann an, wenn eine kumulative Erfüllung folgender Voraussetzungen vorliegt:

- Betätigung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke,
- ausschließliche und unmittelbare Förderung dieser Zwecke,
- vollständige Verankerung dieser Grundsätze und der Tätigkeit der Organisation in der Rechtsgrundlage und
- Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit der Rechtsgrundlage.⁷⁰

Grundsätzlich stehen die Begünstigungen inländischen als auch ausländischen Rechtsträgern zu. Ausländische Rechtsträger haben jedoch nach § 34 Abs 1 zweiter Satz eine besondere

⁶⁷ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 56; Vgl Achatz/Leitner, Taxation of non-profit-organizations, IFA 1999, LXXXIV b, 251; Tipke/Kruse, AO, Vor § 51 Tz 4; Renner in Achatz, Besteuerung II 151.

⁶⁸ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 60.

⁶⁹ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 60.

⁷⁰ Bolek-Fügel/FahringerPostl/Holzinger/Klettenhofer/Leimstättner/Leitgeb/Obermair/Pilz/Schachenhofer in BDO Austria (Hrsg), Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 97; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 61.

Nachweispflicht. In Hinsicht darauf, dass die Förderung von begünstigten Zwecke nach Theorie und Praxis verlaufen soll kann die Frage, ob alle Voraussetzungen erfüllt sind, durch keinen gesonderten Feststellungsbescheid sicherheitshalber beantwortet werden. Die Frage kann erst im entsprechenden Besteuerungsverfahren geklärt werden.

3.5 Gemeinnützige Zwecke iSd §§ 35, 36 BAO

Die Definition der gemeinnützigen Zwecke befindet sich in den §§ 35,36 BAO. Diese Normen definieren gemeinnützige Zwecke als solche, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird. Eine solche Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit der Organisation dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt.⁷¹ Dies gilt nach § 35 Abs 2 zB für die Kunst- und Kulturförderung, Gesundheitspflegeförderung, Seniorenfürsorge, sowie für die Förderung des Körpersports.⁷² Das Kriterium des Gemeinwohles aus dem § 35 Abs 2 erster Satz BAO bedeutet das allgemeine Wohl und beschreibt den Gegensatz zur Förderung des Einzelwohls, das nicht begünstigt wäre.⁷³

Die Gemeinwohlförderung muss in den in § 35 Abs 2 BAO aufgezählten vier Bereichen erfolgen, also dem geistigen, kulturellen, sittlichen oder materiellen Gebiet. Das geistige Gebiet betrifft in der Regel den Sinn des Menschen und richtet sich sogar in manchen Fällen auf eine höhere Wirklichkeit. Das kulturelle Gebiet beschäftigt sich mit materiellen und geistigen Formen vom Leben. Das sittliche Gebiet befasst sich mit menschlichen Verhalten und Handeln sowie mit Weltvorstellungen in Bezug auf die Lebensweise. Das materielle Gebiet umfasst ein breites Spektrum von Komponenten.⁷⁴ Sogar das Fürsorgebereich und Wohlfahrtswesen werden als materielles Gebiet anerkannt.⁷⁵

Im Folgenden werden einige Beispiele der Zweckförderung veranschaulicht, die in der Regel gemeinnützig sind: Denksport⁷⁶, Entwicklungshilfe⁷⁷, Gesundheitspflege⁷⁸, Kunst und

⁷¹ Bundesabgabenordnung BGBl 194/1961; Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Kontext, Fachzeitschrift für Verbands- und Nonprofit-Management, Heft 3/2014, S. 16 / Management in NPO; Storr, Gemeinnützigkeit und Verfassung, in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg)*, Das Recht der Non-Profit-Organisationen (2006) 25; Vgl VereinsR 2001 Rz 13.

⁷² Storr in *Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht*, Non-Profit-Organisationen 26.

⁷³ Baldauf in *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Besteuerung⁹ 65.

⁷⁴ Baldauf in *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Besteuerung⁹ 66.

⁷⁵ VfGH vom 14.6.1969, B 33/69.

⁷⁶ VereinsR Rz 45.

⁷⁷ VereinsR Rz 47.

⁷⁸ VereinsR Rz 53.

Kultur⁷⁹, Sport (mit Ausnahmen Berufssport und Freizeiteinrichtung)⁸⁰, Studentinnen-/Studentenbetreuung⁸¹, Umweltschutz⁸².

In der Regel ist die Förderung folgender Zwecke nicht gemeinnützig: Freizeitgestaltung und Erholung⁸³, Kameradschaft⁸⁴, Politische Zwecke⁸⁵, Religiöse Zwecke⁸⁶, Sparvereine⁸⁷ usw.

3.6 Förderung der Allgemeinheit

Die BAO verwendet den Begriff der Allgemeinheit in zwei Zusammenhängen. Zum einen zur Umschreibung gemeinnütziger Zwecke, die das Gemeinwohl fördern müssen⁸⁸, zum anderen zur Bestimmung des geförderten Personenkreises, auch in Bezug auf Eigennützigkeit.⁸⁹ Das letztere wird im § 36 BAO ausgeführt. § 36 Abs 1 BAO ist eine Negativdefinition und besagt, dass ein Personenkreis dann nicht als Allgemeinheit anzusehen ist,

- wenn er durch ein engeres Band abgeschlossen ist oder
- infolge einer Abgrenzung nach bestimmten Merkmalen die Zahl der in Betracht kommenden Personen nur gering sein kann.⁹⁰

Als Allgemeinheit gelten zB die Angehörigen eines Berufsstandes⁹¹ oder die Absolventen einer Bildungsstätte⁹². Als keine Allgemeinheit gelten hingegen zB die Angestellten eines Betriebes oder die Ärzte einer Abteilung im Krankenhaus.⁹³ Praxiserfahrung zeigt, dass es keine feste Aussage getroffen werden kann, wann ein bestimmter Personenkreis bereits als genügend großer Ausschnitt der Allgemeinheit gilt.

⁷⁹ VereinsR Rz 61.

⁸⁰ VereinsR Rz 72,478,878 ff.

⁸¹ VereinsR Rz 73.

⁸² VereinsR Rz 77.

⁸³ VereinsR Rz 50.

⁸⁴ VereinsR Rz 57.

⁸⁵ VereinsR Rz 55.

⁸⁶ VereinsR Rz 23.

⁸⁷ VereinsR Rz 71.

⁸⁸ Vgl §35Abs 1.

⁸⁹ Vgl Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 94.

⁹⁰ Vgl Renner in Achatz, Die Besteuerung II 155; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 94; § 36 Abs 1 BAO

⁹¹ Vgl VwGH 19.9.1990, 89/13/0177 und VwGH 8.9.1992, 88/14/0014.

⁹² Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 95.

⁹³ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 95 mit Verweis auf FLD OÖ v.22.1.1999, ÖStZ-RME.

Nach herrschender Meinung ist hiermit kein völlig unbestimmter Personenkreis gemeint, sondern eher ein Bevölkerungsquerschnitt.⁹⁴

3.7 Begünstigungsschädliche Einschränkungen

Zu begünstigungsschädlichen Einschränkungen führt jedoch ein engeres Band, der gefördert sein soll. Ein Beispiel hierfür wäre ein Familienverband.⁹⁵ Einschränkungen sind jedoch zulässig, wenn die Voraussetzungen der Allgemeinheit im Übrigen erfüllt sind. Ein Sportverein könnte einen Aufnahmestopp für neue Mitglieder erteilen, falls seine Räumlichkeiten oder sein Zeitangebot begrenzt ist.⁹⁶ Zu bemerken ist dennoch, dass enge Zutrittsbegrenzungen den Verlust der Gemeinnützigkeit auslösen können. Die elitären Nobelclubs, wo das Erwerben von Mitgliedschaft durch hohe Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge mit Absicht gehemmt ist, bringen genauso wie Profisportvereine aus der Sicht abgabenrechtlicher Beurteilung Schwierigkeiten, da der Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen eintreten mag.⁹⁷ Zusammenfassend zählen eng gefasste Beitrittsbedingungen und zu hohe Mitgliedsbeiträge zu begünstigungsschädlichen Einschränkungen. Bedenken diesbezüglich sind angemessen, wenn der Mitgliedsbeitrag bzw die Beitrittsgebühr eine Höhe erreicht, die für Durchschnittsverdiener nicht mehr tragbar ist. Nach VereinsR 2001 kann von einer Mitgliedsbeitrag-Obergrenze von 1.800 Euro jährlich ausgegangen werden.⁹⁸ Bei kostenintensiven Vereinszwecken wie zB bei Golfvereinen, liegt die obere Grenze von Beitrittsgebühren oftmals zwischen 9.000 und 18.000 Euro jährlich und wird immerhin als unbedenklich eingestuft. Bereits der Vereinszweck ist bei solchen Fällen als elitär anzusehen, da der Beitritt nun mehr den wohlhabenden Personenkreisen möglich ist.⁹⁹ Aus dem Gebot des § 35 Abs 2 erster Satz BAO liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur bei einem Nutzen der Tätigkeit für das Gemeinwohl. Daraus wird abgeleitet, dass die Einstellung der Allgemeinheit gegenüber der jeweiligen Förderung gemeinnütziger Zwecke positiv sein muss.¹⁰⁰ Nach traditioneller Ansicht liegt kein Nutzen vor, sobald Bedenken oder Vorbehalte darüber vorliegen. Vorbehalte bedeuten Hindernis nur in dem Fall, wenn sie in „maßgeblichen Bevölkerungskreisen“¹⁰¹ vorkommen, also von einem nicht unbedeutenden Teil der Bevölkerung geteilt werden. Dabei bleibt nicht zu vergessen, dass

⁹⁴ BFH 13.12.1978, BStBl 1979 II 482; *Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung*⁹ 95.

⁹⁵ *Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung*⁹ 96.

⁹⁶ *Gehring*, Die Vereinsbesteuerung, FJ 2000, 69 (76).

⁹⁷ *Renner in Achatz, Die Besteuerung* II 156.

⁹⁸ VereinsR 2001 Rz 15.

⁹⁹ Vgl VereinsR 2001 Rz 15; BFH 13.8.1997, BStBl. II 1997, 794; VwGH 26.6.2000, 95/17/0003; *Renner in Achatz, Die Besteuerung* II 157; *Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung*⁹ 97.

¹⁰⁰ VereinsR 2001 Rz 20.

¹⁰¹ VereinsR 2001 Rz 25.

sich öffentliche Meinung mit der Zeit verändert. Das verursacht, dass ein Verein wegen Meinungsänderung in der Öffentlichkeit aus der Gemeinnützigkeit ausfällt oder umgekehrt in diese aufgenommen wird.¹⁰²

3.8 Mildtätige Zwecke

3.8.1 Begriff

Wie aus der Regelung § 37 BAO anzunehmen ist, bildet die Unterstützung bedürftiger Personen das Kernelement der Mildtätigkeit.¹⁰³ Während die Gemeinnützigkeit einen Nutzen für die Allgemeinheit erfordert, ist Mildtätigkeit auch bei der Unterstützung einer abgeschlossenen Personengruppe gegeben.¹⁰⁴ Die unterstützte Personengruppe muss im konkreten Fall nicht dem Personenkreis der Allgemeinheit entsprechen. Die einzelnen Personen im unterstützten Personenkreis müssen aber selbst tatsächlich hilfsbedürftig sein. Eine fehlende Einzelfallprüfung wäre ein Grund zum Verlust der Mildtätigkeit.¹⁰⁵

Der Begriff mildtätig und die Klammerausdrücke des § 37 BAO, humanitär und wohltätig, implizieren ein selbstloses Handeln.¹⁰⁶ Wie der Zustand der Hilfsbedürftigkeit verursacht wurde und wie lange dieser besteht ist irrelevant.¹⁰⁷ Von Relevanz ist nur, dass die Voraussetzungen in dem Zeitpunkt erfüllt sind, in dem die Hilfe geleistet wird.¹⁰⁸ Eine volle Entgeltlosigkeit der Leistung an Hilfsbedürftige ist nicht verlangt. Kostenbeiträge sind harmlos, solange durch dieses Mittel der Tätigkeit die Grenzen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs nicht überschritten werden. So kann die Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person mithilfe vom gesamten Einkommen als mildtätig eingestuft werden, solange es sich um eine aufwendige Vollbetreuung eines Behinderten mit sehr begrenztem Einkommen handelt.¹⁰⁹ Man unterscheidet zwischen materieller und persönlicher Hilfsbedürftigkeit.

¹⁰² Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 96.

¹⁰³ Vgl. Renner, Die Besteuerung der Vereinsrichtlinien 2001 und des Vereinsgesetzes 2002 für die Vereinsbesteuerung: Voraussetzungen – Chancen – Risiken – Wechselwirkungen, in Achatz (Hrsg.), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III: Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien – Rechnungslegung und Rechnungswesen – Spendenbegünstigung (2002) 66; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 101.

¹⁰⁴ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 101; VwGH 24.4.1978, 1054/77; VwGH 3.12.1969, 823/69.

¹⁰⁵ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 101.

¹⁰⁶ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 101; Renner in Achatz, Besteuerung III 66.

¹⁰⁷ Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit, 48; Kießling/Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (2002) 76.

¹⁰⁸ Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Gemeinnützige Vereine und Stiftungen (2004) D Rz 12.

¹⁰⁹ VwGH 19.9.2001, 99/16/0091.

3.8.2 Materielle Hilfsbedürftigkeit

Materielle Hilfsbedürftigkeit liegt dann vor, wenn weder Einkommen noch verwertbares Vermögen ausreichend für die Gewährleistung des notwendigen Lebensunterhaltens sind.¹¹⁰ Nach der österreichischen Verwaltungspraxis kann für die untere Einkommensgrenze der Betrag von 399,70 Euro wahrgenommen werden.¹¹¹

3.8.3 Persönliche Hilfsbedürftigkeit

Hierbei werden Personen unterstützt, die auf Grund ihrer körperlichen, seelischen oder geistigen Verfassung von fremder Hilfe abhängig sind. Die finanziellen Verhältnisse, sowie ein akuter Leidensdruck sind nicht von Bedeutung. Persönlich hilfsbedürftig sind somit zB Weisenkinder, Verbrechensoffer, von einer Behinderung bedrohte Personen.¹¹² Zur Linderung sind meistens Sach- und Dienstleistungen geeignet wie Besorgung von Einkäufen¹¹³ oder Essen auf Rädern^{114, 115}.

3.9 Kirchliche Zwecke

Eine Förderung kirchlicher Zwecke im Sinne von § 38 BAO setzt voraus, dass abgabenrechtliche Begünstigungen der Förderung gesetzlich anerkannten Kirchen und gesetzlich anerkannten Religionsgesellschaften zusteht, und nicht unbedingt der Förderung religiöser Zwecke, weil es dabei oft lediglich um Ausbreitung einer bestimmten Denkweise geht.¹¹⁶ Die mit § 38 BAO gemeinte Förderung zielt auf keine Begünstigung einer anerkannten Religionsgesellschaft selbst ab, sondern einer Körperschaft, die derartiger Einrichtung dient.¹¹⁷ Zu kirchlichen Zwecken zählen insbesondere die Errichtung und Erhaltung von Gotteshäusern und die Abhaltung von Exerzitien.¹¹⁸

3.10 Förderung der Ausschließlichkeit

3.10.1 Begriff

Zum Tatbestandsmerkmal der Ausschließlichkeit bestimmt § 39 BAO Voraussetzungen, die unbedingt in ihrer Gesamtheit erfüllt sein müssen, damit eine ausschließliche Förderung

¹¹⁰ VwGH 10.9.1998, 96/15/0271, Vgl auch *Baldauf* in *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Besteuerung⁹ 102.

¹¹¹ VereinsR 2001 Rz 29; *Renner* in *Achatz*, Besteuerung III 67.

¹¹² Vgl *Baldauf* in *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Besteuerung 103; *Renner* in *Achatz*, Besteuerung III 67.

¹¹³ VereinsR 200 Rz 86.

¹¹⁴ VereinsR 200 Rz 89.

¹¹⁵ *Burgert*, Umsatzbesteuerung von Vereinen. Der Verein Als Unternehmen (2008) 11.

¹¹⁶ *Stoll*, BAO-Kommentar, 458; Vgl VereinsR 2001 Rz 23 bis 27; *Baldauf*, Die Förderung religiöser Zwecke im Sinne des §35 BAO, FJ 2002, 126 ff.

¹¹⁷ Vgl *Renner* in *Achatz*, Besteuerung III 68.

¹¹⁸ § 38 Abs 2 BAO.

vorliegt. § 39 Z 1 befasst sich mit der Ausschließlichkeit im engeren Sinne, Z 2 bis 5 behandelt die Ausschließlichkeit im weiteren Sinne.¹¹⁹ Enge Verbundenheit der Ausschließlichkeit mit Satzungszwecken und dem Grundsatz der Selbstlosigkeit ist hier zu untersuchen.¹²⁰

3.10.2 Verbot der Verfolgung schädlicher Nebenzwecke (§ 39 Z 1 BAO)

§ 39 Z 1 BAO definiert, dass andere als die in den § 35 bis 38 BAO angeführten Zwecke nur in völlig untergeordnetem Umfang von der NPO verfolgt werden dürfen. Ein völlig untergeordneter Nebenzweck umfasst nicht mehr als 10 % der Gesamttätigkeit, wobei geringfügige Überschreitungen einen mehrjährigen Beobachtungszeitraum zulassen. Die Prüfung orientiert sich an Anhaltspunkten wie Ausgaben oder Zeiteinsatz. Werden in der Satzung neben begünstigten Zwecken auch nicht begünstigte Zwecke erwähnt, muss hier klar zum Ausdruck kommen, dass es sich um keine gleichrangige Zwecke handelt.¹²¹ Das wirtschaftliche Engagement an sich wird durch § 39 Z 1 BAO nicht ausgegrenzt, sondern verdeutlicht, dass diese kein Mittel zum Selbstzweck sein darf.¹²² Verfolgung mehrerer begünstigten Zwecke ist erlaubt.¹²³

3.10.3 Gewinnlosigkeit (§ 39 Z 2 BAO)

Der Ausschluss der Mitglieder und der Körperschaft selbst von Gewinnanteilen und sonstigen Entgelten muss in Satzung formuliert werden.¹²⁴ Fehlendes Ausschlussgebot stellt in der Rechtsgrundlage einen wesentlichen, in manchen Fällen sogar unbehebbarer Mangel dar.¹²⁵ Das Gewinnerzielungsverbot stellt ein schwer durchsetzbares Kriterium dar, wenn Mitglieder aus Rechtsbeziehungen zur Körperschaft Einkünfte erzielen dürfen. Nach Renner¹²⁶ ist als Trennungszeichen am häufigsten das Gründungsmotiv der Körperschaft wahrzunehmen. Erstens wird angenommen, dass sobald eine Körperschaft aus dem Motiv entsteht, seinen Mitgliedern regelmäßig Einkünfte zu gewähren, liegt grundlegend keine begünstigte Zweckverfolgung vor, selbst wenn die Körperschaft der Art seiner Tätigkeit nach begünstigtem Zweck verfolgt. Zweitens resultieren die Einkünfte der Mitglieder letztendlich aus der

¹¹⁹ Vgl. Moritz, Die Kapitalveranlagungen durch Non-Profit-Organisationen, in: Achatz (Hrsg.), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (2000) 70.

¹²⁰ Bolek-Fügel/Fahringer/Postl/Holzinger/Klettenhofer/Leimstättner/Leitgeb/Obermair/Pilz/Schachenhofer in BDO Austria, Gemeinnützige Organisationen² 10; Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen (2008) 35.

¹²¹ Vgl. VwGH 30.4.1999, 98/16/0317.

¹²² Renner in Achatz, Besteuerung II 71.

¹²³ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 113.

¹²⁴ Thallinger in Achatz, Besteuerung II 51.

¹²⁵ Baldauf, Die Statuten des gemeinnützigen Vereins, SWK 2001, 526 (531) mit Verweis auf VwGH 27.1.1998, 97/14/0022.

¹²⁶ Renner in Achatz, Besteuerung II 72.

Zweckverfolgung. In diesem Kontext ist zu definieren, wie der Begriff des „Gewinnstrebens“ zu interpretieren ist. Herrschende Meinung versteht darunter den Verzicht, aus einer Tätigkeit Gewinne erwirtschaften zu wollen, wobei das reine Kostendeckung unbedenklich ist.¹²⁷

3.10.4 Zuwendungsverbot an Mitglieder (§ 39 Z 3 BAO)

§ 39 Z 3 BAO bestimmt, dass die Mitglieder bei dem Ausscheiden oder bei Auflösung bzw. Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als die seinerzeit einbezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert der Sacheinlagen verlangen dürfen.¹²⁸ Die Wertberechnung orientiert sich an der Zeitpunkt der Einlage.¹²⁹ Kapitalanteile und Sacheinlagen sind als solche Leistungen der Mitglieder zu betrachten, die diese über ihre Mitgliedsbeitrag hinaus geleistet haben. Zusammenfassend besagt § 39 Z 3 BAO, dass die Teilnahme der Körperschaftsmitgliedschaft an eventuellen Wertsteigerungen vom Körperschaftsvermögen nicht erwünscht ist.¹³⁰

3.10.5 Gebot der sparsamen Verwaltung des Vereinsvermögens (§ 39 Z 4 BAO)

Nach § 39 Z 4 BAO liegt eine begünstigungsschädliche Vergütung nur dann vor, wenn diese unverhältnismäßig hoch ist. Wann eine Vergütung begünstigungsschädlich ist, wird im Einzelfall entschieden. Der Kreis ist hierbei nicht auf Mitglieder beschränkt. Es wird nicht angenommen, dass die für Körperschaft tätige Personen wirtschaftlich benachteiligt werden müssen. Selbstlosigkeit der Körperschaft bedingt nicht gleich Selbstlosigkeit der für sie Wirkenden.¹³¹

3.10.6 Vermögensverwendungspflicht § 39 Z 5 BAO

Im Fall einer Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft als auch bei Wegfall seiner Verfolgung der begünstigten Zwecke darf das, nach Begleichung aller Verbindlichkeiten, verbleibende Vermögen wiederholt lediglich für gemeinnützige Zwecke eingesetzt werden. Dies gilt klarerweise nur dann, wenn die eingezahlte Kapitalanlage den gemeinen Wert der Sacheinlagen übersteigt. Das Körperschaftsvermögen kann entweder abstrakt für begünstigte Zwecke iSd §§ 34 ff BAO oder konkret für einen bestimmten begünstigten Zweck verwendet werden. Es besteht auch die Möglichkeit, einen konkreten Nachfolgerechtsträger zu nennen,

¹²⁷ Renner in Achatz, Besteuerung III 72; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 114; VwGH 19.9.2001, 99/16/0091.

¹²⁸ Renner in Achatz, Besteuerung II 162.

¹²⁹ Renner in Achatz, Besteuerung III 77.

¹³⁰ Renner in Achatz, Besteuerung III 78.

¹³¹ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 116.

der aber selbstverständlich abgabenrechtlich begünstigter Rechtsträger ist und welcher dieses Vermögen auch für begünstigte Zwecke verwendet.

3.10.7 Resümee

Resümierend kann erkannt werden, dass es sich bei dem Tatbestand der Ausschließlichkeit (§ 39 BAO) in der ersten Linie um praktisch reine Verfolgung des tatsächlichen Körperschaftszweck handeln muss. Das trifft die Tätigkeit (Z 1) als auch den Mitteleinsatz (Z 2, 4 und 5). Ein weiterer Kerngedanke ist das Gewinnerzielungsverbot für die Körperschaft selbst (Z 2). Der dritte wesentliche Punkt ist das Ausschüttungsverbot und Verbot des Zulassens sonstigen Nutzens auf Ebene Körperschaftsmitglieder als auch auf Ebene fremd tätigen Personen. Dies gilt solange die Körperschaft existiert (Z 4) als auch wenn sie beendet ist (Z 5).¹³²

3.11 Förderung der Unmittelbarkeit

3.11.1 Begriff

Grundsatz der Unmittelbarkeit bedeutet gem § 40 BAO, dass die Körperschaft den begünstigten Zweck selbst erfüllen muss. Eine Ausnahme aus diesem Grundsatz bildet die Erfüllung durch einen weisungsabhängigen Dritten, der in eigener Verantwortung und im eigenen Namen handelt und in einem Weisungsverhältnis zur Körperschaft steht. Der Dritte ist somit verpflichtet, den Statuten des Rechtsträgers nachzukommen. Es kann sich um eine natürliche als auch eine juristische Person handeln, die aber nicht unbedingt nach Bestimmungen der §§ 34 ff BAO begünstigt ist.¹³³ Der Einsatz derartiger Kräfte muss sich bereits aus den Statuten ergeben.¹³⁴ Vorausgesetzt ist, dass eine Körperschaft, die lediglich begünstigte Aufträge finanziert, den begünstigten Zwecken nur dann unmittelbar dient, wenn sie auf denjenigen, dem die Anlage überlassen wird, Einwirkungsmöglichkeiten aus § 40 Abs 1 zweiter Satz BAO besitzt. Eine bloße Versorgung von Mitteln, um begünstigte Zwecke anderer Körperschaften zu unterstützen stellt keine unmittelbare Förderung dar. Der Unmittelbarkeitsgrundsatz strebt ein aktives Tun um das begünstigte Zweck zu erreichen.¹³⁵ Demzufolge liegt keine unmittelbare Förderung im Zusammenhang mit sportlichen Aktivitäten bei so genannten „Fanclubs“ vor, da die selbst keine aktive Sportausübung fördern.¹³⁶ Keine unmittelbare Förderung liegt auch bei

¹³² Renner in Achatz, Besteuerung II 79.

¹³³ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 121; Renner in Achatz, Besteuerung II 165.

¹³⁴ Renner in Achatz, Besteuerung III 85.

¹³⁵ Wiesner, Die laufende Besteuerung der Privatstiftung, in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien 1994, 181.

¹³⁶ Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit, 63; Berger, Der Verein im Steuerrecht⁵ (2018) 25.

einer bloßen Finanzierung eines Sportvereins durch eine Körperschaft vor, ohne dass sich diese um den Sportbetrieb auch kümmert.¹³⁷ Des Weiterem wurde die Unmittelbarkeit der Zweckverwirklichung durch VwGH¹³⁸ bei der Tätigkeit politischer Parteien bzw Vereine abgelehnt.

3.11.2 Spendensammelvereine

Zu problematisieren ist auch die (fehlende) Unmittelbarkeit bei so genannten „Spendensammelvereinen“¹³⁹, die Geld einsammeln und dieses abzüglich der angefallenen Verwaltungskosten in Form von Spenden an begünstigte Institutionen oder einzelne Personen vermitteln.¹⁴⁰ Würde die Spendensammlung im Zuge von einer karikativen Veranstaltung organisiert, würden zusätzlich für die wirtschaftliche Tätigkeit Umsatz- und Körperschaftssteuer eintreten. In solchen Fällen ist es somit notwendig, dass der unmittelbar begünstigte Hauptbereich in der Vereinsatzung angeführt und tatsächlich auch durchgesetzt wird, auch wenn durch einen Erfüllungsgehilfen, deren Einfluss unmittelbar dem Verein zugeordnet werden kann.

3.11.3 Unmittelbarkeit von Dachverbänden

Bei Sportvereinen gilt nach § 40 Abs 2 BAO eine gesonderte Regelung für so genannte „Dachverbände“¹⁴¹. Ein Verein steht in Führungsposition, solange er nach der Satzung als Spitzenverein einer Anzahl von Zweigvereinen mit weisungsgebender Funktion angesehen ist. Unabhängig der Tatsache, ob der Führungsverein neben seiner Leitungsfunktion auch noch eigene unmittelbare Zweckverwirklichung verfolgt oder sich nur der Leitung von den untergeordneten Vereinen widmet, müssen die untergeordneten Vereine begünstigte Zwecke verfolgen.¹⁴² Dies würde bedeuten, dass der Österreichische Fußballverbund seinen Status als abgabenrechtlich begünstigt nicht mehr besitzen würde, wenn auch nur ein und sogar der kleinste untergeordnete Verein nicht mehr als abgabenrechtlich begünstigt eingestuft wäre.¹⁴³ Dieser führt in der Praxis zu signifikanten Schwierigkeiten. Um dieses unerwünschte Ausscheiden von abgabenrechtlich begünstigter Position zu vermeiden, müsste der Dachverband gegenüber einem untergeordneten Verband, der die abgabenrechtliche

¹³⁷ Ritz, BAO, Kommentar, Ausführungen zu den §§ 34 Tz 2 zu § 40.

¹³⁸ VwGH 3.10.1996, 94/16/0246.

¹³⁹ Achatz in Achatz, Besteuerung II 44.

¹⁴⁰ Renner in Achatz, Besteuerung III 86.

¹⁴¹ Ritz, BAO, Kommentar, Ausführungen zu den §§ 34 Tz 3 zu § 40.

¹⁴² Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung 123.

¹⁴³ Vgl Kohler/Quantschnigg/Wiesner, 69.

Begünstigungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, unverzüglich reagieren und die gegen die Voraussetzungen verstoßende Körperschaft Unterverband beispielsweise ausschließen.¹⁴⁴

5. Vereine und die steuerliche Behandlung ihrer Aktivitäten im Lichte der BAO

4.1 Verein

Wie bereits im Absatz 3.3 erwähnt, können gemeinnützige Organisationen zwischen unterschiedlichen Rechtsformen wählen.¹⁴⁵ Da eine NPO ideelle Zwecke verfolgt und der Verein nicht auf Gewinn ausgerichtet sein darf, erscheint der Verein als geradezu passende Rechtsform für eine NPO zu sein.¹⁴⁶ Im Folgenden wird erklärt wieso.

Ein Verein ist nach § 1 Abs 1 VerG¹⁴⁷ ein auf Dauer angelegter, freiwilliger Zusammenschluss mindestens zweier Personen. Er ist auf die Verfolgung eines bestimmten, gemeinsamen, ideellen Zwecks gerichtet und besitzt einen Namen und körperschaftliche Verfassung. Ein Verein ist eine statutenmäßige Organisation mit Rechtspersönlichkeit. Nach dem Zweck unterscheidet man zwischen ideellen und wirtschaftlichen Vereinen.¹⁴⁸

Verbünden sich mehrere Personen mit dem Ziel gemeinnützige Zwecke zu verfolgen zu einem Verein, wird grundsätzlich nur der Vereinsbereich abgabenrechtlich begünstigt, nicht aber die wirtschaftliche Tätigkeit des Vereines. Die Tätigkeiten, die ein Verein als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, Gewerbebetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vollzieht, kann Verlust von steuerlichen Begünstigungen für den gesamten Verein implizieren.

Nicht alle Vereine, die nach dem Vereinsgesetz entstehen, sind automatisch auch abgabenrechtlich begünstigt. Nach dem Vereinsgesetz dürfen Vereine zwar „nicht auf Gewinn berechnet“ sein, die BAO erfordert aber zusätzliche Voraussetzungen, damit abgabenrechtliche Begünstigungen gewährt werden.¹⁴⁹

4.2 Ideeller Zweck des Vereins

¹⁴⁴ VereinsR 2001 Rz 122; Renner in Achatz, Besteuerung III 85; Renner in Achatz, Besteuerung II 65; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 123.

¹⁴⁵ Krejci in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Non-Profit-Organisationen 253; Achatz in Achatz, Besteuerung II 28.

¹⁴⁶ Vgl Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner¹⁰ 140; Krejci in Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht, Non-Profit-Organisationen 254.

¹⁴⁷ Bundesgesetz über Vereine (Vereinsgesetz 2002 - VerG) BGBl. I Nr. 66/2002.

¹⁴⁸ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 34; § 1 Abs 2 VerG.

¹⁴⁹ BMF, Vereine und Steuern 12.

Nach dem VerG ist der Zweck des Vereines das Erreichen von ideellen Zielen. Dies gleicht keinesfalls unbedingt einer Förderung gemeinnütziger Zwecke.¹⁵⁰ Der Ausdruck „ideeller“ Verein soll ein Gegenbegriff zum „auf Gewinn berechneten“ Verein sein.¹⁵¹ Der gemeinnützige Verein ist kein Synonym für den ideellen Verein. Liegt der statutenmäßige Zweck eines Vereins in wirtschaftlicher Tätigkeit, handelt es sich um einen wirtschaftlichen Verein und somit um das Gegenteil vom ideellen Verein.¹⁵² Die Geschäftsführung vom ideellen Verein muss tatsächlich Verfolgung von ideellen Zwecken anstreben.¹⁵³ Alle Vereine, die zu wirtschaftlichen Zwecken gegründet wurden, sind als wirtschaftliche zu behandeln.

Die Tatsache, dass der Verein einem ideellen Zweck nachkommt, schließt eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht vollkommen aus. Es gibt das sogenannte „Nebenzweckprivileg“, welches die Unterordnung einer „auf Gewinn berechneten“ Tätigkeit zur Verwirklichung von Nebenzwecken ermöglicht, um dadurch die ideellen Ziele erreichen zu können. Es ist jedoch fraglich, inwiefern die wirtschaftliche Betätigung nur zur Erfüllung eines Nebenzwecks erfolgt.¹⁵⁴ Wird die wirtschaftliche Tätigkeit eines solchen Vereins als Nebenzweck angesehen, müssen die daraus resultierten ökonomische Vorteile nicht allein für die Mitglieder, sondern für die Allgemeinheit vom Nutzen sein. Anhand von Statuten muss die Abgrenzungsfrage, ob es ein ideeller oder wirtschaftlicher Verein vorliegt, klar zu beantworten sein. Wird der „Vereinszweck“ mit den „materiellen Mitteln zur Erreichung des Vereinszwecks“ verwechselt, kann der Verein nicht mehr als ideeller eingestuft werden.¹⁵⁵

4.2.1 Wirtschaftliche Aktivitäten eines begünstigten Rechtsträgers

Ein ideeller Verein kann jedoch ohne finanzielle Mittel seinem statutenmäßig vorgesehenen Zweck nicht nachkommen.¹⁵⁶ Der Verein schafft sein Vermögen mit Hilfe von leistungsunabhängigen oder leistungsabhängigen Aktivitäten.¹⁵⁷ Auch Aktivitäten, die die Zweckverwirklichung von begünstigten Vereinen unterstützen können leistungsabhängig oder leistungsunabhängig eintreten.

¹⁵⁰ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 34; Vgl auch BMF, Vereine und Steuern 12.

¹⁵¹ VfGH 29.11.1982, B190/82; Bydlinski, Das Vereinsgesetz 2002 – Darstellung der wichtigsten neuen Regelungen für ideelle Vereine, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III: Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien – Rechnungslegung und Rechnungswesen – Spendenbegünstigung (2002) 25.

¹⁵² Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 34; §§ 34 BAO.

¹⁵³ Vgl BMF, Vereine und Steuern 6.

¹⁵⁴ Burgert, Umsatzbesteuerung von Vereinen. Der Verein Als Unternehmen (2008) 6.

¹⁵⁵ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 35.

¹⁵⁶ Vgl. § 1 der RV zum VerG 2002; Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 140.

¹⁵⁷ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner⁹ 140.

4.2.1.1 Leistungsabhängige vs leistungsunabhängige Vermögensbildung

Unter leistungsunabhängigen Maßnahmen zur Vermögensbildung fallen das Erhalten von Subventionen sowie die Einnahme von ordentlichen und außerordentlichen Mitgliedsbeiträgen. Bei der Abgrenzungsfrage zwischen leistungsunabhängigen und leistungsabhängigen Aktivitäten ist entscheidend, dass die leistungsunabhängige Tätigkeit, die nicht unbedingt in Verbindung mit dem Vereinszweck stehen muss, eine materielle Grundlage für die ideelle Zweckverfolgung darstellt. Würde diese Tätigkeit zum Eigennutz eingesetzt, würde das den Entfall von abgabenrechtlichen Begünstigungen bedeuten¹⁵⁸.

4.2.1.2 Leistungsunabhängige vs leistungsabhängige Zweckverwirklichung

Laut hM¹⁵⁹ liegt eine leistungsunabhängige Zweckverwirklichung dann vor, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Mithilfe von ideellen oder materiellen Mitteln
2. wird entweder die Allgemeinheit gefördert (§34 ff BAO), oder es wird leidenden Personen (§ 37 BAO) oder gesetzlich anerkannten Kirchen oder Religionsgesellschaften (§38 BAO) geholfen,
3. ohne eine Gegenleistung zu verlangen.

Unentgeltliche Vorträge, Führungen und Beratungs- oder Dienstleistungen zählen als Beispiele einer leistungsunabhängigen Zweckverwirklichung.¹⁶⁰

Wenn die Körperschaft von ihren Mitgliedern oder Dritten Geld oder geldwerte Güter ohne eigene Gegenleistung erhält, wie zB Spenden oder Zuschüsse, entstehen keine Einnahmen aus wirtschaftlicher Betätigung.¹⁶¹ Hängt eine Leistung des Vereines hingegen von einer Gegenleistung ab, liegt eine wirtschaftliche oder geschäftsmäßige Zweckverwirklichung vor und es handelt sich dabei idR um einen so genannten „wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb“¹⁶².¹⁶³ Hierzu zählen zB Eintrittspreise für eine kulturelle Veranstaltung oder zu einem Fußballspiel.

¹⁵⁸ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 140.

¹⁵⁹ Vgl auch Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 142.

¹⁶⁰ BMF, Vereine und Steuern 21, VereinsR Rz 460.

¹⁶¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³ (2014) 439.

¹⁶² Vgl § 31 BAO, VereinsR 2001 Rz 136ff.

¹⁶³ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner⁹ 143, BMF, Vereine und Steuern 21, VereinsR Rz 339, 434.

Dieser Zusammenhang von Zweckverwirklichung und dem wirtschaftlichen Aspekt ist nicht begünstigungsschädlich, solange der Hintergedanke der Gegenleistung, die Zweckverwirklichung in irgendeiner Art und Weise zu unterstützen, ist. Es ist irrelevant, ob sich eine solche Zweckverfolgung auf Nichtmitglieder oder Mitglieder zusammen mit Nichtmitgliedern richtet.¹⁶⁴ Aufpassen muss man, sobald die Zweckverfolgung nur an Vereinsmitglieder gerichtet ist und somit Eigennutz statt Gemeinnutz fördert, wenn es nicht jedem ermöglicht wird, Mitglied zu werden. Mögliche Beschränkungen, die erlaubt sind, wurden bereits im Teil 3.6.1 erwähnt.

4.2.2 Vereinstätigkeiten

In diesem Kapitel werden die Tätigkeiten und Einnahmen eines steuerlich begünstigten Vereins näher erläutert. Die angehängte Abbildung soll einer besseren Vorstellung der Beziehungen zwischen den einzelnen Tätigkeiten dienen. Auf die einzelnen Tätigkeiten und Einnahmen sowie die Zusammenhänge zwischen diesen wird einzeln in den Unterkapiteln eingegangen.

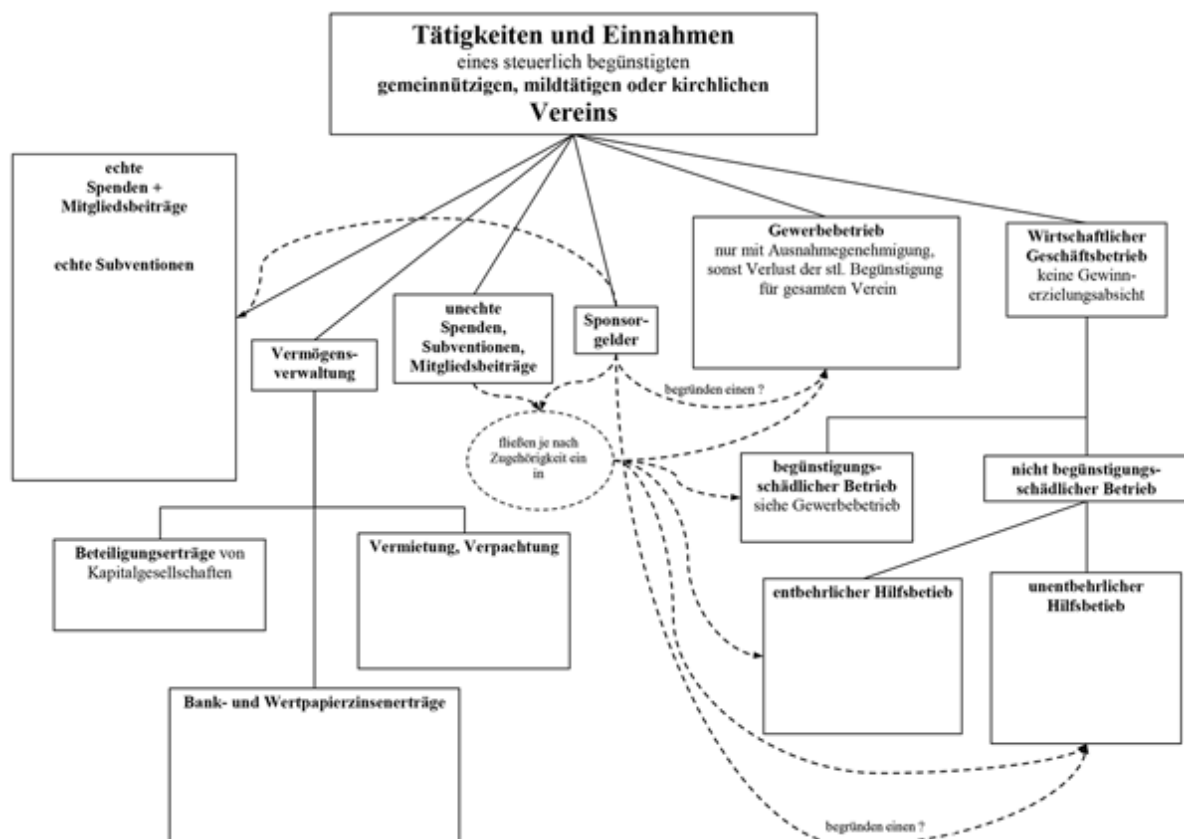


Abbildung 1: Einkünfte eines steuerlich begünstigten Vereins.¹⁶⁵

¹⁶⁴ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner⁹ 143.

¹⁶⁵ Lummerstorfer, Tätigkeiten und Einnahmequellen und deren Besteuerung, in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg.), Das Recht der Vereine⁶ (2019).

4.2.2.1 Mitgliedsbeiträge

Wie bereits angedeutet, Tätigkeiten ohne wirtschaftliche Ziele sind im Allgemeinen nicht steuerpflichtig. Zu solchen Tätigkeiten zählen zB Vereinnahmung von „echten“ Mitgliedsbeiträgen und Spenden, kostenlose Abgabe von Informationsschriften, solange damit keine Einnahmen im Zusammenhang stehen, sowie kostenlose Veranstaltung von Kursen usw.¹⁶⁶ Bei Mitgliedsbeiträgen handelt es sich um eine freiwillig begründete Rechtspflicht zur Zahlung, da die Zahlungspflicht des Mitgliedsbeitrags mit dem Beitritt zum Verein verbunden wird.¹⁶⁷

4.2.2.1.1 Echte Mitgliedsbeiträge

Echte Mitgliedbeiträge werden von Vereinsmitgliedern gezahlt, mit dem Ziel die Erfüllung des Gemeinschaftszwecks zu unterstützen.¹⁶⁸ Die Mitglieder verlangen für diese Leistung keine direkte Gegenleistung.¹⁶⁹ Aufgrund von keinem Leistungsaustausch, werden die echten Mitgliedsbeiträge nicht mit Umsatzsteuer belastet, da sie als nicht steuerbar kategorisiert sind.¹⁷⁰ In der Praxis sind Fälle, wo echte Mitgliedsbeiträge vorkommen, mit Schwierigkeiten verbunden. Oft zahlen die Mitglieder die Mitgliedsbeiträge nur, weil sie sich eine Gegenleistung vom Verein erhoffen. Nur beim Vorliegen einer ausreichend konkreten Gegenleistung würde kein „echter Mitgliedsbeitrag“ vorliegen.¹⁷¹ Bei satzungsmäßig festen Mitgliedsbeiträgen für das Sportanlagenbenutzen handelt es sich um einen echten Mitgliedbeitrag und dies unabhängig vom Umfang der Verwendung.¹⁷² Werden aber für die Anlagenbenutzung nur bestimmte Zeit- Slots eingeteilt oder ist die Höhe des Mitgliedsbeitrags von dem Nutzungsausmaß abhängig, wird ein unechter Mitgliedbeitrag angenommen.¹⁷³ Ein echter Mitgliedsbeitrag im Sportbereich liegt auch dann vor, wenn die Mitgliedschaft Rechte zur Inanspruchnahme von Vereinseinrichtungen wie zB die Teilnahme am allgemeinen Trainingsbetrieb oder die Nutzung der Tennisplätze berechtigen.¹⁷⁴

¹⁶⁶ BMF, Vereine und Steuern 21.

¹⁶⁷ Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² (2015) 267.

¹⁶⁸ Burgert, Der Verein als Unternehmen 11; Berger in Achatz, Beteuerung II 99.

¹⁶⁹ Vgl Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² (2015) 371.

¹⁷⁰ UStR 2000 Rz 33.

¹⁷¹ Berger, Rechtsfolgen der Gemeinnützigkeit im derzeitigen Umsatzsteuerrecht aus der Sicht der Verwaltungspraxis, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen II: Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Risiken (2001) 99.

¹⁷² Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 147.

¹⁷³ Berger in Achatz, Besteuerung II 99.

¹⁷⁴ Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² (2015) 372.

Nach deutscher Literatur und Rechtslage ist für Annahme eines echten Mitgliedsbeitrags ausschlaggebend, dass die Beiträge in gleicher Höhe sind oder nach einer für alle Mitglieder fixen Bemessungsgrundlage proportional auskalkuliert werden.¹⁷⁵ Dabei ist die Gleichheit auch dann gegeben, wenn das Muster für die Errechnung von Beiträgen für alle Mitglieder identisch aussieht oder die Bemessung nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder gerichtet ist, wie beispielsweise nach Alter, Zustand, Vermögen oder Einkommen.¹⁷⁶ Ein echter Mitgliedsbeitrag wird auch dann angenommen, wenn in diversen Vereinsabteilungen diverse Beitragshöhe erhoben wird. Dadurch, dass die Kosten für einzelne Abteilungen unterschiedlich hoch sein können, können auch die Mitgliedsbeiträge in kostenaufwendigen Abteilungen höher sein.¹⁷⁷

Echter Mitgliedbeitrag liegt hingegen regelmäßig vor, wenn die Mitgliedsbeiträge bei einem Tierzuchtverein nach Menge der gehaltenen Tiere bestimmt sind.¹⁷⁸ Das gleiche gilt auch für den Fall eines freiwilligen Kostenersatzes für die Bereitstellung von Räumlichkeiten, die vom Verein gewährleistet wurden.¹⁷⁹

4.2.2.1.2 Unechte Mitgliedsbeiträge

Werden hingegen Mitgliedsbeiträge eingezogen, die mit einer konkreten Gegenleistung im Zusammenhang stehen, liegt ein „unechter“ Mitgliedsbeitrag vor.¹⁸⁰ Diese Einnahmen sind entsprechend der betrieblichen Tätigkeit zuzurechnen.¹⁸¹ Bei „unechten“ Mitgliedsbeiträgen steht somit der Leistung eines Vereinsmitglieds eine konkrete Gegenleistung des Vereins gegenüber und diese Gegenleistung ist steuerbar.¹⁸² Auch wenn der Gemeinschaftszweck in der Erbringung spezieller Einzelleistungen gegenüber den einzelnen Mitgliedern zu finden ist, liegt jedenfalls ein „unechter“ Mitgliedsbeitrag vor.¹⁸³ Die Eigeninteresse der Mitglieder ist nämlich vorhanden.¹⁸⁴

Bei den folgenden Beispielen handelt es sich um unechte Mitgliedsbeiträge:

¹⁷⁵ *Burgert*, Der Verein als Unternehmen 24.

¹⁷⁶ *Burgert*, Der Verein als Unternehmen 24; BFH 08.09.1994, BStBl. II 1994, 957

¹⁷⁷ Vgl. *Brinkmeier*, Vereinsbesteuerung: Steuervorteile durch Gemeinnützigkeit (2008) 171; *Burgert*, Der Verein als Unternehmen 24.

¹⁷⁸ VwGH 3.11.1961, 855/61.

¹⁷⁹ VwGH 3.11.1986, 86/15/0003.

¹⁸⁰ Vgl. BMF, Vereine und Steuern 21; VereinR Rz 434; *Hammerl/Fuchs*, Die Ertragsteuerpflicht bei gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen, RdW 2020/609 877 (Stand 20.11.2020, lexisnexus.at).

¹⁸¹ *Augsten*, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² (2015) 372; BMF, Vereine und Steuern (2016) 27.

¹⁸² *Berger* in *Achatz*, Besteuerung II 100; *Burgert*, Der Verein Als Unternehmen 24.

¹⁸³ *Berger* in *Achatz*, Besteuerung II 100; VereinR Rz 434.

¹⁸⁴ *Burgert*, Der Verein Als Unternehmen 24.

- Monatlich bezahlter Mitgliedsbeitrag der Reitvereinsmitglieder für das Versorgen von Reitpferden.¹⁸⁵
- Mitgliedsbeiträge für Eintrittskarten von Kulturvereinen oder für Zurverfügungstellung von Sportausrüstung für die Mitglieder, sowie für die Veröffentlichung einer Anzeige in der Vereinszeitung.¹⁸⁶
- Mitgliedbeiträge von Mitgliedern für die vom Verein organisierten Kurse und Seminare.¹⁸⁷
- Mitgliedsbeiträge an einen Schadenshilfeverein im Falle einer Mitgliederanwerbung infolge von Schadensfällen, Leistungsübernahme in Verbindung mit dem zur Mitgliedschaft Anlass gebenden Schadensfall und fünfjähriges Engagement der Mitglieder im Verein.¹⁸⁸
- Mitgliedsbeiträge an einen Flugambulanzverein.¹⁸⁹
- Wenn ein Verein wirtschaftliches Interesse seiner Mitglieder fördert, sind Mitgliedsbeiträge für diesen Verein als unechte Mitgliedsbeiträge zu vermuten.¹⁹⁰

Die Einteilung von Mitgliedbeiträgen als „echte“ oder „unechte“ kann umsatzsteuerlich eine Rolle spielen, das aber nur im Fall, wenn bei unentbehrlichen und entbehrlichen Hilfsbetrieben eine Liebhabereivermutung widerlegt wird. In diesem Fall werden unechte Mitgliedsbeiträge als Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes gem § 45 Abs 1 oder 2 BAO angesehen und falls der Betrieb umsatzsteuerpflichtig ist, wird auch dieser Betrag der Umsatzsteuer unterliegen müssen.¹⁹¹ Als Beispiel hierfür nennt Berger¹⁹² ein Museumsverein, dessen Mitglieder einmal pro Jahr das Museum umsonst besuchen können. Die Höhe des Mitgliedsbeitrags gleich der Höhe einmaligen Eintritts. Entscheidet sich der Verein für Umsatzsteuer, sind auch diese Mitgliedsbeiträge steuerbar.

¹⁸⁵ VereinR Rz 435.

¹⁸⁶ UStR 2000 Rz 1243

¹⁸⁷ VereinR Rz 435; BMF, Vereine und Steuern 22.

¹⁸⁸ VwGH 28.4.1993, 90/13/0245.

¹⁸⁹ VwGH 11.9.1997, 95/15/0022; Vgl auch VwGH 11.9.1997, 95/15/0022.

¹⁹⁰ VereinR Rz 436.

¹⁹¹ Berger in Achatz, Besteuerung II 101.

¹⁹² Berger in Achatz, Besteuerung II 101.

4.2.2.1.3 Gemischte Mitgliedsbeiträge

Gemischte Mitgliedsbeiträge sind in der Regel aufzuteilen.¹⁹³ Bedarfsweise ist es möglich, die Gliederung in echte und unechte Mitgliedselemente abzuschätzen.¹⁹⁴ Es ist anzunehmen, dass die Schätzung in steuerbare und nicht steuerbare Komponente sehr ungünstig ausfallen kann.¹⁹⁵

Mitgliedsbeiträge an einen Sportverein, die nach Vereinsleistungen unterteilt werden, zählen grundsätzlich zu gemischten Mitgliedsbeiträgen.¹⁹⁶ Übersteigt der Mitgliedsbeitrag einen üblichen echten Mitgliedsbeitrag nicht, so muss dieser nicht aufgeteilt werden und gilt zur Gänze als echter Mitgliedsbeitrag. Derartige Mitgliedsbeiträge sind meist dem Sportbetrieb zuzurechnen und sind somit steuerbefreit.¹⁹⁷

Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der Lehre sind Mitgliedsbeiträge zu Vereinen nicht begünstigt.¹⁹⁸ Prinzipiell mag die Aussage korrekt sein. In Einzelfällen ist jedoch fragwürdig, ob die den Mitgliedern gewährten Vergünstigungen nicht bereits als Gegenleistung für die Einzahlung des Mitgliedsbeitrags wahrzunehmen sind und dies vor allem bei Vereinen, die wirtschaftlich tätig sind und/oder höhere Mitgliedsbeiträge verlangen, da es eine Form von „Ehrenmitgliedschaft“ ist bzw es geht um fördernde Mitglieder.¹⁹⁹

4.2.3 Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Gewinnbetriebe

Wirtschaftliche Betätigungen sind in Anlehnung an die allgemeine Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Sinne von § 31 BAO alle selbständigen, nachhaltigen Betätigungen ohne Gewinnabsicht zu verstehen, „wenn durch die Betätigung Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden,“ und die Betätigung über die Vermögensverwaltung hinausgeht.²⁰⁰

Der Begriff der wirtschaftlichen Betätigung wird somit wesentlich durch das Attribut der Entgeltlichkeit geprägt. Dabei handelt es sich hierbei um Tätigkeiten, die in Einnahmen

¹⁹³ Renner in Achatz, Besteuerung II 172.

¹⁹⁴ Berger in Achatz, Besteuerung II 101; Vgl VereinsR Rz 438.

¹⁹⁵ Burgert, Der Verein Als Unternehmen 26.

¹⁹⁶ VereinsR Rz 339,434; BMF, Vereine und Steuern 22.

¹⁹⁷ VereinsR Rz 438.; Renner in Achatz (2001) 173.

¹⁹⁸ VereinsR Rz 1330, EStR 2000 Rz 1330; Baldauf, Die Spendenbegünstigung des EStG, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III: Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien – Rechnungslegung und Rechnungswesen – Spendenbegünstigung (2002) 129.

¹⁹⁹ Baldauf in Achatz, Besteuerung III 129.

²⁰⁰ BMF, Vereine und Steuern 21.

resultieren.²⁰¹ Als keine wirtschaftlichen Betätigungen werden solche Aktivitäten angesehen, die nur der Einkommensverwendung dienen, wie zB der Verbrauch von Mitteln für steuerbegünstigte Zwecke.²⁰²

Innerhalb des Bereichs der wirtschaftlichen Betätigung lassen sich die Tätigkeiten je nach ihrem Zweck und ihrer steuerlichen Behandlung in drei Arten von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterteilen²⁰³:

- Unentbehrlicher Hilfsbetrieb
- Entbehrlicher Hilfsbetrieb
- Begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb unterscheidet sich vom Gewinnbetrieb durch das mangelnde Gewinnstreben.²⁰⁴ Ein Gewinnbetrieb wird mit Gewinnabsicht geführt.²⁰⁵

Betreibt ein einheitlicher Betrieb Teilbereiche mit diversen Betriebsformen, spricht man von einem Mischbetrieb.²⁰⁶

Wird im Bereich des Mannschaftssportsports eine Profimannschaft unter Sportverein geführt, so begründet dies ein Profisportbetrieb.²⁰⁷ Es handelt sich in diesem Fall um einen begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einen Gewinnbetrieb.²⁰⁸

4.2.3.1 Unentbehrlicher Hilfsbetrieb

Sobald die Vereinstätigkeit nach außen erscheint, wird eine wirtschaftliche Tätigkeit entwickelt, die aus steuerlicher Sicht mögliche Steuerpflicht begründen könnte.²⁰⁹

Ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb nach § 45 Abs 2 BAO liegt dann vor, wenn²¹⁰

²⁰¹ § 31 BAO; Vgl auch *Kofler*, Wirtschaftliche Aktivitäten von Non-Profit-Organisationen, in *Achatz* (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen: KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts² (2004) 80.

²⁰² *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³ (2014) 439, Vgl *Hammerl/Fuchs*, Die Ertragsteuerpflicht bei gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen, RdW 2020/609 877 (Stand 20.11.2020, lexisnexus.at).

²⁰³ Vgl BMF, Vereine und Steuern 23.; *Kofler* in *Achatz*, Die Besteuerung² (2004) 82.

²⁰⁴ *Grünberger/Zwettler*, Praxisratgeber für Vereine (2008) 58.

²⁰⁵ BMF, Vereine und Steuern 23.

²⁰⁶ BMF, Vereine und Steuern 23.

²⁰⁷ BMF, Vereine und Steuern 23.

²⁰⁸ VereinsR Rz 878 ff.

²⁰⁹ *Renner* in *Achatz*, Besteuerung II 170.

²¹⁰ VereinsR Rz 151; BMF, Vereine und Steuern 23, *Renner* in *Achatz*, Besteuerung II 171; *Kofler*, Wirtschaftliche Aktivitäten von Non-Profit-Organisationen, in *Achatz*, Die Besteuerung² 94; *Renner* in *Kohler/Quantschnigg/Wiesner*, Besteuerung¹⁰ 170; *Stoll*, BAO, 491.

- der Betrieb in seiner Gesamtheit auf die Erfüllung begünstigter Zwecke ausgerichtet ist,
- die betreffende Tätigkeit für die Erfüllung des Vereinszwecks im ideellen Hinblick unentbehrlich ist und
- zu abgabepflichtigen Betrieben in einem bloß unvermeidbaren Wettbewerb²¹¹ getreten wird.

Der unmittelbare Zusammenhang zwischen der mit Einnahmen verbundenen Tätigkeit und dem statutenmäßigen Vereinszweck ist entscheidend. Als Beispiel kann eine Theatervorstellung eines Theatervereins eingeführt werden. Der begünstigte Zweck und die betriebliche Tätigkeit sind in der Judikatur unzertrennlich.²¹²

Solche Betriebe sind für den Verein nicht begünstigungsschädlich und lösen somit auch keine Körperschaftsteuerpflicht aus. Aus umsatzsteuerlicher Sicht gilt für solche Betriebe die Liebhabereivermutung. Das führt dazu, dass der nicht unternehmerisch tätige Verein keine Umsatzsteuer abführen muss, aber auch keinen Vorsteuerabzug durchsetzen kann. Sportvereine sind gem § 6 Abs 1 Z 14 UStG 1994 Unternehmer, und durch Ihre Umsätze unecht umsatzsteuerbefreit. Für Kulturvereine gilt dasselbe gem § 6 Abs 1 Z 25 UStG 1994.²¹³

Es ist wichtig, Dokumentation zu führen, damit ein Dritter nachvollziehen kann, dass Unentbehrlichkeit tatsächlich vorhanden ist. Aufgrund solcher Aufzeichnungen kann abgeleitet werden, ob erzielte Gewinne Zufallsgewinne darstellen.²¹⁴ Zufallsgewinne entstehen aus keiner Gewinnabsicht und tauchen gelegentlich auf.²¹⁵

Sportbetrieb eines Sportvereins erfüllt laut hM alle Kriterien eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs nach § 45 Abs 2 BAO und seine Abgabepflicht fällt nach dieser Regelung weg.²¹⁶ Falls für diese Tätigkeit eine Gewerbeberechtigung erforderlich ist, stellt das kein Hindernis dar.²¹⁷ Werden gewerberechtliche Bestimmungen verletzt, bedeutet dies keinen Verlust der abgabenrechtlichen Begünstigung. Dies könnte aber grundsätzlich gegen Tatbestand der Allgemeinheit verstoßen.²¹⁸ Die VereinsR schildern Flohmärkte, kleine

²¹¹ Vgl VwGH 15 Ra 0010/2017 = ÖStZB 2019/141 (Bleyer) (Stand 17.6.2019, lexisnexus.at).

²¹² BMF, Vereine und Steuern 23; Renner in Achatz, Besteuerung II 172; VwGH 7.9.1972, 0070/71.

²¹³ BMF, Vereine und Steuern 23.

²¹⁴ Renner in Achatz, Besteuerung II 172; Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 177.

²¹⁵ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 177.

²¹⁶ Vgl Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 170; Kofler in Achatz, Besteuerung² 82.

²¹⁷ Vgl Lummerstorfer, Tätigkeiten und Einnahmequellen und deren Besteuerung, in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 677.

²¹⁸ Renner in Achatz, Besteuerung II 171.

Vereinsfeste oder den Verkauf von Sportgeräten ZU Selbstkosten an Mitglieder durch einen Sportverein als Beispiele.²¹⁹

4.2.3.2 Entbehrlicher Hilfsbetrieb

Ein entbehrlicher Hilfsbetrieb liegt dann vor, wenn der Geschäftsbetrieb für die Erreichung des Vereinszwecks nicht unentbehrlich ist, aber trotzdem mit ihm in Verbindung steht.²²⁰ Analog zur Definition des unentbehrlichen Hilfsbetriebs heißt das, dass der Betrieb nicht primär auf Erfüllung des begünstigten Zwecks eingestellt ist, der Zweck auch ohne dieses Betriebs erreichbar wäre und kein unvermeidbarer Wettbewerb vorhanden ist.²²¹

Zusammengefasst handelt es sich bei einem entbehrlichen Hilfsbetrieb um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der zwar ein Mittel zur Erfüllung der begünstigten Zwecke repräsentiert, jedoch einer oder mehreren Voraussetzungen des § 45 Abs 2 BAO nicht nachkommt.²²² Derartige Betriebe sind ebenso nicht begünstigungsschädlich. Die Zufallsüberschüsse sind aber grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig.²²³ Auch hier gilt umsatzsteuerlich die Liebhabereivermutung, die keine Umsatzsteuer begründet und keinen Vorsteuerabzug erlaubt.²²⁴ Bestimmte entbehrliche Hilfsbetriebe zB kleine Vereinsfeste sind unter bestimmten Voraussetzungen des § 45 Abs 1a BAO iVm § 3 Abs 2 BarUV 2015 gem § 1 Abs 4 BarUV 2015 von der Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht ausgenommen.²²⁵ Die Voraussetzungen des § 45 Abs. 1a BAO lauten:

- Das Vereinsfest wird im Wesentlichen von den Mitgliedern der Körperschaft oder deren Angehörigen getragen. Im unwesentlichen Ausmaß können auch Nichtmitglieder das Vereinsfest mittragen, solange diese Mitarbeit ebenso wie bei den Vereinsmitgliedern und deren Angehörigen unentgeltlich erfolgt. Als wesentlich gilt mindestens 75%.²²⁶

²¹⁹ Lummerstorfer, Tätigkeiten und Einnahmequellen und deren Besteuerung, in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 681.

²²⁰ VereinsR 173; BMF, Vereine und Steuern 23; Renner in Achatz, Besteuerung II 172; Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 183.

²²¹ Vgl Renner in Achatz, Besteuerung II 172; Kofler in Achatz, Besteuerung² 82; Kofler in Achatz, Besteuerung² 95.

²²² Vgl Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 183; Kofler in Achatz, Besteuerung² 94.

²²³ BMF, Vereine und Steuern 24; Kofler in Achatz, Besteuerung² 83.

²²⁴ Vgl BFG RV 5101102/2015 = AFS 2018, 88 (Endfellner) (Stand 1.6.2018, lexisnexus.at); Hammerl/Fuchs, Die Ertragsteuerpflicht bei gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen, RdW 2020/609 656 (Stand 20.11.2020, lexisnexus.at).

²²⁵ BMF, Vereine und Steuern 24.

²²⁶ Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017, Vereinsrichtlinien 2001 - Wartungserlass 2017, Rz 306.

- Auftritte von Musik- oder anderen Künstlergruppen sind dann unschädlich, wenn diese üblicherweise nicht mehr als 1.000 Euro pro Stunde für die Durchführung von Unterhaltungsdarbietungen verrechnen.²²⁷
- Die Verpflegung ist grundsätzlich von den Vereinsmitgliedern bereitzustellen. Die Dauer solcher Veranstaltungen darf insgesamt 72 Stunden im Jahr nicht übersteigen. Dabei ist bei Vorliegen eines Genehmigungsbescheides oder Anmeldung des Festes auf die darin bezeichneten Stunden abzustellen, in denen eine gastgewerbliche Betätigung ausgeübt wird (Ausschankstunden).
- Die Dauer solcher Veranstaltungen darf insgesamt 72 Stunden im Jahr nicht übersteigen. Dabei ist bei Vorliegen eines Genehmigungsbescheides oder Anmeldung des Festes auf die darin bezeichneten Stunden abzustellen, in denen eine gastgewerbliche Betätigung ausgeübt wird (Ausschankstunden).²²⁸

Auf die Differenzierung zwischen kleinen und großen Vereinsfesten wird später näher eingegangen.

4.2.3.3 Begünstigungsschädlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Begünstigungsschädliche wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind keine Hilfsbetriebe und erfüllen somit keine Voraussetzungen der vorgenannten zwei Kategorien.²²⁹ Derartige Betriebe sind somit steuerpflichtig und unterliegen sowohl der Körperschaft- als auch Umsatzsteuer.²³⁰ Die Option einer Ausnahmegenehmigung ermöglicht das begünstigungsschädliche Moment zu beseitigen, und zwar bis zu einem Jahresumsatz aus diesem Bereich in Höhe von 40 000 Euro. Das heißt, dass der Verein begünstigt bleibt und lediglich der begünstigungsschädliche Bereich steuerpflichtig wird. Sind die Umsätze höher als die genannte Summe, muss für den sonstigen Vereinsbereich die Ausnahmegenehmigung zur Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus beantragt werden.²³¹ Hierzu zählen zB große Vereinsfeste, die die genannte Summe überschreiten.²³²

²²⁷ Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017, Vereinsrichtlinien 2001 - Wartungserlass 2017, Rz 306.

²²⁸ Vgl Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017g, Vereinsrichtlinien 2001 - Wartungserlass 2017, Rz 306.

²²⁹ Renner in Achatz, Besteuerung II 172; VereinsR Rz 180; § 45 Abs 3 BAO.

²³⁰ Kofler in Achatz, Besteuerung² 84.

²³¹ BMF, Vereine und Steuern 24.

²³² BMF, Vereine und Steuern 25; Renner in Achatz, Besteuerung II 205.

Beim Überschreiten der Umsatzgrenze von 40.000 Euro ist nach den VereinsR 2001 Rz 200 maßgeblich, zwischen den Veranstaltungen eines gemeinnützigen Vereins und eines Gastwirts zu unterscheiden.²³³ Das BMF²³⁴ führt zwei Beispiele ein:

- i. Sind an Organisation einer Veranstaltung der Verein und der Gastwirt in Form einer Mitunternehmerschaft beteiligt, ist der Gesamtumsatz nicht aufzuteilen und der Verein muss die Ausnahmegenehmigung beantragen.
- ii. Für eine Veranstaltung, die vom Verein alleine organisiert wird und in zB Räumlichkeiten eines Gastwirts stattfindet, sind für die Umsatzgrenze von 40.000 Euro ausschließlich die Umsätze des Vereins relevant, solange seitens Vereins kein Essen und Trinken gewährleistet wird und die Gäste auf eigene Kosten von der Speisekarte des Gastwirts bestellen können. Die Umsätze des Gastwirts sind für den Verein unbeachtlich.²³⁵

Zu begünstigungsschädlichen Betrieben zählt auch zB Kantine eines Sportvereins, da die von Vereinen in Form von unentbehrlichen Hilfsbetrieben selbst betriebenen Kantinen als begünstigungsschädlich angesehen werden.²³⁶

4.2.3.4 Mischbetrieb

Liegt ein einheitlicher Betrieb vor, der sowohl Elemente eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs als auch Elemente einer begünstigungsschädlichen Betätigung aufweist, so wird der Betrieb nach folgenden Kriterien eingeordnet²³⁷:

- Den Status des unentbehrlicher Hilfsbetriebs bleibt beigehalten, solange die Umsätze des schädlichen Anteils nicht mehr als 25 % des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes betragen.
- Der entbehrlicher Hilfsbetrieb wird anerkannt, wenn die Umsätze des schädlichen Teilbereiches zwischen 25 % und 50 % des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausmachen.

²³³ Vgl auch BMF, Vereine und Steuern 24.

²³⁴ BMF, Vereine und Steuern 25; Vgl VereinsR Rz 200.

²³⁵ Vgl auch *Lummerstorfer* in *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine⁶ 673.

²³⁶ Vgl *Augsten*, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² 489; *Renner* in *Achatz*, Besteuerung II 204; BFG RV 5101102/2015 = AFS 2018, 88 (Endfellner) (Stand 1.6.2018, lexisnexus.at).

²³⁷ VereinsR Rz 165; BMF, Vereine und Steuern 26; *Renner* in *Achatz*, Besteuerung II 173.

- Wenn die Umsätze des schädlichen Bereiches bei über 50 % des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes liegen, liegt ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor.

Nach Lummerstorfer²³⁸ wird die Zuordnung auf die Merkmale „Umsatz“ und „Auslastung“ abgestellt. Obwohl dies in der Verwaltungspraxis gut angekommen scheint, bleibt eine solche Zuordnung in der Literatur nicht ohne kritische Anmerkungen.²³⁹ Renner²⁴⁰ verweist ähnlich auf eine möglich bessere Orientierungshilfe in der Betriebskapazität und Auslastung und wie diese für steuerbegünstigte oder steuerschädliche Tätigkeiten eingesetzt werden.

4.2.3.5 Vereinsfest als typisches Beispiel für schädliche wirtschaftliche Tätigkeiten

Wie bereits angedeutet, repräsentieren kleine Vereinsfeste einen entbehrlichen Hilfsbetrieb, da hier das Vereinsleben und Mitgliederanwerbung im Vordergrund stehen.²⁴¹ Große Vereinsfeste stellen hingegen einen begünstigungsschädlichen Geschäftsbetrieb dar.²⁴² Für die Frage, ob ein Vereinsfest in die eine oder andere Kategorie hingehört, ist entscheidend, ob das Fest im Grunde von den Vereinsmitgliedern getragen wird. Die Besucherzahl ist dabei irrelevant.²⁴³ Unter folgenden Voraussetzungen stellt nach § 45 Abs 1a BAO eine gesellige Veranstaltung ein kleines fest dar²⁴⁴:

- Für die Organisation und Durchführung des Vereinsfestes sind im Wesentlichen (zu mindestens 75%)²⁴⁵ die Mitglieder des Vereines oder deren Angehörigen verantwortlich. In geringem Ausmaß können auch Nichtmitglieder das Vereinsfest mitgestalten, solange diese Unterstützung ebenso wie bei den Vereinsmitgliedern und deren Angehörigen unentgeltlich erfolgt.

²³⁸ Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine⁶ 683.

²³⁹ Tanzer, Wirtschaftliche Betätigung und Gemeinnützigkeit, in Korinek/Krejci (Hrsg), Der Verein als Unternehmer (1988) 292; Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine⁶ 685.

²⁴⁰ Renner in Achatz, Besteuerung II 173.

²⁴¹ Vgl zB Renner in Achatz, Besteuerung II 205; BFG 20.3.2018, RV/5101102/2015 (Stand 20.03.2018, drb.at).

²⁴² Vgl zB Renner in Achatz, Besteuerung II 205; Moritz in Karollus/Achatz/Jabornegg, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports (2003) 22.

²⁴³ BMF, Vereine und Steuern 29.

²⁴⁴ BMF, Vereine und Steuern 29; VereinsR Rz 306 bis 308; BFG 20.3.2018, RV/5101102/2015 (Stand 20.03.2018, drb.at); Ebner/Renner, Aktuelles zu Vereins- und Parteifesten, ÖStZ 2017/175 (Stand 21.3.2017, lexisnexus.at)

²⁴⁵ Vgl auch Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017 Rz 306.

- Das Catering ist daher prinzipiell von den Vereinsmitgliedern vorzubereiten. Wird dieses in irgendeinem Ausmaß an einen Unternehmer (zB Caterer) verlegt, gilt dessen Tätigkeit nicht als Teil des Vereinsfestes und ist gesondert zu prüfen.²⁴⁶
- Da die Organisation im Wesentlichen von den Vereinsmitgliedern oder deren Angehörigen zu übernehmen ist, dürfen auch die Unterhaltungseinlagen wie zB Musik, Show- und Tanzeinlagen nur durch Vereinsmitglieder erfolgen. Allerdings sind Auftritte von Musik- oder Künstlergruppen nicht schädlich, solange diese für ihre Performance üblicherweise nicht mehr als 1.000 Euro pro Stunde kassieren.²⁴⁷
- Sonstige Tätigkeiten, deren Durchführung durch einen Professionisten behördlich angeordnet ist bzw deren Durchführung durch Nichtprofessionisten unzulässig ist, nicht von Vereinsmitgliedern ausgeübt, ist dies unschädlich. Als Beispiel kann Veranstaltung eines Feuerwerkes genannt werden. Dies gilt auch für Organisation von Tätigkeiten, deren Umsetzung durch die Vereinsmitglieder unzumutbar ist. Hierzu zählt zB Aufstellen eines Festzeltes.
- Wird ein Fest von mehreren gemeinnützigen Körperschaften gemeinsam veranstaltet, ist das Vorliegen eines entbehrlichen Hilfsbetriebes für jeweilige Körperschaft einzeln zu beurteilen.²⁴⁸ Dabei ist für jeden Beteiligten die gesamte Stundenanzahl der geselligen Veranstaltung zu beachten.
- Die Dauer solcher Veranstaltungen darf insgesamt höchstens 72 Stunden im Jahr betragen.²⁴⁹ Entscheidend sind dabei die Stunden, in denen einer gasterwerblichen Tätigkeit nachgegangen wird.
- Gibt es unter einem Verein mehrere rechtlich unselbständige Ortsgruppen, ist die Berechnung der erlaubten Gesamtdauer auf diese Ortsgruppen zu beziehen. Sie können somit ein kleines Vereinsfest veranstalten. Der kleinsten örtlichen Zuordnungseinheit entspricht die Katastralgemeinde.

Bei Vorliegen sämtlicher oben angeführter Voraussetzungen wird aus steuerlicher Sicht von einem „kleinen Vereinsfest“ ausgegangen. Zusätzlich der vollen Befreiung von der Umsatzsteuer (analog besteht auch kein Recht zum Vorsteuerabzug zu) und der Befreiung von der Körperschaftsteuer bis zu einem jährlichen Gewinn in Höhe von 10.000 Euro, entfällt für

²⁴⁶ Vgl Erlass des BMF vom 14.5.2014, BMF-010203/0140-VI/6/2014 (Stand 14.05.2014, rdb.at); Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017 Rz 306.

²⁴⁷ Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017 Rz 306.

²⁴⁸ Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017 Rz 306.

²⁴⁹ Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017 Rz 306.

„kleine Vereinsfeste“ auch die Einzelaufzeichnungs-, Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht.²⁵⁰

Erfüllt ein Vereinsfest diese Kriterien kumulativ nicht, begründet es nach VereinsR 2001 Rz 307 ein großes Vereinsfest und es liegt stets ein begünstigungsschädlicher Betrieb vor.²⁵¹ Dabei umfasst dieser Betrieb alle derartigen Veranstaltungen im Laufe des Jahres, unbeachtet aus welchem Grund und unter welcher Bezeichnung sie verwirklicht werden.²⁵²

Nach Renner²⁵³ sind folgende Merkmale zur Abgrenzung empfehlenswert: Motiv der Durchführung, Ausmaß der dem Fest vorausgehenden Planung, Besucherzahl, Speisen- und Getränkeauswahl, Form des Ablaufes bzw Art der gebotenen Darbietungen, Art des eingenommenen Entgeltes (Eintrittsgeld vs Spende) und Dauer des Events.

Zu bemerken ist zusätzlich, dass entgeltlicher Verkauf vom Essen (mit Ausnahme der Abgabe in Form einer Kantine oder eines gastronomischen Betriebes) und entgeltliche Belustigungen im Zusammenhang mit einem Event wie zB Glücksspiele, mit der Veranstaltung eine Einheit formen.²⁵⁴

4.2.4 Körperschaftsteuerpflicht und Freibetrag für begünstigte Zwecke

Entbehrliche Hilfsbetriebe und begünstigungsschädliche Betriebe stellen steuerpflichtige Tätigkeiten dar. Überschüsse oder Gewinne aus solchen Tätigkeiten sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie in Summe 10.000 Euro, für Kalenderjahre vor 2013 7.300 Euro, nicht überschreiten.²⁵⁵ Gewinne sind erst dann abgabepflichtig, wenn dieser Freibetrag, den jeder Verein nur einmal erwirbt, überschritten wird.²⁵⁶ Der allgemeine Steuersatz beträgt 25 %.²⁵⁷ Übersteigt der Gewinn in einem Jahr den Jahresfreibetrag von 10.000 Euro, vor 2013

²⁵⁰ FMA, Vereine und Steuern 9.

²⁵¹ Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ 683.

²⁵² Vgl BMF, Vereine und Steuern 30; Ebner/Renner, Aktuelles zu Vereins- und Parteifesten, ÖStZ 2017/175 (Stand 21.3.2017, lexisnexus.at).

²⁵³ Renner, ABC der Vereinstätigkeiten, in Baldauf/Renner/Wakounig (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine (2011)¹⁰ D108.

²⁵⁴ VereinsR Rz 308; BMF, Vereine und Steuern 30; Ebner/Renner, Aktuelles zu Vereins- und Parteifesten, ÖStZ 2017/175 109 (Stand 21.3.2017, lexisnexus.at).

²⁵⁵ Lummerstorfer, Überblick Vereinssteuerrecht und Rechnungslegung, in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 594; BMF, Vereine und Steuern 34; BMFBMF-010216/0002-IV/6/2017 Rz 394 b.

²⁵⁶ § 23 KStG 1988.

²⁵⁷ § 22 Abs 1 KStG 1988; BMF, Vereine und Steuern 34.

7.300 Euro, so können zugleich „alte vollständige“ Freibeträge, die in den 10 vorangegangenen Jahren nicht verbraucht wurden, abgezogen werden. „Teilfreibeträge“ sind nur im Falle, dass sie zu weniger als 10 % verbraucht worden, vortragsfähig.²⁵⁸

5. Sportvereine und Besonderheiten in Bezug auf steuerliche Gemeinnützigkeit

5.1 Allgemeines

Überblick welche Fragen behandelt werden

Das folgende Kapitel behandelt im ersten Teil die Gemeinnützigkeit von Sportvereinen, wobei es auf die Problematik des Gemeinwohls im Zusammenhang mit (Profi)Sport vertieft eingegangen wird. Im zweiten Teil dieses Kapitels werden Spendenbegünstigungen und Sponsoring abgehandelt. Die Abgrenzung zwischen Spenden und Sponsoring in Verbindung mit der Corporate Social Responsibility wird analysiert und anschließend werden bilanz- und steuerrechtliche Fragen diskutiert.

5.2 Gemeinnützigkeit von Sportvereinen

Sportvereine bedeuten nicht nur ein Mittel zur Freizeitgestaltung, sondern immer häufiger einen Wirtschaftsfaktor.²⁵⁹ Um den gemeinnützigen Zweck eines Vereines prüfen zu können, muss man sich die allgemeinen Grundsätze der Gemeinnützigkeit im Detail anschauen. § 35 Abs 2 erster Satz BAO schreibt vor, dass die Förderung der Allgemeinheit nur dann erfüllt ist, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet dient.²⁶⁰ § 35 Abs 2 zweiter Satz erwähnt auch die in diesem Kapitel näher zu durchleuchtende Förderung des „Körpersports“. Als erstes wird der Begriff des Körpersports beleuchtet.

5.2.1 Körpersport

Laut VereinsR 2001 ist der Begriff des Körpersports weit definierbar und es kann darunter jede Art von sportlicher Aktivität verstanden werden, bei der eine körperliche Ertüchtigung angestrebt wird.²⁶¹ Zu solchen Sportarten zählen zB Leichtathletik, Turnen, Boxen, Ringen, Schwimmen, Rudern, Radfahren, Reiten, Tennis, Golf, alle Wintersportarten, Handball, Bergsteigen. Sogar der Motorsport wird als Sportbegriff anerkannt, obwohl dieser von Umweltverschmutzung kritisiert wurde.²⁶² Des Weiteren zählen auch Segelfliegen und

²⁵⁸ BMF, Vereine und Steuern 34; BMF/BMF-010216/0002-IV/6/2017 Rz 394 b.

²⁵⁹ Vgl Renner in Achatz, Besteuerung II 150.

²⁶⁰ Vgl Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 65.

²⁶¹ Vgl Renner in Achatz, Besteuerung III 61.

²⁶² Bichler, ÖStZ 1992, 105; Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit 37; Renner in Achatz, Besteuerung II 186.

Schießen zum Körpersport. Nicht als Körpersport wird Denksport anerkannt.²⁶³ Sportarten wie Schach, Skat oder Bridge können in die Begünstigung des Sports nicht mit einbezogen werden. Dies bedeutet natürlich nicht, dass Vereine mit dem Zweck der Förderung des Denksports dennoch nicht als gemeinnützig anerkannt werden können.²⁶⁴ Die Gemeinnützigkeit wird durch eine Stärkung der geistigen Konzentrations- und Kombinationsfähigkeit begründet.²⁶⁵

Vorsichtig muss man bei dem Betrieb von Freizeiteinrichtungen sein, wie zB von Zelt- oder Campingplätzen, Wohnwagenvermietung. Dies fällt als Vereinszweck nicht unter gemeinnützige Zwecke.²⁶⁶ Liegt bei einem Sportverein der Fokus bei Zurverfügungstellung von Freizeiteinrichtungen, so darf dieser Verein nicht steuerlich begünstigt werden. Dies wäre dann der Fall, wenn zB ein Tennisverein das Schwimmbad oder die Saunas zur Verfügung stellt und dieses im Vordergrund liegt.²⁶⁷

Förderungswürdig ist jedoch nach bisheriger BMF-Ansicht nur der Amateursport und nicht der Berufssport.²⁶⁸ Dieser steht nämlich der Gemeinnützigkeit entgegen, da eigenwirtschaftliche Zwecke im Vordergrund stehen und nicht das Gemeinwohl. Das tatsächliche Einsetzen der bezahlten Sportler durch Vereine, die der Förderung des Sports dienen, bedeutet nicht gleich den Entfall der Gemeinnützigkeit. Unbeachtet darf die Rz 132 der VereinsR 2001 bleiben, wonach der Einsatz von Profis in Mannschaften solange unschädlich ist, als ihr Anteil nicht den überwiegenden Teil der eingesetzten Personen ausmacht. Wird dieses Kriterium erfüllt, bleibt die Förderungswürdigkeit aufrecht.²⁶⁹

5.2.2 Der Nutzen des Gemeinwohls

Im zweiten Satz des § 35 Abs 2 werden Zwecke aufgezählt, die demonstrativ der Allgemeinheit dienen. Auffällig ist, dass darunter einerseits Zwecke fallen, die tatsächlich einer breiten allgemeinen Reichweite oder für eine spezielle Charakteristika aufweisenden

²⁶³ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 70; VereinsR 2001 Rz 478.

²⁶⁴ Berger in Achatz, Besteuerung II 112.

²⁶⁵ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 71; VereinsR 2001 Rz 45.

²⁶⁶ Berger in Achatz, Besteuerung II 112.

²⁶⁷ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 71; VereinsR 2001 Rz 72; Renner in Achatz, Besteuerung II 156.

²⁶⁸ VereinsR Rz 132; Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 185 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at).

²⁶⁹ Vgl Bydlinski, Das Vereinsgesetz 200, Darstellung der wichtigsten neuen Regelungen für ideelle Vereine, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III: Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien – Rechnungslegung und Rechnungswesen – Spendenbegünstigung (2002) 62; Vgl Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 185 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at); Renner in Achatz, Besteuerung III 62.

Bevölkerungskreis bedeutende Erleichterungen und Vorteile ermöglichen und dies unabhängig von einer Mitgliedschaft zur Körperschaft. Andererseits zählen dazu auch Tätigkeiten, die im Vorfeld die Mitglieder begünstigen, und dies manchmal sogar ausschließlich. Die Förderung der Allgemeinheit wird dadurch demonstriert, dass – abgesehen von den in Absatz 3.6.1.

Zulässigen Einschränkungen- prinzipiell für jedermann die Möglichkeit besteht, die Förderung als Mitglied nutzen zu können. Diese Konstellation wurde in der deutschen sowohl als auch der österreichischen Literatur kritisiert.²⁷⁰ Aus den in dem Gesetz aufgezählten Beispielen kann nach der Judikatur mit Sicherheit abgeleitet werden, dass alle diese Zwecke ein selbstloses Handeln besitzen müssen, das einer gemeinnützigen Auffassung der Förderer entspricht. Bei der Förderung auf materieller Ebene ist erlaubt, zur Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke auch materielle Zwecke und Hilfeleistungen eingesetzt werden können.²⁷¹

5.2.3 Sport und das Gemeinwohl

Der Körpersport an sich ist zweifelsfrei begünstigt, zumal sich dies unmittelbar aus dem Gesetz ergibt.²⁷² Es fällt laut § 35 Abs 2 zweiter Satz unter die geförderten Zwecke der Allgemeinheit. Renner²⁷³ vertritt die Meinung, dass bei Sportvereinen mindestens primär eigene Mitglieder bevorteilt werden. Es lässt sich logisch nachvollziehen, dass in erster Linie die eigenen Mitglieder dadurch begünstigt werden, dass sie die Freizeit sinnvoll ausnutzen und den eigenen Körper trainieren.²⁷⁴ Bei Profisportmannschaften, also bei Sportvereinen, die an Meisterschaften teilnehmen, werden jedoch oft hochbezahlte Profis eingesetzt, die keine Vereinsmitglieder sind und aber trotzdem materiell in ihrem Erwerb gefördert werden.²⁷⁵ Eine solche Förderung stellt nach Renner²⁷⁶ unbestritten keinen gemeinnützigen Zweck dar und kann zum Wegfall der abgabenrechtlichen Begünstigung führen.²⁷⁷ Das Gemeinwohl beim Sport bedeutet zB Fitbleiben, Vermittlung von Lebensfreunde und Erholung, Einprägung von Teamwork und Teamgeist.²⁷⁸

5.2.4 Zweifelsfragen in Bezug auf Sport und Gemeinwohl

²⁷⁰ Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit 31; Renner in Achatz, Besteuerung II 158.

²⁷¹ VfGH 14.6.1969, B 33/69; Renner in Achatz, Besteuerung II 157.

²⁷² § 35 Abs 2 zweiter Satz BAO; Vgl auch Renner in Achatz, Besteuerung III 61.

²⁷³ Renner in Achatz, Besteuerung II 158.

²⁷⁴ Vgl auch Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² 88.

²⁷⁵ Renner in Achatz, Besteuerung II 158.

²⁷⁶ Renner in Achatz, Besteuerung II 159.

²⁷⁷ Renner in Achatz, Besteuerung II 159; Berger in Achatz, Besteuerung II 111.

²⁷⁸ Tipke/Kruse, AO, 62; Fuhrmann, Ausgliederung der Berufsfußballabteilungen auf eine AG, GmbH, oder eG? (1999) 61; Renner in Achatz, Besteuerung II 159.

Renner²⁷⁹ argumentiert seine Stellung bezüglich zu Sportvereinen, die seiner Einsicht nach keinen gemeinnützigen Zweck verfolgen, durch Einführung ein paar kritische Beispiele aus der Praxis:

- Fußballspiele und andere Mannschaftssportarten versuchen mit Fouls den Gegner zu beseitigen. Auch bei Freundschaftsspielen kommt oft zu gezielten Verletzungen der Gegenspieler.
- Sportausübende respektieren sehr oft kein Fairplay und Ritterlichkeit.
- Beim Pferdesport ist Tierquälerei kein Geheimnis mehr und Pferde werden oftmals nur als ein Gewinninstrument dargestellt.
- Doping wird wegen Leistungsdruck eingesetzt.

Dies ist laut Renner²⁸⁰ ein definitiv unsportliches Verhalten und kein Nutzen des Gemeinwohls. Höchstens beim aggressiven Leistungssport sei die abgabenrechtliche Begünstigung mehr als fraglich und nicht gerechtfertigt.

Ganz abgesehen von dem Fakt, dass Sportveranstaltungen immer häufiger zum reinen Showevent werden, wo Vandalismus und Alkohol einen festen Bestandteil der Sportveranstaltung bilden und durch bewusste Körperverletzung und Sachbeschädigung Einzelne und der Allgemeinheit schwer schädigen.²⁸¹ Tipke/Kruse²⁸² argumentieren diesbezüglich, dass die zwingenden Polizeieinsätze zwecks Unterdrückung dieser Außenstehenden der Allgemeinheit aus Steuergelder finanziert werden und eben keinen so unbedeutenden Schaden verursachen. Um fair zu sein, ist an dieser Stelle zu erwähnen, dass der Sportverein mit diesem Verhalten meistens nicht zu tun hat und dieses auch nicht unterstützt. Die Förderung der Allgemeinheit und somit das Gemeinwohl sollte somit nicht gleich von Anfang an ausgeschlossen werden. Im Speziellen dann nicht, wenn ein Verein eine solche Verhaltensweise eindeutig nicht respektiert und diesen „Fans“ aus diesem Grund den Zutritt verbietet.²⁸³

Auch die große Lärmbelastung sowie der hohe Verkehr, die mit großen Veranstaltungen verbunden sind, lassen die Förderung der Allgemeinheit fraglich erscheinen. Hier muss der

²⁷⁹ Renner in Achatz, Besteuerung II 159.

²⁸⁰ Renner in Achatz, Besteuerung II 159.

²⁸¹ Renner in Achatz, Besteuerung II 159.

²⁸² Tipke/Kruse, AO, Tz 30 zu § 52 dAO.

²⁸³ Renner in Achatz, Besteuerung II 159.

Interessenskonflikt zwischen den Besuchern der Sportveranstaltung und der Nachbarschaft des Sportplatzes bedacht werden.²⁸⁴

5.2.5 Profisport vs Amateursport

Sportler werden dann als Profis klassifiziert, wenn aus der ausgeübten sportlichen Tätigkeit ein signifikantes Gesamteinkommen erzielt wird und demnach durch ihre sportliche Betätigung die finanziellen Zuschüsse das Existenzminimum übersteigen.²⁸⁵ Möstl²⁸⁶ ergänzt, dass diese mehr als 1.144 Euro pro Monat betragen sollen. Neben dem fixen Gehalt erhält ein Profisportler somit auch variable Entgelte in Form von Leistungs- oder Punkteprämien, Werbeeinnahmen, Sachbezüge usw.²⁸⁷ Der Amateur hat primär andere finanzielle Quellen, um die Lebenshaltungskosten zu decken. Der Gewinn aus der sportlichen Betätigung trägt untergeordnete Rolle.²⁸⁸

Hinsichtlich Fußballsportes bestimmt das Regulativ des ÖFB zur Differenzierung zwischen Profi- bzw Amateurspieler folgendes²⁸⁹:

§ 3 Abs 2: „*Nichtamateure sind Spieler, die für ihre fußballerische Tätigkeit höhere entgeltwerte Leistungen erhalten, als zur Deckung ihrer Aufwendungen tatsächlich notwendig sind. Bei der Anmeldung als Nichtamateur ist eine Kopie des zwingend abzuschließenden schriftlichen Vertrages beim betreffenden Verband gleichzeitig mit den Anmeldeunterlagen zu hinterlegen.*“

§ 3 Abs 3: „*Alle übrigen Fußballer sind Amateure. Der Ersatz der Aufwendungen insbesondere für Reise, Unterkunft und Verpflegung im Zusammenhang mit einem Spiel oder Training, sowie der Kosten für Ausrüstung, Vorbereitung und Versicherung ist zulässig und hat keinerlei Auswirkungen auf den Amateurstatus eines Spielers; dies gilt ebenso für erfolgsabhängige Prämien bis zur jeweiligen aktuellen Geringfügigkeitsgrenze nach dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG).*“

²⁸⁴ Vgl Fuhrmann, Berufsfußballabteilungen 62.

²⁸⁵ Vgl Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² 617.

²⁸⁶ Möstl, Werden Hobbymannschaften bald zu Profisportbetrieben? Neuerungen der Vereinsrichtlinie <https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steiermark/artikel/hobbymannschaften-vereinsrichtlinie.html> (abgefragt am 26.12.2020)

²⁸⁷ Möstl, Werden Hobbymannschaften bald zu Profisportbetrieben? Neuerungen der Vereinsrichtlinie <https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steiermark/artikel/hobbymannschaften-vereinsrichtlinie.html> (abgefragt am 26.12.2020)

²⁸⁸ Vgl Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² 617.

²⁸⁹ Regulativ für die dem ÖFB angehörigen Vereine und Spieler (Stand 1.7.2019).

Ähnliche Bestimmungen enthält auch das österreichische Handballbund²⁹⁰ (ÖHB) unter Punkt 1.1.2 für Amateure bzw. 1.1.3 für Vertragsspieler oder auch die Internationale Handball Federation²⁹¹ unter Punkt III Berufsspieler im Teil Zulassungsbestimmungen für Spieler.

5.2.6 Profisport und Gemeinnützigkeit

Denkt man über die heutige Situation des Berufssports nach, kommt man zum Schluss, dass die Bedürfnisse der Profis und der Unterhaltungsindustrie nicht wegzuleugnen sind.²⁹² Bereits 2011 äußerte sich Lajewski²⁹³, ein ehemaliger Intendant des Senders Freies Berlin, dass Spitzensport nicht mehr Spiel und Spaß sei, sondern brutales Business und Bestandteil einer blühenden Unterhaltungsindustrie. Mit Menschen sei es wie mit Ware gehandelt und das Wichtigste seien das Geld und Rechte. Es gehe nur um Einfluss und Monopol. Spitzen- und Breitensport seien zwei verschiedene Kontinente. Die einen zählen zur Börsenseite, wie Borussia Dortmund, und so seien sie auch vom Finanzamt anzusehen. Die anderen repräsentieren Sport, Freizeit und Gemeinnützigkeit. Die beiden interessiert seit Langem nicht mehr dasselbe Publikum.

Auch in Österreich ist ein offenes Geheimnis, dass die Vereinsmitglieder sich nicht mehr nach den Bedürfnissen von Vereinen richten, sondern der übertragenden Fernsehsender.²⁹⁴ Am Beispiel des Boxsports kann dieses Phänomen schön skizziert werden. In dem Fall, dass ein Boxer seine Kämpfe stets bereits in der ersten Runde durch K. o. gewinnt und die übertragenden Fernsehsender nicht mal zur ersten Werbepause gelangen, hat das entsprechend negative Konsequenz auf die erzielbaren Werbeeinnahmen.²⁹⁵ Aus diesem Grund werden in vielen Sportarten Maßnahmen ergriffen, welche die Vermarktung von Sportveranstaltungen fördern.²⁹⁶

²⁹⁰ ÖHB Bestimmungen <https://www.oehb.at/de/infos-service/downloads> (Stand 15.06.2020).

²⁹¹ Internationale Handball Federation, III. Zulassungsbestimmungen für Spieler https://www.ihf.info/sites/default/files/2020-11/03%20-%20player%20eligibility_D_2020.pdf (Stand 12.11.2020).

²⁹² Vgl. Renner in Achatz, Besteuerung II 193.

²⁹³ Lajewski, Die Welt, Gastkommentar Zwei-Klassen-Gesellschaft im Sport <https://www.welt.de/print-welt/article447720/Zwei-Klassen-Gesellschaft-im-Sport.html> (Stand 27.04.2001).

²⁹⁴ Vgl. zB Renner in Achatz, Besteuerung II 193.

²⁹⁵ Quitzau, BPB, Das Spiel als Premium-Produkt: Die Ökonomie der Bundesliga <https://www.bpb.de/gesellschaft/medien-und-sport/bundesliga/160773/oekonomie-der-bundesliga#footnode7-7> (Stand 15.2.2016).

²⁹⁶ Renner in Achatz, Besteuerung II 193; Quitzau, BPB, Das Spiel als Premium-Produkt: Die Ökonomie der Bundesliga <https://www.bpb.de/gesellschaft/medien-und-sport/bundesliga/160773/oekonomie-der-bundesliga#footnode7-7> (Stand 15.2.2016).

Sportarten, nach denen keine oder kaum Nachfrage ist, werden mit dem Word „Randsportarten“ bezeichnet. Der negative Unterton ist nicht wegzudenken. Diese Sportarten haben eigentlich keine Möglichkeit in den Massenmedien einen Platz zu bekommen. Denen wird somit die Chance auf Sponsor- und Werbeeinnahmen aus der Übertragung von Sportevents entgangen. Politiker, die Sportvereine unterstützen, um die Steuergelder auszuschütteln, werden auf diese auch nicht aufmerksam, obwohl sie um nichts weniger die Allgemeinheit fördern als die medienpopulären Organisationen. Klar und deutlich wird veranschaulicht, dass die Massenmedien und nicht die Allgemeinheit entscheiden, was zu einer Randsportart zählt.²⁹⁷

Hier stellt sich die Frage, inwieweit derartige Fälle der Sportausübung mit den Gemeinnützigkeitsbestimmungen der BAO zu vereinbaren sind. Renner²⁹⁸ vertritt die Meinung, dass derartige Ausübung von Sport den Gemeinnützigkeitsstatus verneint. In der Literatur ist einstimmig die Meinung vertreten, dass Berufssport die Gemeinnützigkeit ausschließe, da eine solche Sportausübung nicht dem Gemeinwohl, sondern den eigenen wirtschaftlichen Zwecken diene.²⁹⁹ In der Praxis scheinen keine ernsthafte Probleme bei Profivereinen und deren Gemeinnützigkeitsstatus zu erscheinen.³⁰⁰ Nach Ansicht der deutschen BFH muss der Status der Gemeinnützigkeit nach objektiven Kriterien beurteilt werden und die allgemeinkundige Wahrnehmung der Allgemeinheit, ob etwas das Gemeinwohl fördert, nur ein Beweisanzeichen aussagt.³⁰¹ Moritz äußerte sich Jahre früher in österreichischer Literatur zu diesem Thema ausführlich, indem er verschiedene Gründe anführt, wonach auch Profisport Gemeinnützigkeit beanspruchen kann. Er argumentiert, dass auch bei bewusster Begrenzung der Mitgliederanzahl die Allgemeinheit sowieso gefördert werde, weil die Förderung zB des Fußballsports dem Gemeinwohl dienendes allgemeines Verlangen zumindest „zeitweise“ erfülle.³⁰² Des Weiteren argumentiert er, dass Sport eine Vorbildfunktion darstelle und die Allgemeinheit fördere, weil er die Unterhaltung eines großen Teils des Volks sichere.³⁰³ Insbesondere bei Profisport werde eine große Reichweite erreicht, was die Allgemeinheit

²⁹⁷ Renner in Achatz, Besteuerung II 193, Vgl auch Engin-Deniz, Aktuelle Fragen zum Sport-Spartenprogramm des ORF, Medien und Recht 2016, 120 (Stand 15.7.2016, lexisnexus.at).

²⁹⁸ Renner in Achatz, Besteuerung II 194.

²⁹⁹ Renner in Achatz, Besteuerung II 194.; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 98; Moritz in Karollus/Achatz/Jabornegg, Fußballsport 19; Fuhrmann, Berufsfußballabteilungen 67.

³⁰⁰ Renner in Achatz, Besteuerung II 194.

³⁰¹ Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 98; Vgl auch Wulf, Ballern fürs Gemeinwohl <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuern-ballern-fuers-gemeinwohl-1.4249970> (Stand 13.12.2018)

³⁰² Moritz in Karollus/Achatz/Jabornegg, Fußballsport 13.

³⁰³ Moritz in Karollus/Achatz/Jabornegg (2003).

genauso fördern. Erwähnungswert sind auch die Ansichten Fuhrmanns³⁰⁴, nach denen der gemeinnützige Zweck eines Sportvereines nicht unmittelbar durch Berufsfußballabteilungen gefördert wird. Zu beachten ist somit, dass die Vorbildfunktion durch die steigende Vermarktung eigentlich eher benachteiligt wird. Profifußballsport kann nicht langfristig als unschädlich für die Gemeinnützigkeit des gesamten Vereins angesehen werden. Renner³⁰⁵ ergänzt, dass die Förderung des Berufssports immer in erster Linie durch einen Profiverein geschieht, zweifellos keinen gemeinnützigen Zweck verfolgt, zumindest solange das essenzielle Merkmal des selbstlosen Handels nicht mehr vorliegt.

5.2.7 Vereinsrichtlinien 2001 - Wartungserlass 2015

Im Folgenden soll kurz der Blick auf heutige Betrachtungsweise der Zweifelsfrage, ob Profivereine Gemeinnützigkeit begründen können, gelenkt werden. Wie bereits angekündigt, wird die Ausübung des Berufssports, also Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke, nach den Vereinsrichtlinien nicht als begünstigter Zweck im Sinne der §§ 34 ff BAO anerkannt.³⁰⁶ Diese Beurteilung betrifft logischerweise Sportvereine, die Berufssport ausüben. Mit Rücksicht auf Ausschließlichkeit der Verfolgung begünstigter Zwecke wurde bereits vor dem Wartungserlass 2015 die Einstellung vertreten, dass die sportliche Betätigung zumindest nicht angesichts des überwiegenden Teils der Personen, die zum Einsatz in den Mannschaften bestimmt sind, um deren Erwerbes willen erfolgen darf.³⁰⁷ Nachfolgend wird die Neuerungen, die durch den Wartungserlass 2015 im Zusammenhang mit unserer Zweifelsfrage von Bedeutung sind, aufgezeigt.

5.2.7.1 Änderungen iZm Profisport in Mannschaftssportarten

Im Mittelpunkt des Vereinsrichtlinien-Wartungserlasses 2015 steht insbesondere die mE zwingend notwendige Schaffung von Rechtssicherheit für Sportvereine.³⁰⁸ Der Handlungsbedarf war schon seit 2008 vorhanden.³⁰⁹ Die essenzielle Neuerung durch den Vereinsrichtlinien-Wartungserlass ist die Auslegung der Bedeutung des Unterhaltens von

³⁰⁴ Fuhrmann, Berufsfußballabteilungen 66.

³⁰⁵ Renner in Achatz, Besteuerung II 196.

³⁰⁶ VereinsR Rz 878; Gold-Tajalli/Proksch, Grundlegende Änderungen im Profisport (Krammer/Hofer, SWK 9/2015, S. 441), ÖStZ 2015/401.

³⁰⁷ Vgl zB Renner in Achatz, Besteuerung III 62.

³⁰⁸ Vgl NOEFV, Wartungserlass 2015 des Finanzministeriums <https://noefv.at/News-/Wartungserlass-2015-des-Finanzministeriums.html> (abgefragt am 1.1.2021).

³⁰⁹ Vgl Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich Nr. 2007/2453/Mehrwertsteuerbefreiung für bestimmte, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten.

Profibetrieben durch Sportvereine im Bereich des Mannschaftssports. Vereine, die in den Anwendungsbereich des Vereinsrichtlinien-Wartungserlasses fallen, sind laut Unternehmensstruktur mittelständische Unternehmen.³¹⁰ Unterhält ein Sportverein während einer Spielsaison eine Profimannschaft, ist ab dem Beginn des auf das Saisonende folgenden Kalenderjahres von einem Profibetrieb auszugehen.³¹¹ Entscheidend für den Verein ist somit der Einsatz von Profisportlern. Profimannschaft bedeutet für den Verein die Einstufung als Profibetrieb und löst eine steuerliche Behandlung aus.

Mannschaftssportarten sind Sportarten, die ausschließlich als Mannschaft bestehen und ein Zusammenspiel von mehr als zwei Spielern bedürfen. Zu solchen Sportarten zählen zB Fußball, Volleyball oder (Eis)Hockey.³¹²

5.2.7.2 Gemeinnützigkeit des (Rest-)Vereines

Ein derartiger Profibetrieb bedeutet grundsätzlich Verlust der Gemeinnützigkeit des Vereins. Der Gemeinnützigkeitsstatus kann jedoch zumindest zum Teil bewahrt werden, wenn der Profibetrieb entweder in einen Zweigverein bzw einen Rechnungskreis (Variante 1) oder eine Kapitalgesellschaft (Variante 2) ausgegliedert wird.³¹³ Die Ausgliederung in eine Kapitalgesellschaft ist nach BMF-Ansicht nur dann möglich, wenn sich der Verein überwiegend dem Profisport widmet, also wenn der Profibetrieb im Vordergrund steht. Beispielsweise bei den Vereinen, die in der Bundesliga engagiert sind und eine Bundesligalizenz besitzen, ist anzunehmen, dass die Vereinstätigkeit zweifelsfrei vom Profibetrieb bestimmt wird. Die Ausgliederung in Kapitalgesellschaft ist zu wählen, da sonst auch der Restverein die Gemeinnützigkeit verliert.³¹⁴ Beschäftigt sich der Verein überwiegend mit Jugend- und Amateursport, also mit dem Nicht-Profisport, und setzt er in diesen Bereichen auch seine Ressourcen überwiegend ein, genügt die Durchführung der Variante 1, um der Gemeinnützigkeit nachzukommen. Als Parameter können Anzahl

³¹⁰ NOEFV, Wartungserlass 2015 des Finanzministeriums <https://noefv.at/News-/Wartungserlass-2015-des-Finanzministeriums.html> (abgefragt am 1.1.2021).

³¹¹ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 878; Vgl zB Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 185 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at).

³¹² VereinsR Rz 880.

³¹³ *Gold-Tajalli/Proksch*, Grundlegende Änderungen im Profisport (Krammer/Hofer, SWK 9/2015, S. 441), ÖStZ 2015/401.

³¹⁴ VereinsR Rz 884; Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015.

Profispieler/Profimannschaften, Umsatzrelation, Humanressourcen oder Größe/Verteilung Vereinsbudget angenommen werden.³¹⁵

Da die Körperschaftsteuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG 1988 auf die Gemeinnützigkeit des betroffenen Rechtsträgers abstellt, besteht für den ausgegliederten Profibetrieb unabhängig von der gewählten Variante Körperschaftsteuerpflicht.³¹⁶

5.2.7.3 Profisportler

Im Wartungserlass wird Profisportler als jeder Sportausübende in Mannschaftsspielsportarten definiert, der für seine sportliche Tätigkeit für den Sportverein vom Sportverein oder einem Dritten Vergütungen oder andere Vorteile von mehr als 21.000 Euro pro Spielsaison erhält.³¹⁷ Für die Berechnung von Betragsgrenze sind neben dem Monatsbezug auch variable Entgeltsbestandteile (Leistungsprämien), Sachbezüge iSd § 15 EStG 1988 und Vergütungen von Sponsoren heranzuziehen.³¹⁸ Nicht zu berücksichtigen sind Trainertätigkeiten für den Sportverein und Leistung durch Dritte für den Sportverein, die in keiner unmittelbaren Verbindung mit der sportlichen Tätigkeit des Vereins steht.³¹⁹

Bei sogenannten Einzelsportarten, bei welchen die Sportausübung idR von einzelnen Personen und nicht in strukturierten Gruppen betrieben wird (zB Leichtathletik, Tennis, Skisport und Schwimmen) hat die Tatsache, dass Profisportler eingesetzt werden, im Grunde nur für die Sportler selbst steuerliche Konsequenzen. Im Bereich des Mannschaftssports führt jedoch das Vorliegen eines „Profibetriebs“ grundsätzlich zum oben genannten Gemeinnützigkeitsverlust bei dem gesamten Verein.³²⁰

³¹⁵ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015; BMF, Sammelmappe Wartungserlass 2015 <https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de> (abgerufen am 2.1.2021).

³¹⁶ VereinsR Rz 888; Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015.

³¹⁷ VereinsR Rz 879; Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015.

³¹⁸ Hofer, Vereinsrichtlinien – Wartungserlass 2014: Grundlegende Änderung der Verwaltungspraxis im Profisport <https://www.deloittetax.at/2014/10/27/vereinsrichtlinien-wartungserlass-2014-grundlegende-anderung-der-verwaltungspraxis-im-profisport/#.X-m1rGRKj9F> (Stand 27.10.2014); VereinsR 2001 Rz 879; Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 185 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at).

³¹⁹ VereinsR 2001 Rz 879; Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 186 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at).

³²⁰ Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 186 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at); VereinsR Rz 880.

5.2.7.4 Profibetrieb

Ein Profibetrieb liegt laut Ansicht des BMF dann vor, wenn mehr als 50 % einsetzbarer Spieler in Pflichtspielen „Profis“ sind. Maßgeblich sind dabei die in Spielberichten genannten (Profi)Spieler einer Spielsaison. Wird jedoch vom Verein nachgewiesen, dass dieses Kriterium in der darauffolgenden Saison nicht erfüllt wird, liegt keine Profimannschaft vor.³²¹

Gemäß Wartungserlass 2015 ist erstmals im Kalenderjahr 2016 zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Profibetrieb erfüllt sind. Sind sie erfüllt, so wäre eine Ausgliederung bis 1.1.2017 durchzuführen, sonst verliert der Verein ab 2017 seine steuerliche Gemeinnützigkeit.³²² Zwecks organisatorischer Strukturen von Vereinen ist eine zeitige Evaluation erforderlicher Maßnahmen ratsam.³²³ Zu solchen Maßnahmen zählen zB Einberufung der Generalversammlung oder Information der Mitglieder.³²⁴

Zum besseren Verständnis wird ein Beispiel aus der Fußball-Regionalliga eingeführt. Alle Spielberichte der Spielsaison 2016/17 ziehen ein Maximum von 16 einsetzbaren Spielern in Erwägung. In der Ligameisterschaft spielen 30 Partien, im Cup-Wettbewerb spielt der Verein in 3 Matches mit. Eine Profimannschaft ist gegeben, wenn zumindest 265 (33 Spiele x 16 Spieler im Spielbericht = 528 Spieler im Spielbericht) der in den Spielberichten vorgesehenen Spieler Profis sind. Sind diese Kriterien erfüllt, ist mit Beginn des folgenden Kalenderjahres, somit mit 1.1.2018, ein Profibetrieb begründet. Ist allerdings zB infolge eines Abstieges damit zu rechnen, dass eine kleinerer oder nur ein geringer Anteil an Profispielern eingesetzt wird, kann das Vorliegen eines Profibetriebes widerlegt werden.³²⁵

5.2.7.5 Steuerliche Auswirkungen

Die steuerlichen Konsequenzen sind im Grunde unabhängig von der Variante, die vom Verein gewählt wurde. Sie beziehen sich im Falle der Beanspruchung einer Ausnahmegenehmigung

³²¹ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 882.

³²² Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 882 und 894.

³²³ BMF, Sammelmappe Wartungserlass 2015 <https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de> (abgerufen am 2.1.2021).

³²⁴ Hofer, Vereinsrichtlinien – Wartungserlass 2014: Grundlegende Änderung der Verwaltungspraxis im Profisport <https://www.deloittetax.at/2014/10/27/vereinsrichtlinien-wartungserlass-2014-grundlegende-anderung-der-verwaltungspraxis-im-profisport/#.X-m1rGRKj9F> (abgerufen 27.10.2014).

³²⁵ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 882; Vgl auch BMF, Sammelmappe Wartungserlass 2015 <https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de> (abgerufen am 2.1.2021).

im Sinne des § 44 Abs 2 BAO im Zuge der Rechnungskreisvariante nur auf den Profibetrieb ohne unmittelbare Rückwirkung auf den Restverein.³²⁶

Da die Körperschaftsteuerbefreiung des § 5 Z 6 KStG 1988 auf die Gemeinnützigkeit des betroffenen Rechtsträgers abzielt, ist der ausgegliederte Profibetrieb unabhängig von der gewählten Variante körperschaftsteuerpflichtig.³²⁷

Umsatzsteuerlich findet die unechte Befreiung des § 6 Abs 1 Z 14 UStG 1994 findet nur für den Zweckbereich der gemeinnützigen Vereine Anwendung. Der ausgegliederte Profibetrieb ist somit unabhängig von der ausgewählten Variante grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, aber auch zum Vorsteuerabzug berechtigt.³²⁸ Diese Regelung des Profibetriebes bedeutet in der Praxis, dass zB der 13 %-igen Besteuerung der Eintrittskarten auch das üblicherweise 20 %-iges Recht auf Vorsteuerabzug für zB Stadionsanierung gegenübersteht.³²⁹

5.2.7.6 Verbände und Dachverbände

Auch Gemeinnützigkeit der Verbände und Dachverbände wurde im Wartungserlass erläutert. Danach ist Gemeinnützigkeit der Verbände und Dachverbände an Gemeinnützigkeit der Betreuten gebunden.³³⁰ Für Verbände und Dachverbände besteht somit eine Aufklärungs- und Informationspflicht gegenüber den Mitgliedern. Wird der Unterverband bzw Verein nicht mehr abgabenrechtlich begünstigt, dann kann der begünstigte Zweck des Verbandes bzw Dachverbands beibehalten bleiben, solange Maßnahmen nach VereinsR Rz 122 unverzüglich nach Kenntnisnahme oder nach rechtskräftiger Ablehnung einer Ausnahmegenehmigung des Unterverbands ergriffen werden.³³¹ Zu solchen Maßnahmen zählen etwa Behebung von Satzungsmängeln oder Ausschluss des Unterverbands, wenn möglich. Ist ein Ausschluss zB wegen laufendem Meisterschaftsbetrieb nicht möglich, muss der Unterverband ausreichend von Zuteilung bzw Weiterleitung von Verbands- oder öffentlichen Förderungsmitteln

³²⁶ VereinsR Rz 887.

³²⁷ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 888.

³²⁸ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 889.

³²⁹ NOEFV, Wartungserlass 2015 des Finanzministeriums <https://noefv.at/News-/Wartungserlass-2015-des-Finanzministeriums.html> (abgefragt am 1.1.2021).

³³⁰ Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 187 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at).

³³¹ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 883.

ausgeschlossen werden.³³² Anzumerken ist, dass die Maßnahmen der VereinsR Rz 122 nicht neu sind.

Teilnahme von ausgegliederten Profibetrieben an Meisterschaften bzw Cupbewerben, die durch Verbände bzw Dachverbände betrieben sind, begründet für den Verband bzw Dachverband keinen Profibetrieb.³³³

Bei Auswahlmannschaften ist bei Vorliegen eines Profispielers, einer Profimannschaft oder Profibetriebes nach Rz 882 sinngemäß einzusetzen. Nur Vergütungen für sportliche Betätigung für den Verband bzw Dachverband sind heranzuziehen.³³⁴ Den Betrachtungszeitraum stellt idR das Kalenderjahr dar.³³⁵

5.2.7.7 Zusammenfassung

Aktuelle Rechtslage besagt, dass die Ausübung des Berufssportes nicht dem Gemeinwohl dient und somit keinen begünstigten Zweck iSd §§ 43 ff BAO begründet. Richtlinien 2001-Wartungserlass 2017 Rz 50 ergänzt, dass auch sogenannte Hobbyvereine bzw Freizeitvereine nicht begünstigt sind. Teambuilding im Rahmen der Jugendarbeit hingegen, kann einen gemeinnützigen Zweck darstellen. Dies wäre beispielsweise dann der Fall, wenn der eigene Trainer eingesetzt wird, um die gruppendynamischen Prozesse bei Jugendlagern zu thematisieren. Bei Teambuildingmaßnahmen sind die Vereinsaktivitäten von Bedeutung. Als solche Aktivitäten wird zB die Interaktion der Vereinsmitglieder untereinander anerkannt. Bei reinen Vereinsausflügen, wo die Teilnahme an der Reise im Vordergrund steht, wird von Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke nicht ausgegangen und ein Teambuilding ist nicht gegeben.³³⁶ Freizeitgestaltungs- und Erholungsförderung von Menschen ist nur dann begünstigt, wenn sie einem besonders schutzbedürftigen Personenkreis vom Nutzen ist (Teil der Jugend-, Kranken- oder Altersfürsorge ist) oder auf sportlicher Grundlage erfolgt.³³⁷ Im

³³² Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 883; BMF, Sammelmappe Wartungserlass 2015 <https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de> (abgerufen am 2.1.2021).

³³³ Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015 Rz 883; § 1 Abs 5 VerG 2002.

³³⁴ BMF, Sammelmappe Wartungserlass 2015 <https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de> (abgerufen am 2.1.2021).

³³⁵ BMF, Vereinsrichtlinien 2001 – Wartungserlass 2015 <https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de> (abgerufen 27.2.2015)

³³⁶ VereinsR Rz 50.

³³⁷ VereinsR Rz 50; VwGH 92/13/0059.

Ergebnis bleibt festzuhalten, dass bei Fragen der Gemeinnützigkeit jeglicher Sportbetätigungen die Prüfung der Förderung des Gemeinwohls die entscheidende Rolle spielt. Die restlichen, zu Beginn dieser Arbeit vorgestellten, Gemeinnützigkeitskriterien dürfen bei der Fragen der steuerlichen Begünstigung auch nicht ohne Betracht bleiben.

5.3 Sponsoring

5.3.1 Allgemeines

Durch die Rückläufigkeit von staatlichen Unterstützungen gewinnen Sponsor- und Werbezahungen an Sportvereine an Bedeutung. Sponsoring ist ein in der Zwischenzeit zu einem fest etablierten Kommunikationsinstrument der Unternehmen geworden.³³⁸ Erste Sponsoringengagements gab es bereits in den 1960er-Jahren in Form der Schleichwerbung bei Sportveranstaltungen sowie in den 1970er-Jahren als Form der Sportwerbung. Erst seit den 1980er-Jahren wird von einem professionellen Sponsoring gesprochen. Das Geburtsjahr des Sportsponsorings in Deutschland stellt das Jahr 1972 dar. Der Bundesligaverein Eintracht Braunschweig werbt im Sommer 1972 zum ersten Mal mit dem Logo eines Unternehmens auf dem Trikot und erwirbt dafür 160.000 DM (ca 81.700 Euro) von der Firma Jägermeister.³³⁹

Seitdem hat sich das Sponsoring kontinuierlich weiterentwickelt und es sind immer neue Formen hinzugekommen. Es wird vielfach mit anderen Kommunikationsinstrumenten (z.B. Messen) dem Bereich der Live Communication zugeordnet.³⁴⁰ Für Unternehmen bedeutet Sponsoring die Gelegenheit, das eigene Marken- oder Unternehmensbild zu verbessern.³⁴¹ Zugleich profitieren die Gesponserten aus den Sponsoringaktivitäten, da sich Sponsoring als bedeutsame Finanzierungsquelle für den Sport schildert.³⁴²

³³⁸ Bruhn, Sponsoring, Systematische Planung und integrativer Einsatz⁶ (2018) 1; Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 245.

³³⁹ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ (2018) 1.

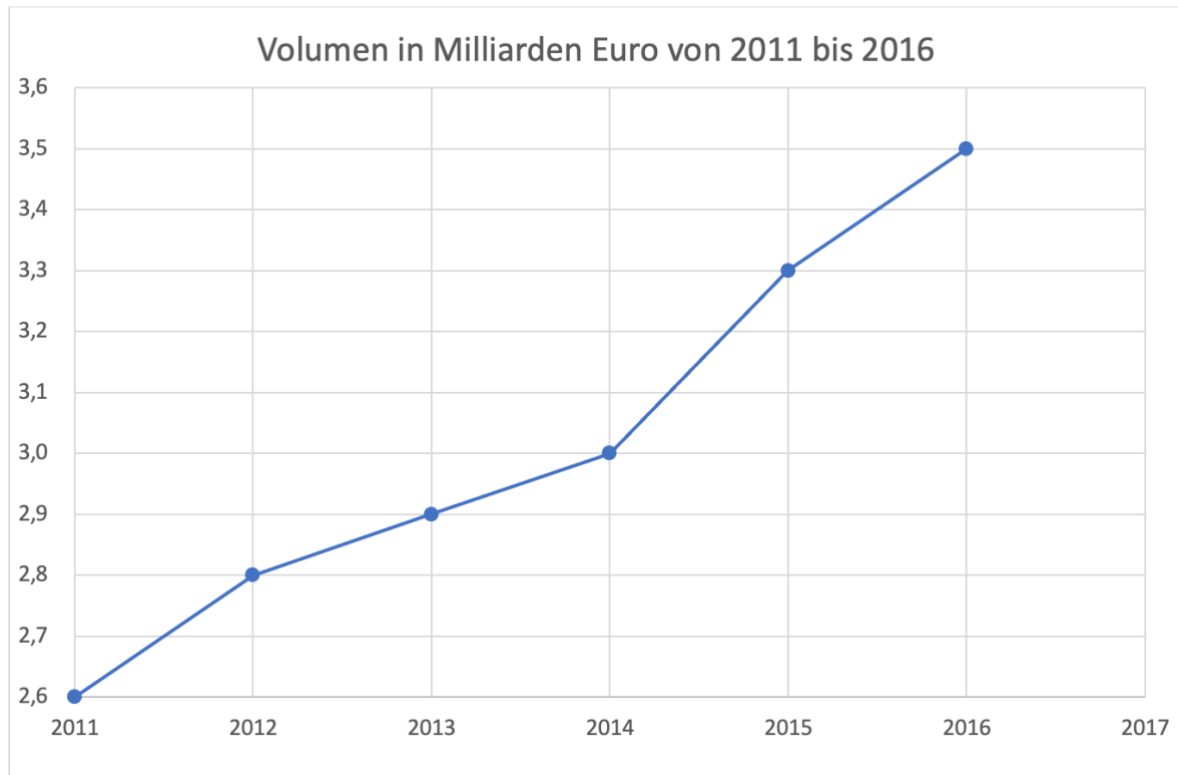
³⁴⁰ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 245.

³⁴¹ Bruhn, Sponsoring⁶ 6; Jakobs, Sportsponsoring als innovatives Instrument in der Markenkommunikation. Fokus Fussballsponsorings (2009) 1.

³⁴² Bruhn, Sponsoring⁶ 18; Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ (2018) 1.

Der globale Markt für Sportsponsoring umfasst ein Volumen von mehr als 48 Milliarden US-Dollar.³⁴³ Im Vergleich zum Jahr 2011 sind die Sponsoringausgaben in der Sportbranche um etwa 15 Milliarden US-Dollar angestiegen.³⁴⁴ Mit einem Volumen von ca 5,5 Milliarden Euro in 2016 wurde Sponsoring in Deutschland in den vergangenen Jahren zu einem wesentlichen und überdurchschnittlich wachsenden Segment im Kommunikationssektor.³⁴⁵

*Tabelle 1: Volumen des Sportsponsorings in Deutschland von 2011 bis 2016.*³⁴⁶



Solange das Sponsoring der Kernpolitik von Unternehmen gleich kommt und beim Sponsor eine Steuerminderung verursacht, erklärt Renner³⁴⁷ das Sponsoring als die Zurverfügungstellung von Geld, Sach- oder Dienstleistungen (=Sponsoringleistungen) an eine Einzelperson (zB einem Sportler) oder eine Organisation (zB einem Sportverein = Gesponserter) durch ein Unternehmen (=Sponsor), gegen Gewährung wirtschaftlicher Rechte zur Nutzung dieser Person bzw Institution als auch deren Aktivitäten für vertraglich vereinbarte

³⁴³ Statista, Volumen des weltweiten Sportsponsorings von 2011 bis 2020
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1091852/umfrage/weltweites-sponsoringvolumen-im-sport/>
 (abgefragt 8.1.2021).

³⁴⁴ Zeppenfeld, Weltweites Sponsoringvolumen im Sport bis 2020
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1091852/umfrage/weltweites-sponsoringvolumen-im-sport/>
 (abgefragt 8.1.2021).

³⁴⁵ Bruhn, Sponsoring⁶ 1; Vgl auch Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 5.

³⁴⁶ Statista, Volumen des Sportsponsorings in Deutschland von 2011 bis 2016
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/421710/umfrage/ausgaben-fuer-sponsoring-sport-deutschland/>
 (abgefragt 8.1.2021).

³⁴⁷ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 245.

Marketingzwecke.³⁴⁸ Sponsoring beruht somit auf dem Prinzip von Leistung und Gegenleistung und hat einen Förderungscharakter.³⁴⁹ Hierbei kommt bei dem Sponsor als auch bei dem Gesponserten zur steuerlichen Behandlung. Seitens Sponsors sind die abzugsfähige Betriebsausgabe bzw Werbungskosten oder der nichtabzugsfähige Aufwand der Lebensführung zu berücksichtigen. Seitens Gesponserten kommt die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit des Zuflusses in Frage.³⁵⁰

Sponsoring wird ausgeführt, um den Wettbewerb, das Ansehen und die Reputation der Körperschaft durch eine (messbare) Gegenleistung zu steigern. Das Sponsoring steht in direkter Verbindung mit dem Marktwert des Unternehmens und fördert diesen.³⁵¹ Somit ist das Vorliegen einer angemessenen Marketingstrategie von Bedeutung.³⁵² Sponsoring heißt einen systematischen Planungs- und Entscheidungsprozess auf der Seite der Sponsoren als auch des Gesponserten durchzudenken.³⁵³

5.3.2 Sportsponsoring

In der Literatur findet man nur wenige explizite Definitionen des Sportsponsorings als bedeutsamste Variante des Sponsorings. Grundsätzlich wird nur das Word „Sponsoring“ durch das „Sportsponsoring“ angepasst.³⁵⁴

Um das Sportsponsoring von den anderen Sponsoringformen abzugrenzen bringen Schubert/Walzer³⁵⁵ eine eigene Definition. Laut Schubert/Walzer³⁵⁶ ist somit Sportsponsoring eine Partnerschaft zwischen dem Sponsor und dem Gesponserten. Diese Partnerschaft basiert auf einer vertraglichen Vereinbarung und es werden gegenseitige Vorteile dadurch gewährt. Das Prinzip von Leistung und Gegenleistung steht im Vordergrund. Das Ziel des Sportsponsors ist es, die besonderen, zum Teil außergewöhnlichen Werte und Eigenschaften des Sports sowie

³⁴⁸ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 245; Kotschnigg, Kunst und Kultur im Steuerrecht, ecolex 1997, 455; Haimerl, Spenden und Sponsoring aus ertragsteuerlicher Sicht, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen: KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (2000) 135; Thiele, Sponsoring im österreichischen Recht, ecolex-Script 1999/15.

³⁴⁹ Bruhn, Sponsoring⁶ 5.

³⁵⁰ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 245; Haimerl in Achatz, Besteuerung 135.

³⁵¹ Bruhn, Sponsoring⁶ 5; Mair/Müller/Schlepitza, Von Spenden, Sponsoring und Interessenkonflikten Heft 4, 22 (Stand 2.12.2019, lexisnexus.at).

³⁵² Mair/Müller/Schlepitza, Von Spenden, Sponsoring und Interessenkonflikten Heft 4, 22 (Stand 2.12.2019, lexisnexus.at).

³⁵³ Bruhn, Sponsoring⁶ 5; Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 4.

³⁵⁴ Vgl Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 46.

³⁵⁵ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 46.

³⁵⁶ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 46.

die große Nachfrage der Konsumenten am Sport für seine eigenen Marketing- und Kommunikationsziele einzusetzen. Für den Gesponserten bedeutet das Sportsponsoring ein wichtiges Beschaffungs- und Finanzierungsinstrument, um die sportlichen Bestrebungen zu verwirklichen.

Ergänzend dazu werden beim Sportsponsoring laut Bruhn³⁵⁷ Einzelsportler, Sportmannschaften, Vereine, Sportstätte, (sportübergreifende) Verbände oder Sportveranstaltungen unterstützt.

Die verbreitetste Form der Sponsoringleistung ist die Zahlung eines vereinbarten Geldbetrags für die gewährten Gegenleistungen des Gesponserten. Sehr häufig kommt auch die Zurverfügungstellung von Sachmitteln vor. Dies kann in zahlreichen Formen erscheinen. Bei Sportsponsoring kann zB ein Sportartikelhersteller ein gewisses Volumen an Spielkleidung, Bällen, Schuhen usw liefern. Weitere Formen von Sachleistungen, die oftmals im Sport von Sponsoren geleistet werden, sind die Bereitstellung von Speisen, Getränken, Fahrzeugen und Räumlichkeiten (zB für ein Büro) oder Materialien und Ausrüstungsgegenständen (zB PC) für die Realisierung einer Sportveranstaltung. Die Sponsoringleistungen kommen generell, nicht nur im Fall des Sportsponsorings, in verschiedensten Formen. Sponsoringleistungen können auch als Dienstleistungen bzw Know-how erfolgen. Sie reichen von Transferservices eines Busunternehmens, über die Benutzung eines Fitnesscenters für die Sportler bis hin zu Beratungsdienstleistungen, wie es zB Deloitte bei der Bewerbung Münchens für die Olympischen und Paralympischen Spiele 2018 gewährt hat.³⁵⁸

Die folgende Abbildung bietet einen Einblick in das Sponsoringengagement von Unternehmen in den einzelnen Sportarten für die DACH-Region für das Jahr 2015. Fußball war die am häufigsten gesponserte Sportart in Deutschland, Österreich, als auch in der Schweiz. 70 % der deutschen, österreichischen und Schweizer in Sportsponsoring tätigen Unternehmen traten im Jahr 2015 als Fußball-Sponsoren auf. Aufholungsbedarf besteht bei Basketball, Handball und allen anderen abgebildeten Sportarten.³⁵⁹

³⁵⁷ Bruhn, Sponsoring⁵ (2010) 80.

³⁵⁸ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 47.

³⁵⁹ Vgl Repucom. Sponsor-Trend 2016. Status und Trends im Sponsoringmarkt in Deutschland, Österreich und der Schweiz (2016).

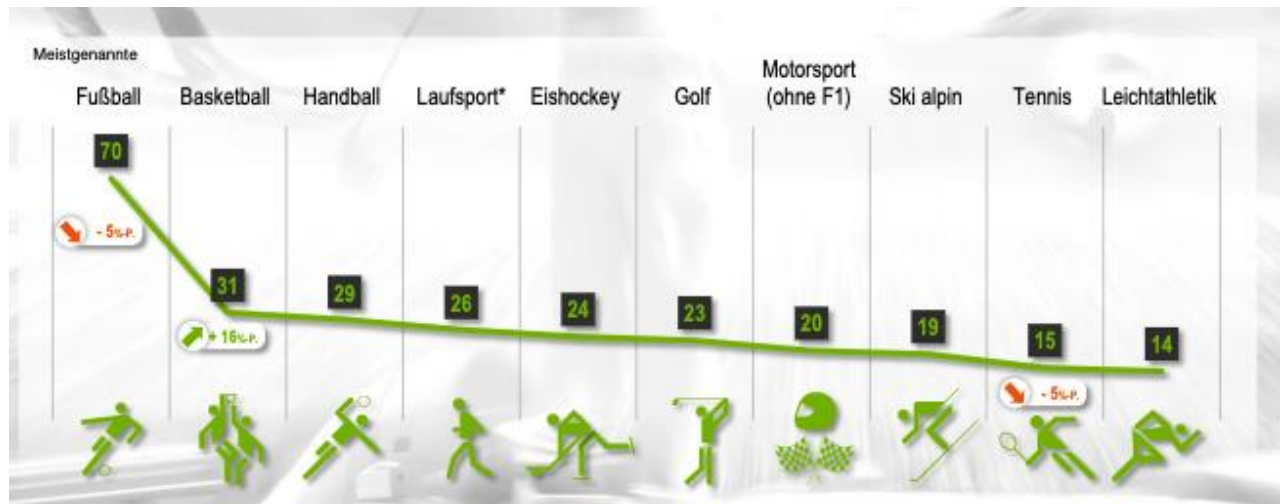


Abbildung 2: Sponsoringengagement in einzelnen Sportarten für die DACH-Region in %.³⁶⁰

5.3.3 (Sport-)Sponsorship

Einigen sich der (Sport-)Sponsor und der Gesponserte auf einem konkreten Projekt, das im Zuge einer vertraglichen Vereinbarung, in einem festgelegten Zeitraum und unter bestimmten Bedingungen gemeinsam durchzuführen ist, so wird dies als (Sport-)Sponsorship gekennzeichnet.³⁶¹

5.3.4 Spenden

Tabelle 2: Spendewesen vs Sponsoring.³⁶²

Form der Unternehmensführung		
Merkmale	Art der Förderung	
	Spendenwesen	Sponsoring
Art des Geldgebers	Privatpersonen, Unternehmen	Unternehmen
Motive der Förderung	Fördermotiv dominant, eventuelle Steuervorteile (Gemeinschutz)	Fördermotiv und Erreichung von Kommunikationszielen (Eigennutz)
Zusammenarbeit mit Geförderten	nein	ja (öffentlich)
Medienwirkung	kaum	dominant
Einsatz im Bereich Sport	selten	dominant
Entscheidungsträger im Unternehmen	Finanzwesen, Geschäftsführung	Unternehmensleitung, Marketing, Kommunikation

³⁶⁰ Repucom. Sponsor-Trend 2016. Status und Trends im Sponsoringmarkt in Deutschland, Österreich und der Schweiz (2016) 7.

³⁶¹ Bruhn, Sponsoring⁶ 5; Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 4.

³⁶² Eigene Darstellung in Anlehnung an Bruhn, Sponsoring⁶ 4.

An dieser Stelle wäre sinnvoll, sich den Unterschied zu (echten) Spenden zu veranschaulichen. Zum besseren Verständnis bietet sich die Tabelle 2. In den als „Spendebegünstigung“ bekannten Regelungen des EStG findet man den Begriff „Spende“ nicht. Es ist eher von „Zuwendungen“³⁶³ bzw. „Ausgaben zur Leistung von Zuwendungen“³⁶⁴ die Rede. Der Ausdruck Zuwendung ist in den Bestimmungen jedoch auch nicht erklärt.³⁶⁵ Insbesondere aus den älteren Bestimmungen des EStG³⁶⁶ ist klar, dass Zuwendungen durch Freiwilligkeit gekennzeichnet sind.³⁶⁷ Ausgaben oder Aufwendungen, die freiwillig ablaufen, werden laut Grundsatz bei der Ermittlung der Einkünfte³⁶⁸ und des Einkommens³⁶⁹ bei Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt.³⁷⁰ Auch im KStG 1988 taucht der Begriff der Zuwendung auf.³⁷¹ Im Gegensatz zu EStG kennt KStG auch den Begriff der „Spende“, es lässt diesen jedoch lediglich in Klammern stehen.³⁷² Betrachtet man die Regeln der deutschen Grammatik, erfüllen Klammerausdrücke eine Erklärungsfunktion. Der in Klammern stehende Ausdruck „Spenden“ kann somit als eine Umschreibung für den Begriff „Zuwendungen“ verstanden werden³⁷³, jedoch muss eine gewisse Zweckbestimmung vorliegen.³⁷⁴ Diese Art der Förderung ist durch eine einseitige Unterstützungsleistung charakterisiert. Spenden stellen somit freiwillige Zahlungen dar, die gem § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 bzw § 12 Abs 1 Z 5 KStG prinzipiell nicht abzugsfähig sind. Zu diesen Zahlungen gehören auch Spenden in Verbindung mit gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken.³⁷⁵

³⁶³ § 4 Abs 4 Z 5 und 6 EStG 1988.

³⁶⁴ § 18 Abs 1 Z 7 EStG.

³⁶⁵ Vgl Baldauf, Spendenbegünstigung des EStG, in Achatz (Hrsg), Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III: Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien – Rechnungslegung und Rechnungswesen – Spendenbegünstigung (2002) 121.

³⁶⁶ § 3 Abs 1 Z 6 iVm § 6 Z 10 EStG; § 20 Abs 1 EStG.

³⁶⁷ Schloffer/Stampl, ÖStZ 1999, 309 (310).

³⁶⁸ § 20 Abs 1 Z 4 EStG.

³⁶⁹ § 20 Abs 3 EStG.

³⁷⁰ Baldauf in Achatz, Besteuerung III 121; WKO, Was ist der Unterschied zwischen einer Spende und dem Sponsoring? https://www.wko.at/branchen/information-consulting/werbung-marktkommunikation/Was_ist_der_Unterschied_zwischen_einer_Spende_und_dem_Spon.html (Stand 2.7.2018).

³⁷¹ Vgl zB § 5 Z 3 lit b KStG; § 6 Abs 4 KStG.

³⁷² Vgl § 12 Abs 1 Z 5 KStG.

³⁷³ Baldauf in Achatz, Besteuerung III 123.

³⁷⁴ Mair/Müller/Schlepitka, Von Spenden, Sponsoring und Interessenkonflikten Heft 4, 22 (Stand 2.12.2019, lexisnexus.at).

³⁷⁵ WKO, Was ist der Unterschied zwischen einer Spende und dem Sponsoring?

https://www.wko.at/branchen/information-consulting/werbung-marktkommunikation/Was_ist_der_Unterschied_zwischen_einer_Spende_und_dem_Spon.html (Stand 2.7.2018); BMF, Spenden absetzen NEU

https://www.oesterreich.gv.at/themen/freizeit_und_strassenverkehr/vereine/Seite.220930.html (Stand 1.1.2020); Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 230; Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 43.

³⁷⁵ VereinsR 2001 Rz 160.

Im Gegensatz zu Sponsorleistungen, ist bei Spenden keine wirtschaftliche Gegenleistung des Empfängers zu erwarten. Der Leistende ist nicht zwingend rechtlich verpflichtet zu spenden und abgesehen von Spenden iSd § 4a EStG hat er auch keinen Anspruch auf eine steuermindernde Berücksichtigung.³⁷⁶

Eine Gegenleistung im Sinne von Sponsoring bedeutet viel mehr als bloße öffentliche Bekanntmachung des Spenders beispielsweise im Zuge der Verleihung einer Medaille des Vereins. Die Marketingleistung erfolgt bei Sponsoring in einem viel größeren Ausmaß.³⁷⁷ Beim Spendenwesen kann der Empfänger eine Art werblicher Gegenleistung erbringen, der aber keine vertragliche Vereinbarung zugrunde liegt.³⁷⁸ Im Mittelpunkt geht es bei Spendenwesen um die Förderung, zB des Sports, aus überwiegend altruistischen Gründen.³⁷⁹ Spenden werden freiwillig getätigt, entweder aus religiösen, wissenschaftlichen, gemeinnützigen, kulturellen oder wirtschaftlichen Gründen.³⁸⁰ Der Gesetzgeber unterstützt solche Aktivitäten, indem er Spenden an in unseren Fall gemeinnützig anerkannte Sportorganisationen steuerlich begünstigt und insofern sich altruistische Motive der Förderung des Gemeinwohls mit dem Eigeninteresse an einer Reduzierung der Steuerlast in Verbindung bringen lassen.³⁸¹

5.3.4.1 Der Spendenbegriff nach Steuerrecht (§ 4a EStG)

Zuwendungen iSd § 4a EStG stellen Leistungen dar, die folgende Voraussetzungen erfüllen³⁸²:

- Freiwilligkeit der Leistung. Mitgliedsbeiträge werden grundsätzlich als keine freiwilligen Leistungen angesehen. Ebenso begründet ein zweckgebundener Pflichtbetrag für mildtätige Zwecke keine Freigiebigkeit. Wenn aber der Spender moralische Verpflichtung verspürt oder wird die Spende durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst, ist das Kriterium der Freiwilligkeit gegeben.

³⁷⁶ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 245.

³⁷⁷ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 248; Mair/Müller/Schlepitka, Von Spenden, Sponsoring und Interessenkonflikten Heft 4, 23 (Stand 2.12.2019, lexisnexus.at).

³⁷⁸ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 43.

³⁷⁹ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 43.

³⁸⁰ Mair/Müller/Schlepitka, Von Spenden, Sponsoring und Interessenkonflikten Heft 4, 22 (Stand 2.12.2019, lexisnexus.at).

³⁸¹ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 43.

³⁸² Vgl EStR 2000 Rz 1330; VwGH 09.10.1991, 90/13/0047; Pausz, Spendenratgeber (2017) 5.

- Die steuermindernde Berücksichtigung einer Ausgabe zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke erfordert eine endgültige wirtschaftliche Belastung des Gebers.³⁸³ Spenden, die im Fall einer gemeinnützigen Institution aus Mitteln ihres steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ihrem steuerbegünstigten Bereich zufließen, sind aus Mangel an einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung nicht steuerlich zu beachten.³⁸⁴ Die Tatsache, dass die freiwilligen Leistungen zu einer endgültigen wirtschaftlichen Belastung des Spenders führen müssen bedeutet, dass ein Übergang des Eigentums erforderlich ist. Eine bloße Verwahrung entspricht nicht dem wirtschaftlichen Eigentum nach § 24 Abs 1 lit d BAO³⁸⁵ und stellt daher nach der Ansicht des VwGH ebenso wie die Gewährung eines Darlehens keine Spende iSd § 4a EStG dar.
- Unentgeltlichkeit der Zuwendung. Die Abgrenzung einer Spende vom Sponsoring ist durch das Merkmal der Unentgeltlichkeit und Fremdnützigkeit gekennzeichnet.³⁸⁶ Dies bedeutet zum einen, dass Erwartungen eines besonderen Vorteils als schädlich anzunehmen sind. Zum anderen kommen nur solche Aufwendungen als Spenden in Frage, die von dem Steuerpflichtigen unentgeltlich im Sinne vom fremdnützig erbracht wurden.³⁸⁷ Nach Ansicht der deutschen BFH wird die Unentgeltlichkeit durch die im Vordergrund stehende Spendenmotivation begründet.³⁸⁸ Ein Spendenabzug wird somit bereits dann ausgeschlossen, wenn die Zuwendungen an den Empfänger unmittelbar und ursächlich mit einem von einem Dritten erteilten Vorteil in Verbindung stehen. Die unmittelbar wirtschaftliche Natur des gewährten Vorteils ist nicht relevant.³⁸⁹ Die Spendenmotivation muss zweifellos im Vordergrund stehen. Darüber hinaus sind Leistungsvergütungen, zB an Feuerwehr, nicht als Spenden steuermindernd.
- Die Spendenzahlung muss von dem „gemeinnützigen“ Bereich empfangen werden. Wie bereits im zweiten Aufzählungspunkt erwähnt, ist eine Spende, die für dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vorgesehen ist, steuerlich nicht abzugsfähig. Dies

³⁸³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 769; VereinsR 2001 Rz 234.

³⁸⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 769.

³⁸⁵ BGBl 1961/194 idF BGBl I 2017/40.

³⁸⁶ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 248; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 772.

³⁸⁷ BFH 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl II 2007, 8.

³⁸⁸ BFH 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl II 2007, 8; BFH 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl II 1991, 234.

³⁸⁹ BFH 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl II 1991, 234.

wäre der Fall, wenn zB die lokale Bäckerei einem Verein für sein Vereinsfest 160 Marillenkrapfen spendet.

Zuwendungen von Todes wegen (Vermächtnis, Erbschaft, Schenkung auf den Todesfall) an gem § 4a EStG begünstigte Einrichtungen sind ebenfalls als Zuwendung iSd § 4a EStG anzusehen.³⁹⁰

5.3.4.2 Geldspenden und Sachspenden

Eine reine Geldspende bedeutet Barzuwendung oder Überweisung. Es ist nicht notwendig, dass die Zuwendungen aus den laufenden Einnahmen stammen. Unter Geldspenden fällt daher auch die Zuwendung eines Sparbuches. Aufpassen muss man bei Zuwendungen von Gutscheinen, da diese nicht als Geldspende angesehen werden.³⁹¹ Der Gesetzgeber schließt auch echte sowie unechte Mitgliedsbeiträge vom Abzug.

Auch Zahlungen von offenen Rechnungen, die durch ein Vereinsmitglied veranlasst wurden, und an den begünstigten Verein gerichtet sind, werden als Geldspende qualifiziert.

Bei einer Aufwandsspende verzichtet der Leistende auf den Aufwandsersatz oder die Vergütung. Gemeinhin liegt eine abgekürzte Geldspende vor. Allerdings begründet diese dann keine freiwillige Zuwendung, wenn kein Anspruch auf Kostenersatz gegeben ist.³⁹²

Wird eine Nutzungsmöglichkeit aus dem Betriebsvermögen unentgeltlich eingeräumt (zB ein Kfz oder eine Immobilie wird aus dem Betriebsvermögen einer spendenbegünstigten Einrichtung unentgeltlich überlassen oder die Arbeitskraft wird unentgeltlich einer gemeinnützigen Einrichtung bereitgestellt), dann stellt der nach dem allgemeinen Betriebsausgabenbegriff nicht abzugsfähige Aufwand eine Betriebsausgabe iSd § 4a EStG dar. Mangels einer Zuwendung aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen kann keine Steuerentlastung geltend gemacht werden.³⁹³

Die Arbeit eines Eigentümers, die umsonst erfolgt, ist nicht als Zuwendung iSd § 4a EStG zu

³⁹⁰ Pausz, Spendenratgeber (2017) 5.

³⁹¹ Pausz, Spendenratgeber (2017) 7, Vgl EStR 2000 Rz 1330.

³⁹² Pausz, Spendenratgeber (2017) 7; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 766.

³⁹³ Pausz, Spendenratgeber (2017) 7; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 768.

verstehen, weil die eigene Arbeitskraft nicht „aus dem Betrieb“ entnommen werden kann.

Sachspenden sind grundsätzlich alle Spenden, die keine Geldspenden sind. Sachzuwendungen sind für Zwecke des Spendenabzugs mit dem gemeinen Wert des zugewendeten Wirtschaftsgutes zu bewerten. Die Bewertung sich von Sachzuwendungen kann im Einzelfall problematisch erweisen.

5.3.5 Steuerliche Behandlung von Spenden

5.3.5.1 Die Verfassung von „Spenden“ und „Sponsorzahlungen“ nach der Verwaltungspraxis

Für Zwecke steuerlicher Berücksichtigung ist zu unterscheiden, ob der Beweggrund für Sponsorzahlungen betrieblicher oder privater Natur ist. Infolgedessen regeln VereinsR 2001 in erster Linie das Vorliegen bestimmter Tatbestandsmerkmale, um diese Leistungen von reinen Spenden abzugrenzen.³⁹⁴ Vorerst wird angekündigt, dass freiwillige Zuwendungen auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie durch betriebliche Erwägungen mitveranlasst sind.³⁹⁵ Zu bemerken ist jedoch, dass diese Regelung in der Verwaltungspraxis nicht unbedingt unumgebar ist.³⁹⁶ Rz 4837 der EStR 2000 erklärt bestimmte Zuwendungen, oder auch in Klammern bezeichnete Spenden, für abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen gebracht werden, ausschließlich bzw. überwiegend aus betrieblicher Veranlassung stammen und zugleich kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Herkunft aus dem Waren- bzw Leistungsangebot des Unternehmens,
- geeignetes Ausmaß,
- klare öffentliche Werbewirkung.³⁹⁷

Abweichend dazu kategorisieren die VereinsR 2001 Rz 159 f und 161 f Sponsorzahlungen eines Unternehmers als Betriebsausgaben,³⁹⁸ wenn:

- sie beinahe ausschließlich auf wirtschaftlicher (betrieblicher) Grundlage aufbauen und

³⁹⁴ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 248.

³⁹⁵ VereinsR 2001 Rz 160; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 230.

³⁹⁶ Vgl zB Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 248.

³⁹⁷ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 248.

³⁹⁸ Vgl Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 249; Drimmel, Die Praxis des Sportsponsorings der Raiffeisengruppe Oberösterreichs, in Andeßner/Schmid (Hrsg), Finanzen im Sportverein (1997) 103; Doralt, EStG⁴ § 4 Tz 330; Thiele, Sponsoring im österreichischen Recht, ecolex-Script 1999/15.

- als adäquate und dem Fremdvergleich standhaltende Gegenleistung für die vom Gesponserten übernommene Verpflichtung, Werbeleistungen zu erbringen, anerkannt werden können³⁹⁹,
- sodass angenommen werden kann, dass im Endresultat eine breite Werbeleistung besteht,
- eine Option zur rechtlichen Erzwingung der Durchsetzung der Werbeleistung sowie
- der Vereine als Werbeträger geeignet ist.⁴⁰⁰

Laut Renner⁴⁰¹ werden in den VereinsR 2001 gewöhnliche Charakteristika der Sponsorzahlungen, wie vertragliche Abmachung von Leistung und Gegenleistung, tatsächliche Leistungserbringung des Empfängers und aktives Engagement des gesponserten Vereines, nicht explizit genannt. Anhand von Beispielen in den Rz 161 der VereinsR 2001 ff, die der Erläuterung dienen, kann aber angenommen werden, dass auch hier diese Tatbestandsmerkmale vorausgesetzt sind.⁴⁰²

5.3.5.2 Steuerliche Behandlung beim Leistenden

Für Zwecke steuerlicher Behandlung beim Leistenden (Sponsor) bringt Rz 159 der VereinsR 2001 zunächst die allgemeine Bedingung, dass die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben nach Bestimmungen des § 4 Abs 4 EStG iVm § 12 Abs 1 KStG bzw § 16 Z 2 und 5 KStG 1988 geregelt wird.⁴⁰³ Solange die oben unter 5.1.4.1 genannten Kriterien erfüllt sind, handelt es sich um eine betriebliche Veranlassung derartiger Zahlungen.

Diese Aussage ist jedoch keinesfalls unzweifelhaft. Abgrenzungsschwierigkeiten tauchen auf, sobald betriebliche und private Motive ineinanderfließen. Dies ist oft bei Sponsoringleistungen an kleinere Vereine der Fall. In solchen Fällen ist die oben erwähnte vertragliche Regelung, die einem Fremdvergleich standhalten muss, von besonderer Bedeutung. VwGH hat entschieden, dass ein mangelnder Beweis für eine eindeutige vertragliche Abmachung in Verbindung mit einer näheren Beziehung zwischen Vereinsfunktionären und Leistendem der Abgabenbehörde

³⁹⁹ Haimerl in Achatz, Besteuerung 137.

⁴⁰⁰ Haimerl in Achatz, Besteuerung 139.

⁴⁰¹ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 249.

⁴⁰² Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 249.

⁴⁰³ Vgl Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 248; Pausz, Spendenratgeber (2017) 18.

ermöglicht, den Aufwand insbesondere dann nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen, wenn der gesponserte Verein zusätzlich nur einem kleinen Personenkreis bekannt ist.⁴⁰⁴

Bei gemeinnützigen und kleinen Vereinen muss insbesondere die Eignung als Werbeträger hinterfragt werden. Sobald der Spendencharakter im Vordergrund steht, ist die Zuwendung nicht abzugsfähig.⁴⁰⁵ Dies ist idR bei allen Formen des Massenspendenaufrufs der Fall. Dadurch, dass bei solchen Aktionen neben juristischen auch größtenteils natürliche Personen als Spender auftreten, wäre die Abzugsfähigkeit von Spenden für Unternehmen mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht konvergent.⁴⁰⁶ Für gemeinnützige Vereine wird insbesondere eine aktive Werbeleistung geprüft. Ein Link auf der Homepage des Vereines stellt ein Beispiel für eine ausreichende Gegenleistung dar. Gleiches gilt für kleine, lokale Vereine. Auch diese benötigen eine verstärkte Überprüfung der steuerlichen Abzugsfähigkeit hinsichtlich des eindeutigen Gegenleistungscharakters, der Eignung als Werbeträger und der Naheverhältnisse zwischen Vereinsmitgliedern bzw Vereinsfunktionären und dem leistenden Unternehmen.⁴⁰⁷

Sponsorzahlungen an politische Parteien sind keinesfalls mit steuerlicher Wirkung absetzbar. Der Zusammenhang mit einer gewissen Werbewirkung ist hierbei von keiner Bedeutung.⁴⁰⁸

Allgemein gilt, dass derjenige, der die Absetzung des hingegebenen Betrages als Betriebsausgabe beansprucht, ist darauf zu achten, dass die Werbewirksamkeit durch entsprechende Beweismittel jederzeit nachweisbar ist, zB durch Plakate, Fotos.⁴⁰⁹

5.3.5.2.1 Einzelfall Sportverein

Die offenbar geeignete Werbeleistung, die der Verein zu erbringen hat, stellt – wie bereits erwähnt- eine Voraussetzung für steuerliche Absetzbarkeit der Zuwendung an der Seite des Leistenden dar. Die VereinsR führen für Sportvereine geeignete Werbeleistungen an. Der Name des Sponsors am Sportgerät, das Firmenlogo auf dem Trikot oder der Sponsornamen in der Bezeichnung des Vereins zählen zu den offenbar geeigneten Werbeleistungen des Vereines. Diese Voraussetzungen sind stets einzelfallbezogen zu prüfen. Das Firmenlogo auf der

⁴⁰⁴ Haimerl in Achatz, Besteuerung 143; Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 250.

⁴⁰⁵ Haimerl in Achatz, Besteuerung 143; Aufteilungsverbot des 20 EStG 1988.

⁴⁰⁶ Vgl Schloffer/Stamper, ÖStZ 1999, 309.

⁴⁰⁷ Haimerl in Achatz, Besteuerung 143; Vgl auch VwGH 25.1.1989, 88/13/0073.

⁴⁰⁸ AÖF 2012/63.

⁴⁰⁹ VereinsR 2001 Rz 164.

Sportbekleidung eines Vereinsmitgliedes, der seine Aktivitäten nie in der Öffentlichkeit betreibt stellt keine ausreichende Werbeleistung dar. Dasselbe kann auch dann gelten, wenn der Sponsornamen an dem Sportgerät in so einer kleinen Schrift steht, dass sie von Veranstaltungsbesuchern nicht erkannt werden kann. Andererseits kann ein lokaler Verein der passende Werbepartner für einen lokalen Sponsor sein und für ihn eine geradezu beachtliche Werbewirkung erzeugen, als jener überregionale Sponsor, der das Vertrauen der lokalen Leute möglicherweise schwieriger gewinnen würde.⁴¹⁰ Wenn ein unterklassiger Fußballverein, der sich aber einer bedeutenden Besucheranzahl in seinem Ort der Tätigkeit erfreuen kann, wird von einem lokalen Unternehmen gesponsert und sein Firmenname wird an den Spielerdressen angebracht, ist eine zwar örtlich beschränkte, jedoch wesentliche Werbewirksamkeit anzunehmen. Solange kein Nahverhältnis zwischen Vereinsfunktionären und dem Sponsor besteht, sind die Sponsorleistungen angemessen abzugsfähig.⁴¹¹

5.3.5.2.2 Kultursponsoring

Anders als im Fall eines Sportvereins, bestehen bei einem Kulturverein nur eingeschränkte Werbemöglichkeiten.⁴¹² Einerseits wird im Kulturbereich eine intensive Kontaktpflege mit Geschäftskunden und Geschäftsfreunden nachgefragt, andererseits steigt mangels fehlender staatlicher Subventionen der Bedarf nach privater Unterstützung. Die Nachfrage nach Kultursponsoring steigt somit. Im Kulturbereich ist die Erbringung der Werbeleistungen seit dem Sponsoring-Erlass⁴¹³ des BMF vom 18.5. 1987 anders zu beurteilen.⁴¹⁴ Der Veranstalter verfügt bei Kultursponsoring über eingeschränkte Möglichkeiten, für den Sponsor als aktiver Werbeträger anzutreten. Das Kriterium der angemessenen Werbewirkung ist logischerweise eingeschränkt. Bei einer Theatervorstellung ist kaum möglich, dass die Schauspieler auf deren Theaterkostümen das Firmenlogo angebracht haben. Es ist wichtig, diese Tatsache in Erwägung zu ziehen, wenn die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen geprüft wird. Die Werbewirkung wird üblicherweise mittels Verbreitung des Events in der Öffentlichkeit gemessen. Die Verwaltungspraxis stellt dabei auf die angemessene Bekanntmachung der Sponsortätigkeit in der Öffentlichkeit ab. Auch hier nochmal, es hängt von der (regionalen) Bedeutung der Veranstaltung und deren Bekanntmachung in der Öffentlichkeit ab, ob die betriebliche

⁴¹⁰ Vgl. Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 251.

⁴¹¹ Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung⁹ 251.

⁴¹² BMF, Vereine und Steuern 39.

⁴¹³ BMF 25.3.1995, AÖF Nr 310/1987; Vgl. auch Rief, Kunst und Kultur im Steuerrecht: Kunstsponsoring-Spendewesen-Kunststiftungen, FJ 1996, 3; Kotschnigg, Kunst und Kultur im Steuerrecht, eolox 1997, 455.

⁴¹⁴ Rz 1643 zweiter Einzelfall EStR 2000.

Veranlassung vorliegt und die Abzugsfähigkeit derartigen Sponsorleistungen als Betriebsausgabe anzuerkennen ist.⁴¹⁵ Eine pauschale Aussage kann nicht gemacht werden, es hängt vielmehr vom Einzelfall ab, ob die Breitenwirkung ausreichend ist. Es können Betriebsausgaben beim Sponsor auch bei denjenigen Sponsorleistungen anerkannt werden, die lediglich bei Veranstaltungen mit bestimmter regionaler Breitenwirkung erfolgen, und es darf sich auch nur um kommerzielle Firmenwerbung oder Plakatwerbung handeln.⁴¹⁶

5.3.5.3 Steuerliche Behandlung bei dem gemeinnützigen Verein

Erstmal ist einzuordnen, ob die Spendeneinnahme dem privaten oder dem betrieblichen Vereinsbereich gehört. Die Einordnung erinnert an die Frage der steuerlichen Absetzbarkeit aus der Sicht des leistenden Unternehmens. Dabei war der tatsächliche Leistungsaustausch entscheidungsrelevant.

Fraglich ist somit, ob die Abgrenzungskriterien beim Unternehmen rechtskräftig sind. Im Vorfeld muss gesagt werden, dass Ertragsteuerrecht keinen Grundsatz enthält, wonach Zuwendungen beim Empfänger allein deswegen nicht ertragsteuerbar sind, weil sie beim Leistenden nicht absetzbar sind. Auch wenn von fast gleichen Kriterien ausgegangen wird und in den meisten Fällen die steuerliche Zuordnung im Endeffekt für beide Seiten gleich ausfällt, ist zu berücksichtigen, dass die Zuteilung zum betrieblichen Bereich auch für unentgeltliche Zuwendungen zu beurteilen ist. So können Spenden als Betriebseinnahmen erfasst werden, wenn sie nicht allein dem Verein, sondern einem bestimmten Vereinsbetrieb eingeteilt werden.⁴¹⁷

Auf der Vereinsebene sind Aufwendungen, die mit der zu erbringenden Werbeleistungen in Verbindung stehen, beim Vorliegen betrieblicher Veranlassung als Betriebsausgaben einzuordnen. Bekommt beispielsweise der Verein ein Fahrzeug gesponsert und er verpflichtet sich, als Gegenleistung dieses Fahrzeug mit Werbung zu bekleben, steht der Betriebseinnahme aus der Sachzuwendung der Aufwand aus der Gegenleistung als Betriebsausgabe gegenüber.⁴¹⁸

⁴¹⁵ Baldauf in Achatz, Besteuerung III 134; BMF 17.9.1992, RdW 1993, 27; BMF 22.5.1990, SWK 1990, A I 256; WKO, Was ist der Unterschied zwischen einer Spende und dem Sponsoring?

https://www.wko.at/branchen/information-consulting/werbung-marktkommunikation/Was_ist_der_Unterschied_zwischen_einer_Spende_und_dem_Spon.html (Stand 2.7.2018).

⁴¹⁶ BMF, Vereine und Steuern 39; Baldauf in Achatz, Besteuerung III 134; Renner in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 252.

⁴¹⁷ Haimerl in Achatz, Besteuerung 147.

⁴¹⁸ Haimerl in Achatz, Besteuerung 148.

Bei gemeinnützigen Vereinen ermöglicht allerdings das Ertragsteuerrecht Abweichungen für betriebliche Spenden- und Sponsoreinnahmen. § 5 Z 6 KStG befreit Körperschaften von der unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.⁴¹⁹ Inwieweit diese Körperschaften befreit werden, richtet sich nach Bestimmungen der §§ 34-37 BAO. Nach § 45 Abs 1 BAO ist zwar die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (§ 31 BAO) abgabenpflichtig, sie entfällt aber gem Abs 2 für unentbehrliche Hilfsbetriebe.⁴²⁰

In diesem Zusammenhang ist Rz 157 der VereinsR 2001 zu beachten. Danach zählen Sponsoreinnahmen eines Vereins, die als Gegenleistung für eine nachhaltige und ins Gewicht fallende Werbewirkung beim Verein angesehen werden können und die mit einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb in einer untrennbaren Verbindung stehen, gleichfalls zu den Einnahmen dieses unentbehrlichen Hilfsbetriebes oder begründen einen solchen. Einen untrennbaren Zusammenhang begründet beispielsweise im Fall von Sportvereinen der Sponsornamen als Teil der Vereinsbezeichnung oder das Sponsorlogo auf Spielerdressen.⁴²¹ Infolge der Zuordnung der Einnahmen zum unentbehrlichen Hilfsbetrieb unterliegen diese der Körperschaftsteuer nicht. Zählen aber diese Einnahmen zum Profisportbetrieb eines Vereins, müssen diese Einkünfte steuerlich erfasst werden.⁴²²

Auch Einnahmen aus Vermögensverwaltung unterliegen keiner Körperschaftsteuer. Dies wäre bei Sportvereinen der Fall, wenn der Sponsor Werbeflächen (=Vermögensposition) des Vereines nutzen kann, da es durch einen gültigen Vertrag für einen längeren Zeitraum begründet ist. Weil die Vermögensverwaltung eines begünstigten Vereines abgabenbefreit ist, sind auch diese Einnahmen steuerfrei.⁴²³ Hierbei ist jedoch vorausgesetzt, dass neben der Vermögensüberlassung keine anderen Leistungen vom wirtschaftlichen Gewicht an den Leistenden erbracht werden dürfen. Sonst wären keine Einnahmen mehr aus Vermögensverwaltung begründet.⁴²⁴

⁴¹⁹ Vgl Lummerstorfer, Überblick Vereinssteuerrecht und Rechnungslegung, in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019) 595.

⁴²⁰ Haimerl in Achatz, Besteuerung 148.

⁴²¹ Beispiel 1 Rz 157 VereinsR 2001; Vgl Haimerl in Achatz, Besteuerung 148.

⁴²² BMF, Vereine und Steuern 39.

⁴²³ Achatz in Achatz, Besteuerung 36; Haimerl in Achatz, Besteuerung 148; BMF, Vereine und Steuern 389.

⁴²⁴ Haimerl in Achatz, Besteuerung 148.

Zugleich können Sponsoreinnahmen in Ausnahmefällen körperschaftsteuerpflichtig sein, wenn einem entbehrlichen oder einem begünstigungsschädlichen Betrieb zugeteilt werden.⁴²⁵ Sponsorzahlungen an Verein, denen keine oder fast keine Werbewirkung gegenübersteht, sind als Spenden zu werten. Somit sind sie beim Verein als Spenden von der Körperschaftsteuer befreit. Beim Leistenden sind sie allerdings nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.⁴²⁶

5.3.6 Überblick von begünstigten Zwecken und Einrichtungen des § 4a

Folgende Tabelle bietet eine Übersicht über die begünstigte Zwecke und Einrichtungen des § 4a EStG um die Inhalte den nachfolgenden Kapiteln nachvollziehen und die einzelnen Zwecke und Einrichtungen klar voneinander unterscheiden zu können.

*Tabelle 3: Begünstigte Zwecke und Einrichtungen nach § 4a EStG.*⁴²⁷

Begünstigter Zweck des § 4a EStG	Begünstigte Einrichtung	
Zwecke nach Abs 2 Z 1:	Abs 3	Einrichtungen
- Österreichische Forschung/Erwachsenenbildung auf Universitätsniveau sowie - damit verbundene wissenschaftliche Publikationen/Dokumentationen.	Z 1	Universitäten, Kunsthochschulen, Akademie der bildenden Künste, deren Fakultäten, Institute und besondere Einrichtungen.
	Z 2	Durch Bundes- oder Landesgesetz errichtete Forschungsförderungsfonds.
	Z 2a	Nach BStFG, BStFG 2015 oder entsprechenden Landesgesetzen errichtete, ausschließlich der Forschungsförderung dienende österreichische Stiftungen/Fonds.
	Z 3	Österreichische Akademie der Wissenschaften.
	Z 4	Unselbständige Einrichtungen von Gebietskörperschaften, im Wesentlichen mit qualifizierter Forschung/Lehre verbunden.

⁴²⁵ Haimerl in Achatz, Besteuerung 149.

⁴²⁶ BMF, Vereine und Steuern 39.

⁴²⁷ Eigene Darstellung nach § 4a EStG.

Begünstigter Zweck des § 4a EStG		Begünstigte Einrichtung
	Z 5	Juristische Personen mit mehrheitlicher Beteiligung von Gebietskörperschaften oder Körperschaften iSd Z 1 bis 3, im Wesentlichen mit qualifizierter Forschung/Lehre beschäftigt.
	Z 6	Gemeinnützige juristische/private Personen, ausschließlich mit qualifizierter Forschung/Lehre beschäftigt.
Zwecke nach Abs 2 Z 2:	Abs 4	Einrichtungen
Der Erfüllung der den in Abs 4 genannten Einrichtungen zukommenden Zwecke.	lit a	Österreichische Nationalbibliothek, Österreichisches Archäologisches Institut, Institut für Österreichische Geschichtsforschung, Österreichisches Filminstitut.
	lit b	Museen von Körperschaften öffentlichen Rechts/Privatmuseen mit überregionaler Bedeutung
	lit c	Bundesdenkmalamt, Denkmalfonds
	lit d	Dachverbände von Behindertensportorganisationen
	lit e	Internationale Anti-Korruptions-Akademie (IACA)
	lit f	Österreichische Diplomatische Akademie bzw vergleichbare Einrichtungen
	lit g	in lit a bis c genannte vergleichbare Einrichtungen; Förderung, Erhaltung, Vermittlung, Dokumentation von Kunst/Kultur in Österreich
Zwecke nach Abs 2 Z 3:	Abs 5	Einrichtungen

Begünstigter Zweck des § 4a EStG	Begünstigte Einrichtung	
lit a: Mildtätigkeit	Z 1	Juristische Personen des privaten Rechts
lit b: Entwicklungshilfe	Z 2	Körperschaften des öffentlichen Rechts
lit c: Katastrophenhilfe	Z 3	Vergleichbare ausländische Körperschaften (in EU oder EWR)
lit d: Umweltschutz	Z 4	Spendensammelorganisationen
lit e: Tierheime		
	Z 5	Mittelweitergebende Organisationen
Zwecke nach Abs 2 Z 4:	Abs 6	Einrichtungen
• Feuerpolizei • örtliche Gefahrenpolizei • Katastrophenschutz	Z 1	Freiwillige Feuerwehren
	Z 2	Landesfeuerwehrverbände
Zwecke nach Abs 2 Z 5:	Abs 4a	Empfänger
Der österreichischen Kunst/Kultur dienende künstlerische Tätigkeiten sowie die Präsentation von Kunstwerken.	Körperschaften mit öffentlichen, in der Transparenzdatenbank ersichtlichen Förderungen.	

5.3.7 Spendenbegünstigungen

Aufgrund gesetzlicher Anordnung sind Spenden an die in § 4a EStG 1988 erwähnten Einrichtungen hinsichtlich Betrages begrenzt als Betriebsausgaben (wenn aus dem Betriebsvermögen erfolgt) oder als Sonderausgaben (wenn aus dem Privatvermögen geleistet) abzugsfähig.⁴²⁸

Folgende Bestimmungen regeln die begünstigten Zwecke und Einrichtungen:

- § 4a EStG - Steuerliche Abzugsfähigkeit von Spenden,
- § 4b EStG - Zuwendung zur Vermögensausstattung von gemeinnützigen Stiftungen,
- § 4c EStG- Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung.

Unter § 4a Abs 2 Z 1 EStG fallen Zuwendungen zur Verwirklichung von⁴²⁹:

⁴²⁸ BMF, Vereine und Steuern 19; Baldauf in Kohler/Quantschnigg/Wiesner, Besteuerung¹⁰ 230.

⁴²⁹ BMF, Vereine und Steuern 19.

- Forschungsaufgaben
- Lehraufgaben, die die Erwachsenenbildung unterstützen
- damit verbundenen wissenschaftlichen Publikationen und Dokumentationen, wenn sie an bestimmte Einrichtungen wie zB Universitäten sowie allgemein an juristisch unselbständige Einrichtungen geleistet werden.

Auch Spenden an gemeinnützige Vereine und Einrichtungen, die Zwecke des Umwelt-, Natur- und Artenschutzes verfolgen sind ab 2012 steuerlich abzugsfähig.⁴³⁰ Seit 2012 sind auch Spenden an freiwillige Feuerwehren und Landesfeuerwehrverbände absetzbar.⁴³¹

Ab dem Jahr 2016 sind auch Spenden an gemeinnützige Vereine und Einrichtungen, die allgemein zugängliche künstlerische Tätigkeiten der österreichischen Kunst und Kultur fördern, unter Voraussetzung⁴³² absetzbar.⁴³³

Die Feststellung der in § 4a EStG beschriebenen Voraussetzungen geschieht durch einen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23. Jegliche Einrichtungen, die für begünstigten Empfängerkreis durch Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 erklärt wurden, werden auf der Internetseite des Bundesministeriums für Finanzen aufgelistet. Diese Auflistung enthält die wissenschaftlichen Institutionen, jene Körperschaften und Einrichtungen, die im Bereich Mildtätigkeit, Entwicklungs- und der Katastrophenhilfe oder Umwelt-, Natur- und Artenschutzes tätig sind bzw für diese Spendensammlung einrichten.⁴³⁴

Weitere Zuwendungen, die unter § 4a Abs 4 EStG fallen, sind Zuwendungen an die Österreichische Nationalbibliothek, an Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts, an Museen anderer Rechtsträger, wenn diese Museen von „überregionaler Bedeutung“ sind und mit den Museen von Körperschaften des öffentlichen Rechts gleichgesetzt werden können. Zugleich Zuwendungen an das Bundesdenkmalamt und an Dachverbände, die die Förderung des Behindertensportes unterstützen. Begünstigt sind auch die Diplomatische Akademie und die mit den genannten Einrichtungen genannte EU-Institutionen. Die Einrichtungen im Sinne

⁴³⁰ § 4a Abs 2 Z 3 lit. d, § 18 Abs 1 Z 7 EStG; Vgl *Baldauf*, Die Spendenbegünstigung des EStG, in *Achatz (Hrsg)*, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen III: Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien – Rechnungslegung und Rechnungswesen – Spendenbegünstigung (2002) 133.

⁴³¹ § 4a Abs 6 EStG.

⁴³² § 4a Abs 2 Z 5 iVm Abs 4a EStG.

⁴³³ BMF, Vereine und Steuern 20.

⁴³⁴ BMF, Vereine und Steuern 20.

des § 4a Abs 4 EStG sind im Gesetz explizit erwähnt und werden auch auf der Internetseite zusammengefasst.⁴³⁵

Spenden sind nur dann abzugsfähig, wenn sie an Einrichtungen geleistet werden, die entweder explizit im Gesetz genannt sind (zB die Österreichische Nationalbibliothek, Universitäten) oder zum Zeitpunkt der Spende einen gültigen Spendenbegünstigungsbescheid besitzen und aufgrund dessen in dem Auszug der spendenbegünstigten Einrichtungen auf der Website des BMF ohne Gültigkeitsende zu finden sind.⁴³⁶ Ist die Institution weder ausdrücklich im Gesetz definiert, noch findet man sich die in der Liste der begünstigten Spendenempfänger, sind Spenden an diese Einrichtung nicht absetzbar.⁴³⁷

5.3.8 Abgrenzung zu Betriebsausgaben

5.3.8.1 Abzugsfähigkeit von Spenden als Betriebsausgabe

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.⁴³⁸ Grundsätzlich sind Spenden als freiwillige Zuwendungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.⁴³⁹ § 4a Abs 1 EStG definiert jedoch, dass freigiebige Zuwendungen (Spenden) aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken gemäß § 4a Abs 2 EStG an gem § 4a Abs 3 bis 6 EStG begünstigte Institutionen betragsmäßig begrenzt als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Darüber hinaus sind aus dem Betriebsvermögen getätigte Zuwendungen zur Vermögensausstattung von gemeinnützigen Stiftungen nach § 4b EStG sowie aus dem Betriebsvermögen getätigte Zuwendungen an die Innovationsstiftung für Bildung gem § 4c EStG als Betriebsausgaben abzugsfähig.⁴⁴⁰

Die in diesem Kapitel erläuterten Bestimmungen über die Abzugsfähigkeit von Spenden als Betriebsausgabe iSd § 4a (4b und 4c EStG werden für Zwecke dieser Arbeit weggelassen) beziehen sich auch auf Körperschaften iSd KStG. Das KStG verweist im Rahmen der

⁴³⁵ BMF, Vereine und Steuern 20.

⁴³⁶ WKO, Was ist der Unterschied zwischen einer Spende und dem Sponsoring?

https://www.wko.at/branchen/information-consulting/werbung-marktkommunikation/Was_ist_der_Unterschied_zwischen_einer_Spende_und_dem_Spon.html (Stand 2.7.2018).

⁴³⁷ EStR 2000 Rz 1331.

⁴³⁸ § 4 Abs 4 EStG.

⁴³⁹ Vgl § 12 Abs 1 Z 5 KStG; KStR 2013 Rz 1262; Pausz, Spendenratgeber (2017) 86.

⁴⁴⁰ Pausz, Spendenratgeber (2017) 86.

Absetzbarkeit von Spenden als Betriebs- und als Sonderausgaben gänzlich auf die Regelungen des § 4a, 4b und 4c EStG als auch des § 18 Abs 1 Z 7 bis 9 EStG.⁴⁴¹

Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung von Zuwendungen gem § 4a EStG als Betriebsausgabe im Zuge der Gewinnermittlung sind⁴⁴²:

1. der Spender handelt aus dem Motiv der „Freigebigkeit“;
2. der Empfänger ist eine begünstigte Einrichtung iSd § 4a Abs 3 bis 6 EStG (siehe Tabelle 3);
3. die Mittelverwendung seitens Spendenempfängers passiert für begünstigte Zwecke iSd § 4a Abs 2 EStG.

Diese Voraussetzungen sind kumulativ. Die Berücksichtigung als Betriebsausgabe iSd § 4a EStG ist sobald ausgeschlossen, als eine dieser Voraussetzungen nicht vorhanden ist.

Beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen kann für eine Zuwendung außerdem eine Betriebsausgabe nach dem Grundtatbestand des § 4 Abs 4 Satz 1 EStG bzw des § 4 Abs 4 Z 9 EStG vorliegen. Als Beispiel können die Auftragsforschung, Werbezwecke oder Sponsoring genannt werden. Eine Differenzierung von Zuwendungen nach § 4 Abs 4 EStG und § 4a EStG fällt ins Gewicht, weil bei Zuwendungen gem § 4a EStG eine Begrenzung des Betriebsausgabenabzuges vorliegt.⁴⁴³

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung des Unternehmens können als Betriebsausgabe sowohl Geld- als auch Sachzuwendungen berücksichtigt werden. Zuwendungen müssen nicht zwingend aus den laufenden Einnahmen stimmen.⁴⁴⁴ Die nachfolgende Tabelle stellt eine Übersicht der Abzugsfähigkeit von Spenden aus dem Betriebsvermögen, aufgliedert nach den Kategorien von begünstigten Spendenempfängern.⁴⁴⁵

⁴⁴¹ Vgl § 7 Abs 3 KStG iVm § 2 Abs 3 und Abs 4 Z 1 EStG.

⁴⁴² Vgl Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG I¹⁹ § 4a Tz 1.

⁴⁴³ Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG I¹⁹ § 4a Tz 1 und Tz 3/3.

⁴⁴⁴ EStR 2000 Rz 1330; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG I¹⁹ § 4a Tz 8.

⁴⁴⁵ BMF, Weiterführende Informationen für Spenderinnen und Spender <https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden/informationen-für-spenderinnen-und-spender/spenden-weiterfuehrende-informationen.html> (abgefragt am 6.3.2021).

Tabelle 4: Abzugsfähigkeit von Spenden aus dem Betriebsvermögen.⁴⁴⁶

Art der Spende	Rechtsquelle EStG	Betriebsausgabe beim Unternehmen	Höchstgrenze
Wissenschaft.	§ 4a Abs 2 Z 1 iVm Abs 3	Geld- und Sachspenden	10 % des Gewinnes des laufenden Wirtschaftsjahres/des Gesamtbetrages der Einkünfte des laufenden Jahres
Bestimmte Empfänger (Museen, Behindertensportverbände usw).	§ 4a Abs 2 Z 2 iVm Abs 4	Geld- und Sachspenden	10 % des Gewinnes des laufenden Wirtschaftsjahres/des Gesamtbetrages der Einkünfte des laufenden Jahres
Gemeinnützige/mildtätige Organisationen mit folgenden Zwecken: Mildtätigkeit, Entwicklungshilfe, Bekämpfung von Katastrophenschäden, Umwelt-, Natur- und Artenschutz, Tierheime.	§ 4a Abs 2 Z 3 iVm Abs 5	Geld- und Sachspenden	10 % des Gewinnes des laufenden Wirtschaftsjahres/des Gesamtbetrages der Einkünfte des laufenden Jahres
Spenden des Unternehmers mit Sponsorcharakter (Sport- und Kultursponsoring).		Wenn Zahlung auf betrieblicher Grundlage und Werbeleistung (öffentliche Werbewirkung) eine angemessene Gegenleistung begründet.	Keine betragsmäßige Begrenzung.

5.3.8.2 Begrenzung des Spendenabzugs von Spenden iSd § 4a EStG

Der Spendenabzug, wie schon öfters erwähnt, gem § 4a EStG betragsmäßig begrenzt. Aus dem Betriebsvermögen geleistete Zuwendungen an begünstigte Spendenempfänger stellen insofern Betriebsausgaben dar, als sie 10 % des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages nicht übersteigen. Die Höhe der Abzugsfähigkeit hängt seit dem Jahr 2013 vom steuerpflichtigen Gewinn des laufenden Jahres vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages ab. Es interessiert der Gewinn des jeweiligen Betriebs, aus dessen Betriebsvermögen die Leistung der Spende erfolgte. Dadurch wird der Gewinnfreibetrag im

⁴⁴⁶ Eigene Darstellung in Anlehnung an Pausz, Spendenratgeber (2017) 86.

Ergebnis vermindert. In einem Jahr, in dem steuerlicher Verlust erwirtschaftet wurde, ist ein Spendenabzug als Betriebsausgabe vollkommen ausgeschlossen.⁴⁴⁷

Wenn Spenden aus dem Betriebsvermögen die 10 %-Grenze des Gewinnes vor Berücksichtigung eines Gewinnfreibetrages übersteigen, kann ein Einzelunternehmen den Überhang im Rahmen des § 18 Abs 1 Z 7 EStG als Sonderausgabe geltend machen. Dies kommt meistens dann zur Anwendung, wenn im laufenden Wirtschaftsjahr ein Verlust erwirtschaftet wurde, der Einzelunternehmer jedoch andere positive Einkünfte erzielt hat. Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG sind mit 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrags der Einkünfte des Kalenderjahres beschränkt. Die im laufenden Kalenderjahr als Betriebsausgaben angesetzten Spenden sind bei der Berechnung des Spendenhöchstbetrags zu berücksichtigen. Das heißt, dass bei der Berechnung des Spendenhöchstbetrags für Sonderausgaben iSd § 18 Abs 1 Z 7 EStG alle Spenden des Unternehmers, betrieblicher und privater Veranlassung, subsummiert werden müssen. Solange der Gesamtbetrag der Einkünfte des betroffenen Kalenderjahres negativ ist, ist der Abzug der Spenden als Sonderausgaben ausgeschlossen.⁴⁴⁸

Ergänzend zu den oben definierten betragsmäßigen Beschränkungen kann ein Werbeaufwand in Verbindung mit Hilfeleistung in Katastrophenfällen iSd § 4 Abs 4 Z 9 EStG als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Dieser ist nämlich stets abzugsfähig, ohne Betragsabgrenzung.⁴⁴⁹

5.3.8.3 Abgrenzung zu Betriebsausgaben und die Corporate Social Responsibility

Die Abgrenzung der Spenden von Betriebsausgaben ist nicht nur aus steuerrechtlicher, sondern auch aus gesellschafts- und bilanzrechtlicher Sicht von Bedeutung. Für die Ausweisung von Aufwendungen in Gewinn- und Verlustrechnung ist zu entscheiden, ob die Aufwendung einem bestimmten betrieblichen Funktionsbereich zuordenbar sind oder werden in „sonstige betriebliche Aufwendung“ zugeordnet, wie es bei Unternehmensspenden ist. Zugleich sind die Grenzen der gesellschaftsrechtlichen Fähigkeit der Geschäftsführung im Gegenteil zu betrieblich veranlassten Aufwendungen nicht eindeutig.⁴⁵⁰

⁴⁴⁷ § 4a Abs 1 EStG; EStR 2000, Rz 1348 f; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG I¹⁹ § 4a Tz 16.

⁴⁴⁸ Vgl § 4a Abs 1 EStG; EStR 2000, Rz 1348; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG I¹⁹ § 4a Tz 16; VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051; BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013.

⁴⁴⁹ Vgl EStR 2000 Rz 1349; Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG I¹⁹ § 4a Tz 16/1.

⁴⁵⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 782; Hüttemann, AG 2009, 774.

Die Antwort auf die Frage der steuerlichen Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Spenden ist gerade in den letzten Jahren komplizierter geworden. Die Ursache liegt unter anderem darin, dass die Grenzen zwischen „For Profit“ und „Non Profit“ stets unklarer werden. Dies beweisen die zunehmenden Diskussionen über das Thema sozialer Verantwortung von Unternehmen, das unter dem Kennwort „Corporate Social Responsibility“ (CSR) bekannt ist.⁴⁵¹

Der Begriff der gesellschaftlichen Verantwortung (CSR) ist kein eindeutig definierter und abgrenzbarer Termin. Es ist ein Managementansatz, der in jeder Rechtsform Anwendung findet.⁴⁵² Es gibt eine Reihe von Definitionen, die das Konzept der CSR erklären. Im Grunde geht es jedoch bei allen Ansätzen darum, auf insbesondere ökonomische, soziale und ökologische Aspekte Rücksicht zu nehmen und sie mit Betriebsführung und Kernstrategie in Einklang bringen. Negative Auswirkungen sollen verhindert werden und die gesamte Gesellschaft mit ihren gesamten Eigentümern und Stakeholdern soll optimiert werden.⁴⁵³ Unter gesellschaftlicher Verantwortung einer Organisation wird heutzutage seine Verantwortung hinsichtlich Konsequenzen ihrer Entscheidungen und Aktivitäten auf die Gesellschaft und die Umwelt verstanden. Um dies zu erzielen, handelt eine Organisation transparent und ethisch unter Einhaltung gesetzlicher Vorschriften, die auch in Einklang mit internationalen Verhaltensstandards sind. Die Maßnahmen der CSR basieren prinzipiell auf dem Grundsatz der Freiwilligkeit. Für die meisten Organisationen besteht keine gesetzliche Pflicht, das gesellschaftliche Engagement zu zeigen oder verwirklichen. Den Sportorganisationen obliegt oft anhand ihrer Satzung und durch den Status der Gemeinnützigkeit die Übernahme gesellschaftlicher Aufgaben, jedoch sind die Pflichten und Grenzen nicht ausdrücklich definiert, und der gesellschaftliche Einsatz vieler Sportorganisationen übertrifft häufig die satzungsmäßigen Obliegenheiten.⁴⁵⁴

Mit dem Grünbuch der EU- Kommission vom 18.7.2001 zeigte die EU-Kommission ihre klare Strategie in Richtung Nachhaltigkeit.⁴⁵⁵ Hinter diesen politischen Botschaften befinden sich diverse Handlungsfelder für Unternehmen mit Zukunftspotenzial. Es ist zu klären, wie die aus

⁴⁵¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 782.

⁴⁵² Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 281.

⁴⁵³ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 284.

⁴⁵⁴ Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ 285.

⁴⁵⁵ Bundesministerium für Arbeit und Soziales, CSR-Politik der EU <https://www.csr-in-deutschland.de/DE/Politik/CSR-international/CSR-in-der-EU/csr-in-der-eu.html> (abgefragt am 19.2.2021);

solchen möglichen Umsetzungsmaßnahmen resultierenden Aufwendungen steuerrechtlich zu behandeln sind.⁴⁵⁶ Es ist zwischen „internen“ bzw. innerbetrieblichen und „externen“ Maßnahmen zu differenzieren, wobei die Unternehmensbeziehungen zu Gesellschaftern, Arbeitnehmern, Kunden, Behörden und der regionalen Umgebung interessieren.⁴⁵⁷

Zu internen CSR-Maßnahmen zählen zB die betrieblichen Möglichkeiten für lebenslanges Lernen, das Diversity-Management oder der sorgsame Umgang mit natürlichen Ressourcen. Solche Maßnahmen sind regelmäßig der Erwerbssphäre zuzuordnen, weil der Betrieb das „auslösende Moment“ repräsentiert. Diese Aufwendungen zählen also zu Betriebsausgaben. Die Angemessenheit, Notwendigkeit, Üblichkeit oder Zweckmäßigkeit dieser Aufwendungen ist von keiner Bedeutung. Dadurch, dass das Unternehmen die gesetzlich vorgeschriebenen Umweltstandards aufgrund vom Einsatz der CSR-Maßnahmen übersteigt, wird Verbindung zum Betrieb nicht verletzt.⁴⁵⁸

Die externen CSR-Maßnahmen sind zB die Erschaffung zusätzlicher Ausbildungsplätze, nachhaltige Zusammenarbeit mit Geschäftspartnern oder Sponsoring und Spenden. Die steuerliche Zuordnung dieser Maßnahmen erfordert eine präzise Veranlassungsprüfung. Hüttemann⁴⁵⁹ nennt drei Grundarten von Veranlassungszusammenhängen:

1. Im Fall von Zusammenarbeit mit Geschäftspartnern, ehemaligen Arbeitnehmern, Zulieferern und Verbrauchern liegt der Schwerpunkt auf der Geschäftsbeziehung und der Fokus steht bei betrieblicher Veranlassung. Es erscheint somit sinnvoll, dass zB humanitäre Hilfszahlungen an ehemalige Zwangsarbeiter oder Hilfsleistungen an Geschäftspartner in Katastrophengebieten trotz möglicher Bedenklichkeit bezüglich ihrer Nützlichkeit im betriebswirtschaftlichen Sinne als Betriebsausgaben ausgewiesen werden.⁴⁶⁰
2. Bei sozialen Investitionen im lokalen Umfeld kann der betriebliche Zusammenhang nicht so eindeutig bestimmt werden. Im Einzelfall muss hier nach äußerlich erkennbaren Umständen geprüft werden, ob die Maßnahme der Privatsphäre oder - auch wenn nur mittelbar, dem Betrieb zuzurechnen ist. So kann zB die finanzielle

⁴⁵⁶ Hüttemann, AG 2009, 774; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 783.

⁴⁵⁷ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 782.

⁴⁵⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 783.

⁴⁵⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 783.

⁴⁶⁰ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 783.

Unterstützung einer staatlichen oder privaten Bildungsinstitution verschieden eingeordnet werden. Wenn ein Absolvent der Universität - als nun erfolgreicher Unternehmer, seine Universität unterstützen möchte, handelt es sich um Bereich der Privatsphäre. Wenn aber der Unternehmer in seinem Region Bildungsinstitutionen unterstützt, mit dem Ziel die Emigration von qualifizierten Absolventen aus der Region zu verhindern und die Auswahl an gebildeten Schulabgänger in der Region zu erheben, handelt es sich um eine Förderung betrieblichen Charakters. Der „Auswahlvorteil“ ist im Vordergrund und dieser ist nach der Ansicht des deutschen BFH steuerlich relevant.⁴⁶¹ Ähnlich können auch finanzielle Unternehmensbeteiligungen an örtlichen Infrastrukturkonzepten beurteilt werden. Selbst wenn es sich um keine Öffentlichkeitsarbeit seitens fördernden Unternehmens handelt, kann dieses Engagement dem Betrieb zugeordnet werden.

⁴⁶²

3. Der dritte Bereich umfasst CSR-Maßnahmen, bei welchen keine direkte Verbindung zu dem betrieblichen Bereich offensichtlich ist. Der Zusammenhang lässt sich lediglich dadurch feststellen, dass dieser Einsatz als Mittel der betrieblichen Kommunikation vom Unternehmen verstanden wird. Dies wäre zB bei Events zu allgemeinen, unternehmensfremden gesellschaftspolitischen Fragen der Fall. Solange das fördernde Unternehmen seine finanzielle Unterstützung für Gemeinschaftsbedürfnisse gegenüber Geschäftspartnern, Arbeitnehmern und Kunden öffentlichkeitswirksam darstellt, um damit das Good Corporate Citizen Image zu sichern, zählt dieses Engagement zum betrieblichen Bereich. Dies repräsentiert nach dem Sponsoringerlass vom 18.2.1998 den Grundgedanken des Sponsorings.⁴⁶³

Der Sponsoringerlass brachte weitere Annahmen. Zum einem wurde dadurch eine Definition für Sponsoring eingeführt, zum anderen beinhaltet der Erlass allgemeine Grundregeln für die Behandlung von Sponsoringzahlungen beim Sponsor aus steuerrechtlicher Sicht. Die Nachweispflicht der betrieblichen Veranlassung von Sponsoringaufwendungen wurde gemildert. Laut Erlass gelten Aufwendungen des Sponsors als Betriebsausgaben, wenn der

⁴⁶¹ BFH 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl II 1984, 344; BFH 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl II 1993, 441, 445; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 783.

⁴⁶² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 783.

⁴⁶³ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 783; Hörmann, Die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen und ihre steuerliche Bewertung: Spende und Sponsoring (2018) 27.

Sponsor wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen und Produkte des Unternehmens anstrebt. Der wirtschaftliche Vorteil bedeutet hauptsächlich eine Verbesserung des Unternehmensimages. Der Empfänger empfängt die Leistung auf Plakaten, Autos, in Katalogen, Zeitungen oder Fernsehen, in öffentlichen Veranstaltungen usw.⁴⁶⁴ Der Erlass nutzt Worte „werbewirksam“ und „öffentlichkeitswirksam“ bei Beschreibung der Art und Weise der Aufmerksamkeitsmachung des Sponsors. Die steuerrechtliche Literatur und Judikatur hat diese Abgrenzungskriterien übernommen. Allerdings wird teilweise appelliert, die Merkmale „werbewirksam“ und „öffentlichkeitswirksam“ wegzulassen und negativ zu definieren, dass der „bloße Hinweis auf den Sponsor“ noch keiner betrieblichen Veranlassung gleicht.⁴⁶⁵

Des Weiteren soll es für den Betriebsausgabenabzug unbedenklich sein, wenn die Geld- und Sachleistungen des Leistenden mit den erreichten Werbezielen nicht übereinstimmen. Erst bei einem gravierenden Missverhältnis wäre es schädlich. Der Sponsor soll zugleich im Rahmen des Sponsoringvertrages seine Leistungen nicht in Form von Geschenken erbringen.

Bei der Abgrenzung zwischen Spende und Betriebsausgabe interessiert auf der Seite des Zuwendenden die Differenzierung zwischen betrieblich veranlassten Aufwendungen und Zuwendungen mit hauptsächlich altruistischem Charakter. Die Unterscheidung ist bei konkreten Gegenleistungen idR kein Problem. Im Fall von „mäzenatischen Sponsoring“ muss jedoch das Motiv der Zuwendung näher geprüft werden. Beim Mäzenatentum ist mit der Förderung keine konkrete Gegenleistung verbunden. Kritisch angesehen wird in der Literatur⁴⁶⁶ die Frage, inwiefern Mäzene bei der Förderung auch eigenen Interessen nachgehen. Eigennützige Vorteile kommen somit in Frage.⁴⁶⁷ sind die Geförderten keine gemeinnützigen Organisationen, sondern eigennützig agierende Personen oder Unternehmen. Angenommen, ein allgemeiner Zusammenhang zum Betrieb durch die Erschaffung optimaler Rahmenbedingungen ist für die betriebliche Veranlassung einer Unterstützung ausreichend, dann gelten Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben, wenn sie aus der Sicht des Zuwendenden primär die Sicherung oder Verbesserung des Unternehmensimages fördern sollen.⁴⁶⁸

⁴⁶⁴ BMF 18.2.1998, BStB I 1998, 212; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 785.

⁴⁶⁵ Vgl. zB *Alberti*, Sponsoring im Steuerrecht (2001) 96.

⁴⁶⁶ zB *Rothe* (2001).

⁴⁶⁷ Sportsponsoring (2018) 43.

⁴⁶⁸ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2018)⁴ 786.

Hüttemann sieht die tatsächliche Problematik eher in der Begreifbarkeit der Motive, die die Rechtsprechung mit „äußeren Beweiszeichen“ anfordert. Die bloße Erwähnung des Sponsors zB im Jahresbericht genügt laut Sparkassen-Urteil des deutschen BFH nicht, weil derartige Hinweise auch bei klassischen Spenden nicht außergewöhnlich sind. Es benötigt eher einen weitergehenden kommunikativen Einsatz der Fördermaßnahme. Dies könnte durch „werbewirksame“ Aufmerksamkeitsmachung auf den Sponsor erfolgen, zB auf Eintrittskarten oder eine Medienmitteilung über die Förderung. Möglichst ist auch, dass dies umgekehrt passiert und der Sponsor selbst auf die Unterstützung hinweist, zB auf seinen Presseveranstaltungen oder im Internet. Ein Beweis der betrieblichen Veranlassung stellt neben der Entwicklung einer Sponsoringstrategie und ihrer Eingliederung in die Öffentlichkeitsarbeit des Unternehmens und der Wirkungskontrolle umgesetzter Sponsoringmittel, vor allem eine schriftliche Vereinbarung über wechselseitige Rechte und Pflichten.

Sind die vorgesetzten Beweisezeichen für eine vorrangige betriebliche Veranlassung nicht vorhanden, wie zB im Fall eines einmaligen Zuschusses an gemeinnützige Institution ohne Aussicht auf spezielle kommunikative Vorteile, dann sind solche Zahlungen als steuerbegünstigte Spenden zu klassifizieren. Ob Zuwendungen betrieblich veranlasst sind, kann allerdings nach den genannten Maßstäben nicht allgemein entschieden werden. Letztendlich geht es immer um Berücksichtigung aller den konkreten Einzelfall prägenden Umstände.

Schließlich darf man nicht vergessen, dass es keinen zwingenden Zusammenhang zwischen steuerlicher Abziehbarkeit einer Sponsoringzahlung bei Sponsor und der Steuerpflicht der Zahlung beim Gesponserten (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) gibt. Beide Fragen sind getrennt zu beurteilen und dies auch im Fall, wenn die gegenseitige „Zusammenarbeit“ aktiv kommuniziert wird und die betriebliche Veranlassung auf beiden Seiten klar ersichtlich ist.

Die Prinzipien des Sponsoringerlasses sind jedoch lediglich auf diejenigen Werbemaßnahmen anwendbar, die steuerlich als „Sponsoring“ anerkannt werden. Entscheidend ist dabei, dass der Leistende mit der Zuwendung eine gemeinnützige oder öffentlich-rechtliche Institution fördert und nicht selbst die Rolle des Veranstalters vertritt.

5.3.9 Die CSR aus der bilanz- und steuerrechtlichen Sicht

Der Einsatz von CSR-Maßnahmen wirft für Unternehmen letztendlich, wie bereits im 5.1.7.3 angesprochen, auch bilanz- und steuerrechtliche Fragen. In diesem Absatz wird auf den

„Entscheidungsprozess“ eingegangen, wie betroffene Aktivitäten in der Rechnungslegung aufzufassen sind, und wie entsprechende (Mehr-) Aufwendungen bei ertragsteuerlicher Gewinnermittlung möglicherweise steuermindernd erfasst werden.⁴⁶⁹

Es interessiert zunächst, wie Aufwendungen im Rechnungslegungsrecht zB für den Einsatz und Durchführung von CSR-Programmen oder Unternehmensspenden in den Jahresabschlüssen von Unternehmen dargestellt werden. Hier kommt die Informationsfunktion der Bilanz zum Einsatz. Aus der Sicht des Steuerrechts ist zu klären, wie soziale bzw gesellschaftliche Aufwendungen bei steuerlicher Gewinnermittlung zu betrachten sind. Im Mittelpunkt steht die steuerliche Trennung zwischen:

- unbeschränkt abziehbaren Betriebsausgaben,
- beschränkt abziehbaren Spenden,
- nicht abziehbaren Aufwendungen und
- verdeckten Gewinnausschüttungen.⁴⁷⁰

Die Einstufung in die jeweilige Kategorie besagt, ob soziale Aufwendungen die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage reduzieren oder durch das versteuerte Einkommen finanziert werden müssen. Allerdings ist eine rechtstatsächliche Abgrenzung bei der Problematik ausschlaggebend.⁴⁷¹ Die Problematik der fehlenden einheitlichen gesetzlichen Definition der CSR wurde bereits in den vorigen Absätzen angesprochen.

Die Vielfalt der CSR-Aktivitäten setzt sich aus internen Maßnahmen zum verantwortlichen Umgang mit den Mitarbeitern (zB durch verstärkte Ausgaben für Bildungs- und Ausbildungsprogramme und Arbeitsschutz) oder den rücksichtsnahmen Umgang mit natürlichen Ressourcen (zB durch die Reduzierung des Ressourcenverbrauchs und naturbelassene Produktionsabläufe), als auch aus externen Maßnahmen gegenüber relevanten Stakeholdern zusammen.⁴⁷² Zu solchen externen Maßnahmen zählen konkret Corporate Giving (Unternehmensspenden), Corporate Foundations (Schaffung von Unternehmensstiftungen), Social Sponsoring (Kultur- und Sozialsponsoring), Corporate Volunteering (gemeinnütziges Arbeitnehmerengagement) sowie die Einführung von Verhaltenskodex wie Branchenstandards

⁴⁶⁹ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁷⁰ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁷¹ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁷² Hüttemann, AG 2009, 774-782.

oder die Beteiligung an sektorübergreifenden Partnerschaften.⁴⁷³ Zusätzlich muss in Erwägung gezogen werden, dass das Bilanzrecht ein den Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen anstrebt und das Steuerrecht lediglich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen regelt. Daraufhin wird im Folgenden nur auf solche „sozialen Maßnahmen“ eingegangen, die finanzielle Konsequenzen beim Unternehmen auslösen.⁴⁷⁴

5.3.9.1 Bilanzrechtliche Fragen

Bei der bilanziellen Behandlung von CSR-Maßnahmen wird auf ein Informationsproblem gestoßen. Die CSR-Aufwendungen werden bei der Gewinnermittlung keinerlei besonders behandelt. Erhöhte Investitionen in die betriebliche Weiterbildung von Mitarbeiter zählen zu sofort abziehbaren Personalaufwendungen und reduzieren somit den ausschüttungsfähigen Gewinn. Das Erwerben einer umweltfreundlichen Fertigungsanlage bedeutet für das Unternehmen einen „Mehraufwand“, der jedoch üblicherweise zu Anschaffungskosten eines Vermögensgegenstandes im Anlagevermögen dazugerechnet wird und in der Folgezeit höhere Absetzungen verursacht. Alleine die Aufwendungen für das Kultursponsoring oder die übliche Unternehmensspende an eine öffentliche Hochschule sind aus bilanzieller Sicht „betrieblicher Aufwand“ und daher ergebnismindernd aufzufassen. Anders als im Steuerrecht, bezieht sich die Rechnungslegung zwingend auf das gesamte Gesellschaftsvermögen und die Privatsphäre bleibt unbeachtet. In diesem Zusammenhang wird im Folgenden die Abgrenzung zwischen Spenden und verdeckten Gewinnausschüttung analysiert.⁴⁷⁵

Es stellt sich die Frage, ob es möglich ist, aus dem Jahresabschluss rauslesen zu können, wie groß das soziale Engagement des Unternehmens ist. In aktuellen Vorschriften des Bilanzrechts findet man keine besonderen Regelungen für „CSR-Aufwendungen“. Die Gewinn- und Verlustrechnung differenziert beim Umsatzkostenverfahren zwischen „Herstellungskosten“, „Vertriebskosten“, „Allgemeinen Verwaltungskosten“ und „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“. Die CSR-Aufwendungen sind dann je nach dem betrieblichen Zusammenhang in eine dieser Kategorien einzuordnen. So wird beispielsweise der oben erwähnte Personalaufwand für die zusätzliche Mitarbeiterfortbildung je nach dem

⁴⁷³ Beckmann, Corporate Social Responsibility und Corporate Citizenship, Wirtschaftsethik-Studie Nr. 2007-1 des Lehrstuhls für Wirtschaftsethik an der Universität Halle-Wittenberg, 5.

⁴⁷⁴ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁷⁵ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

Personaleinsatz den Herstellungs-, Vertriebs- oder allgemeinen Verwaltungskosten zugeordnet. Zusätzlich ist dieser Aufwand im Anhang gem § 238 Abs 1 Z 13 zu berücksichtigen. Anders gehören die Aufwendungen für Kultur- und Sportsponsoring unter Unternehmenskommunikation und sind regelmäßig unter den Vertriebskosten anzugeben.⁴⁷⁶ Einfache Unternehmensspenden wie zB Parteispenden sind nach allgemeiner Ansicht den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ zuzuweisen.⁴⁷⁷ Eine Berichterstattungspflicht in Form vom Lagebericht besteht gem § 243 UGB lediglich für Kapitalgesellschaften.⁴⁷⁸ Einerseits die Kritik, dass es bei echten Unternehmensspenden an größerer Transparenz mangelt und die Spendenaktivitäten einer Kapitalgesellschaft für potenzielle Anleger und Öffentlichkeit im gewissen Maße offengelegt sein sollten. Andererseits die gewünschten Anforderungen an den Anhang, der den Gesamtbetrag aller im Geschäftsjahr getätigten Spenden aufgeteilt nach den Zwecken beinhalten sollte, um das angemessene Verhältnis zum Jahresergebnis und die inhaltlichen Punkte des Corporate Giving prüfen zu können. Dies führte zu nationalen als auch EU-Bemühungen, die Offenlegungspflicht anzupassen.

5.3.9.1.1 Corporate Social Reporting auf EU-Ebene

Um die Forcierung des CSR-Reporting bemühte sich die EU seit der Lissabon Strategie in 2000. Zu den ersten Maßnahmen gehörte auch das bereits angekündigte CSR-Grünbuch in 2001, mit dem Ziel einen gemeinsamen CSR-Rahmen zu schaffen.⁴⁷⁹ Einen wichtigen Schritt in Richtung Modernisierung der Rechnungslegung hauptsächlich im Bereich der Jahres- und Konzernabschlusserstellung bedeutete die Modernisierungsrichtlinie 2003/51/EG. In Zusammenhang mit einer CSR-Berichterstattung wird ein Lagebericht gefordert, der nicht ausschließlich finanzielle Aspekte berücksichtigt, sondern auch ökologische und soziale Zusammenhänge miteinbezieht.⁴⁸⁰ Die Änderungen betrafen insbesondere die Vierte- (Jahresabschluss-RL) und Siebente-Richtlinie (Konzernabschluss-RL). Diese beiden RL wurden in 2013 durch die EU-Bilanzrichtlinie⁴⁸¹ ersetzt.⁴⁸²

⁴⁷⁶ Vgl Borchert/Budde in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 275 HGB Rz. 142.

⁴⁷⁷ Vgl Borchert/Budde in Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, § 275 HGB Rz. 142.

⁴⁷⁸ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁷⁹ Bader, Corporate Social Responsibility Reporting (2010) 26-29.

⁴⁸⁰ Bader, Corporate Social Responsibility Reporting (2010) 29.

⁴⁸¹ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen.

⁴⁸² Bader, Corporate Social Responsibility Reporting (2010) 29.

Gem Art 19 Abs 1 der Bilanzrichtlinie stellt ein Lagebericht eine Analyse des Geschäftsverlaufs eines Unternehmens dar. Sofern es für das Nachvollziehen des Geschäftsverlaufes oder der Lage des Unternehmens erforderlich und angebracht ist, beinhaltet der Lagebericht neben den wichtigsten finanziellen, auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, inklusive Aspekte in Bezug auf Umwelt- und Arbeitnehmerbelange. Soweit sinnvoll, belehrt der Lagebericht über die im Jahresabschluss ausgewiesene Beträge und erläutert diese.

Die EU-Bilanzrichtlinie wurde in Deutschland durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz und in Österreich durch das Rechnungslegung-Änderungsgesetz 2014 (im Folgenden nur RÄG 2014) umgesetzt. In Österreich führte RÄG 2014 zu Folgeanpassungen in diversen Einzelgesetzen, wie zB im KStG, zu Anpassungen zu Firmenbucheinreichung, zu Abschlussprüfungsrecht-Änderungsgesetz 2016, Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, Aktualisierung von Fachgutachten, NFI-Richtlinie (Nachhaltigkeitsberichterstattung iSv Neuerungen für nicht finanzielle Informationen) und das Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz 2017 (NaDiVeG 2017) wurde verabschiedet. RÄG 2014 ist für Geschäftsjahre, die am 1.1.2016 oder später beginnen, anwendbar.⁴⁸³

Hüttemann⁴⁸⁴ berichtete bereits in 2009 über freiwillige Berichterstattung von größeren Unternehmen über ihr soziales Engagement und dies nicht nur auf deren Homepage, sondern auch in Form von jährlichen „CSR-Berichten“. Es handelte sich um eine Art der Unternehmenskommunikation und die eigene Intention, das Ansehen bei Kunden, Geschäftspartnern und in der Öffentlichkeit zu optimieren und nicht um den tatsächlichen Einfluss von sozialen Maßnahmen auf die Geschäftsentwicklung zu vermitteln.⁴⁸⁵

Im Bereich des Reporting wurde die Global Reporting Initiative (GRI) in letzten Jahren zum wesentlichen Standard in der Nachhaltigkeitsberichterstattung. Laut CSR- bzw NFI-Richtlinie der EU vom November 2014⁴⁸⁶ müssen bestimmte große Unternehmen ab 2017 eine nichtfinanzielle Erklärung veröffentlichen. Betroffen sind Unternehmen, die:

- im öffentlichen Interesse im Sinne des § 189a Z 1 UGB stehen,
- die groß im Sinne des § 221 Abs 3 UGB sind und

⁴⁸³ TPA, Das Wichtigste zum RÄG 2014 <https://www.tpa-group.at/de/news/das-wichtigste-zum-raeg-2014/> (abgerufen am 23.03.2021).

⁴⁸⁴ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁸⁵ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁸⁶ Richtlinie 2014/95/EU.

- bei welchen über 500 Mitarbeiter im Jahresdurchschnitt beschäftigt sind.

Die Kriterien müssen allerdings alle erfüllt werden. Im 2017 gab es in Österreich 125 Körperschaften, die zur Berichterstattung verpflichtet waren und in den letzten Jahren ist ein deutlicher Anstieg beobachtbar.⁴⁸⁷

Die Umsetzung der Richtlinie 2014/95/EU in österreichisches Recht erfolgte im Dezember 2016 durch das Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz⁴⁸⁸ (NaDiVeG). Demzufolge sind gem 243 b UBG im Lagebericht über „nichtfinanzielle und die Diversität betreffende Informationen“ Angaben zu publizieren, die für das Verstehen des Geschäftsverlaufes und -ergebnisses, des Unternehmenslage sowie die Konsequenzen ihrer Tätigkeit wesentlich sind und zumindest auf Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelange, auf die Achtung der Menschenrechte und auf die Bekämpfung von Korruption und Bestechung verweisen. Die zu Berichterstattung verpflichteten Unternehmen können auch einen gesonderten nichtfinanziellen Bericht veröffentlichen.⁴⁸⁹ Die Studie von EY zeigte auch, dass Mehrheit der zu Berichterstattung verpflichteten Unternehmen die nichtfinanziellen Informationen in einem gesonderten Bericht publizieren.⁴⁹⁰ Als üblichster Berichtsstandard werden die Rahmenwerke der Global Reporting Initiative (GRI) angewendet, welche in den Erläuterungen des Gesetzes auch für geeignet erklärt wurden.⁴⁹¹

5.3.9.1.2 Nichtfinanzieller Bericht der Erste Group Bank AG

Die Erste Group Bank AG berichtet in ihrem Nichtfinanziellen Bericht 2020⁴⁹², der Teil des Jahresfinanzberichtes ist, in dem Unterkapitel „Verantwortung gegenüber der Gesellschaft“ über ihre finanzielle und nichtfinanzielle Unterstützung von Institutionen und Projekten in den

⁴⁸⁷ Deloitte, Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz <https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/wirtschaftspruefung/dienstleistungen/NaDiVeG.html> (abgefragt am 28.3.2021); EY, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen, Studie 2019.

⁴⁸⁸ Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz BGBl I Nr 20/2017.

⁴⁸⁹ Deloitte, Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz <https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/wirtschaftspruefung/dienstleistungen/NaDiVeG.html> (abgefragt am 28.3.2021).

⁴⁹⁰ EY, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen, Studie 2019.

⁴⁹¹ EY, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen, Studie 2019.

⁴⁹² Erste Group Bank AG, Jahresfinanzbericht 2020 https://cdn0.erstegroup.com/content/dam/at/eh/www_erstegroup_com/de/ir/2020/Berichte/GB2020_Jahresfinanzbericht_de.pdf?forceDownload=1 (Stand 26.3.2021).

Bereichen Soziales, Kunst, Sport, Kultur, Bildung und Umwelt. Die nichtfinanzielle Unterstützung solle durch Bereitstellung von Personal und Fachkompetenz erfolgen.⁴⁹³

Bezüglich Sponsorings publiziert die Erste Group Bank AG im Zuge des Nichtfinanziellen Berichts, dass sie die Abteilung Community Affairs and Sponsoring in der Division des Vorstandsvorsitzenden residiert. Konkrete Sponsoringprojekte seien in den Ländern der Erste Group vor Ort geregelt werden. Sponsoring zusammen mit dem sozialen Engagement werden unter dem ExtraVALUE-Programm konzentriert. Die Erste Group führt an dieser Stelle alle Organisationen namentlich ein, bei denen sie als Sponsor auftritt an, genaue Summen werden nicht genannt.⁴⁹⁴

Einen weiteren Absatz des Nichtfinanziellen Berichts der Erste Group bildet „Corporate Volunteering“, das unter externe CSR-Maßnahmen fällt. Die Mitarbeiterinnen sowie Führungskräfte der Erste Group sollen aktiv ihr Engagement in Partnerorganisationen durch ihre Bereitschaft, Zeit, Know-how und Sachspenden beweisen.⁴⁹⁵

5.3.9.2 Steuerrechtliche Fragen

Betrachtet man die soziale Verantwortung von Unternehmen aus steuerrechtlicher Sicht, interessiert zunächst, wie entsprechende Aufwendungen bei der Gewinnermittlung für Zwecke der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer behandelt werden. Dabei ist die Zuordnung dieser Aufwendungen zur Erwerbssphäre des Unternehmens bzw. die Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatsphäre bei Personenunternehmen von Bedeutung. Bei Kapitalgesellschaften wird davon ausgegangen, dass diese keine außerbetriebliche Sphäre besitzen können und alle Aufwendungen somit der betrieblichen Sphäre angehören. Die betriebliche Veranlassung von CSR-Aufwendungen löst bei Kapitalgesellschaften die Prüfung gesetzlicher Abzugsverbote (zB § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG), der Abgrenzung zu beschränkt

⁴⁹³ Erste Group Bank AG, Jahresfinanzbericht 2020 59

https://cdn0.erstegroup.com/content/dam/at/eh/www_erstegroup_com/de/ir/2020/Berichte/GB2020_Jahresfinanzbericht_de.pdf?forceDownload=1 (Stand 26.3.2021).

⁴⁹⁴ Erste Group Bank AG, Jahresfinanzbericht 2020 65

https://cdn0.erstegroup.com/content/dam/at/eh/www_erstegroup_com/de/ir/2020/Berichte/GB2020_Jahresfinanzbericht_de.pdf?forceDownload=1 (Stand 26.3.2021).

⁴⁹⁵ Erste Group Bank AG, Jahresfinanzbericht 2020 66

https://cdn0.erstegroup.com/content/dam/at/eh/www_erstegroup_com/de/ir/2020/Berichte/GB2020_Jahresfinanzbericht_de.pdf?forceDownload=1 (Stand 26.3.2021).

abziehbaren Spenden (§ 4a EStG) und der Anwendung des Abzugsverbots für verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs 2 erster Teilstrich bzw Abs 3 Z 1 zweiter Teilstrich) auf.⁴⁹⁶

Die Problematik, ob eine Aufwendung im Einzelfall betrieblicher oder privater Natur ist, wurde bereits im Unterkapitel 5.1.7.3 ausführlich erläutert. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Verneinung einer betrieblichen Veranlassung eine steuerliche Behandlung als Spende auslöst und eine Bejahung keiner weiteren Prüfung bedarf, außer im Rahmen § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG muss das Merkmal der „Unangemessenheit“ geprüft werden.⁴⁹⁷

5.3.9.2.1 Betriebliche Veranlassung interner CSR-Maßnahmen

Interne CSR-Maßnahmen werden dem Betrieb stets zugeordnet, weil es hierbei um den Einsatz von Produktionsfaktoren geht. Bei internen CSR-Maßnahmen werden den Betriebsausgabenabzug regelmäßig auch keine steuerlichen Abzugsverbote hindern. Wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer aus eigenem Willen fortbildet oder die Arbeitsschutzmaßnahmen fordert, fallen seine Tätigkeiten weder unter „Geschenke“ iSv § 4 Abs 5 Nr 1 EStG (deutsches Recht), noch handelt es sich um „ungemessene“ Handlung iSv § 20 Abs 1 Z 2 lit b EStG iVm § 12 Abs 1 Z 2 KStG (österreichisches Recht), weil solche Aufwendungen keinesfalls mit privater Lebensführung zusammenhängen.⁴⁹⁸ Auch das Abzugsverbot des § 12 Nr 1 EStG (deutsches Recht) bzw § 20 Abs 1 EStG (österreichisch es Recht) bleibt unberührt, wenn bestimmte Betriebsausgaben aufgrund von Einhaltung bestimmter rein ethisch begründeten Normen ansteigen.⁴⁹⁹

5.3.9.2.2 Steuerrechtliche Abzugsverbote von externen CSR-Maßnahmen

Die steuerrechtliche Zuordnung externer CSR-Maßnahmen erfordert eine genauere Veranlassungsprüfung. Die Problematik besteht darin, dass der für die steuerrechtliche Behandlung maßgebliche betriebliche Zusammenhang hierbei durchaus unterschiedlich und verschieden stark entwickelt ist. Auf die drei Fallgruppen von externen CSR-Praktiken wurde bereits im Unterkapitel 5.1.7.3 eingegangen. Es wurde erläutert, dass bei manchen Maßnahmen – zB der Förderung des regionalen Umfeldes durch Spenden und Sponsoring – zusätzliche

⁴⁹⁶ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁹⁷ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁴⁹⁸ zB BFH 8.10.1987 – IV R 5/85, BStBl. II 1987, 853.

⁴⁹⁹ Vgl Hüttemann, AG 2009, 774-782.

Eigenschaften erforderlich sind, um derartige Aufwendungen dem betrieblichen Bereich oder dem Bereich der privaten Einkommensverwendung zuordnen zu können.

Die Abzugsverbote des § 4 Abs 5 EStG (bzw § 20 Abs 1 EStG) sind bei externen CSR-Aufwendungen von keiner Bedeutung sein. Umstritten ist, ob bei sozialen Investitionen im Einzelfall § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG zum Einsatz kommt, weil eine bestimmte Nähe zwischen konkreter Aktivität und privater Lebensführung des Steuerpflichtigen besteht. Der Abzug von Aufwendungen von Vernissagen in den Büroräumlichkeiten wurde den Mitgliedern eines Architekten- und Ingenieurbüros durch das FG Bremen mangels objektiver Berührungspunkte der Tätigkeit derartigen Büros mit dem Betrieb einer privaten Kunstgalerie abgewiesen.⁵⁰⁰ Je größer die Entfernung von mäzenatischen Aktivitäten vom Unternehmensgegenstand, desto höhere Anforderungen an den Beweis der betrieblichen Veranlassung entstehen. Andererseits kann der Abzug von Betriebsausgaben aufgrund vom gewissen persönlichen Interesse an der unterstützten Tätigkeit nicht ausgeschlossen werden. Hüttemann erwähnt in diesem Zusammenhang die Unmöglichkeit des Abzugs ausgeschlossenheit nach Abs 1 Z 2a EStG von Sponsoringzuwendungen an Städtische Bühnen, weil der Förderer ein Opernabonnement besitzt. Bei Kapitalgesellschaften sollten die Sponsoringpraktiken letztendlich ähnlich betrachtet werden. So sollte der Betriebsausgabenabzug erst dann nach § 8 Abs 3 Satz 2 KStG (deutsches Recht) bzw § 8 Abs 3 Z1 zweiter Teilstrich (österreichisches Recht) scheitern, wenn in ein „krasses“ Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht und es liegt eine verdeckte Zuwendung von Vorteilen an den Gesellschafter vor.⁵⁰¹

5.3.9.2.3 Corporate Giving und Spendenabzug, verdeckte Gewinnausschüttungen

Altruistisch motivierte Spenden schließen den Abzug aus, da sie keine betrieblich veranlassten Betriebsausgaben begründen. Im Gegensatz dazu, schließen die Merkmale der Unentgeltlichkeit und Uneigennützigkeit einer Zuwendung den Spendenabzug nicht aus. Die im Vordergrund stehende Spendenmotivation ist entscheidend, jedoch sind hier die Grenzen ungeklärt. Erstens wäre es zu streng, wenn jeder materieller und nicht materieller Vorteil, den der Zuwendende aus der Zuwendung gewinnt, für schädlich erklärt würde. Erwähnenswert ist der „Warm-Glow-Effect“, welcher den Spender wohliges inneres Befriedigungsgefühl verschafft. Darüber hinaus wird durch die Offenlegung einer Spenderliste das eigene Image im persönlichen Kreis verbessert. Rein immateriellen Vorteile in Form von zB Errichtung eigener

⁵⁰⁰ Vgl FG Bremen v. 16.10.1987 – I 123/83 K, EFG 1988, 107.

⁵⁰¹ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

Namen in Stiftungsamen können nicht zum Spendenabzug führen. Alleine deswegen nicht, weil bei derartigen Vorteilen eine intersubjektive Bewertung nicht möglich ist. Der Spendenabzug kann erst dann nicht zur Aufwendung kommen, wenn der Spender oder Stifter vorrangig materielle oder immaterielle Vorteile für sich selbst abzielt. Diese Annahme entspricht auch der Aussage des deutschen § 55 Abs. 1 Satz 1 AO, der erst eine „in erster Linie“ eigenwirtschaftliche Motivation für gemeinnützigkeitsschädlich erklärt. Da der Spendenabzug ein wechselseitiges Fördermittel zur Steuerbefreiung der Empfänger ist, sollte diese Aussage auch für den Spendenabzug beim Zuwendenden Anwendung finden. Daraus folgt auch, dass Sponsoringaufwendungen, die primär kommunikative Vorteile in beruflicher oder betrieblicher Sphäre bezwecken, keine Spenden begründen.⁵⁰²

Das Einkommen wird durch verdeckte Gewinnausschüttungen nicht beeinflusst.⁵⁰³ Erst wenn der Gewinn zB durch betrieblichen Aufwand reduziert wurde, sollen verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Einkommensvermittlung dazugerechnet werden. Das gilt auch im Zusammenhang mit Spendenabzug und verursacht somit ein weiteres Abgrenzungsproblem, indem der steuerlich abziehbare Spendenaufwand von Gesellschaft und Gesellschaftern voneinander abzugrenzen ist. Diese Sphärentrennung, wo der Gesellschafter für seinen sozialen Einsatz nicht von seiner Gesellschaft ausbezahlt werden darf, ist aufgrund von Unmöglichkeit der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis durch Vergleich von Leistung und Gegenleistung erschwert. Die Gießkannentheorie, wonach die Kennzeichnung einer Spende als verdeckte Gewinnausschüttung danach zu entscheiden ist, ob diese Spende in Vergleich zu anderen Spenden der Körperschaft wirtschaftlich hervorsticht oder nur eine von vielen ist, soll lediglich indizwirkend sein.⁵⁰⁴ Es wird meistens danach entschieden, ob der Empfänger eine dem Gesellschafter „nahe stehende Person“ ist.⁵⁰⁵ Die Frage der Abgrenzung von Spenden und verdeckten Gewinnausschüttung sei laut BFH geklärt. Jedoch führt Hüttemann⁵⁰⁶ einige Gründe ein, die an dieser Behauptung bezweifeln lassen. Erstens, mittelständige Gesellschaften sind benachteiligt, weil die Grundsätze der „CSR-Strategie“ hier von Gesellschaftern erstellt werden und somit von eigenen Interessen dieser beeinflusst. Steuerliche Nachteile entstehen dann durch die Rückbindung der Spendenverteilung auf die Interessen der Anteilseigner. Zweitens ist zu erwarten, dass die Einschränkungen beim Spendenabzug nach § 8 Abs 3 Z 1

⁵⁰² Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁵⁰³ Vgl Rz 565 EStR 2000.

⁵⁰⁴ Zacher, Spendenabzug oder verdeckte Gewinnausschüttung bei Körperschaften –Versuch einer Systematisierung, Steueranwaltsmagazin 2/2019 60-62.

⁵⁰⁵ BFH 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988.

⁵⁰⁶ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

zweiter Teilstrich zu einem noch stärkeren Ausweichen auf Sponsoring führen wird. Dies könnte hingegen die Steigerung von praktischer Bedeutung der Abgrenzung zwischen Sponsoring und verdeckten Gewinnausschüttung hervorrufen.⁵⁰⁷

5.3.10 Sponsoring bei Sportvereinen – Zusammenfassung und Ausblick

Im Ergebnis bleibt festzuhalten, dass Sportsponsoring, dem der Hauptanteil der Sponsoringaufwendungen zufließt, sich insbesondere im Spitzensport zu einem wesentlichen Finanzierungsinstrument entfaltet hat. Großveranstaltungen des Spitzensports, beispielsweise im Automobilsport, im Tennis oder während der gesamten Spielzeit der nationalen Fußball- oder Eishockeyligen, sind heute ohne Engagement von Sponsoren kaum mehr vorstellbar.⁵⁰⁸

Sponsoring stellt sich aufgrund des im Kern stehenden Fördercharakters gegenüber anderen Fördermaßnahmen, wie zB Spendenwesen, als vorteilhaft dar. Von der Gesellschaft wird die, mit Sponsoring assoziierte Förderung als wichtig und nützlich wahrgenommen. Im Vergleich zu gewöhnlicher Werbung zB in TV, kann der Sponsor im Zuge von Sponsoringmaßnahmen sein Erscheinungsbild in der Öffentlichkeit viel schneller und mit einem größeren Erfolg vermitteln.⁵⁰⁹ Weitere Vorteile gegenüber klassischen Werbemaßnahmen entstehen durch die Möglichkeit, Zielgruppen in einer für sie angenehmen, emotionalen Situationen ansprechen zu können.⁵¹⁰

Die Erkenntnisse zur Problematik der gesellschaftlichen Verantwortung im Kontext des Sportsponsorings sind noch sehr rudimentär. Betrachtet man die Gemeinsamkeiten und Unterschiede von Sportsponsoring und CSR, wird einem deutlich, dass es heutzutage nötig ist, das Sportsponsoring in das CSR-Gesamtkonzept einer Organisation zu integrieren, an der CSR-Strategie entsprechend umzusetzen ist. An der Integrität der CRS und Sportsponsoring sollen beide Parteien Interesse haben. Sportorganisationen können selbst CSR-Aktivitäten planen und umsetzen, wovon bestimmte Gruppen der Gesellschaft profitieren können. Für Sponsoren lohnt sich die Aktivierung ihrer Sportsponsorships mit CSR-Maßnahmen insbesondere dann, wenn die Kongruenz zwischen Sponsor und Gesponserten niedrig ist. Eine nähere Analyse dieser Thematik wird im Rahmen dieser Arbeit ausgelassen. Die zahlreichen bilanz- und

⁵⁰⁷ Hüttemann, AG 2009, 774-782.

⁵⁰⁸ Bruhn, Sponsoring⁶ 32; Vgl auch Freyer, Sport-Marketing. Handbuch für marktorientiertes Management im Sport (2011)⁴.

⁵⁰⁹ Hörmann, Die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen und ihre steuerliche Bewertung: Spende und Sponsoring (2018) 82.

⁵¹⁰ Bruhn, Sponsoring⁶ 20.

steuerrechtliche Fragen, die der Einsatz von CSR-Maßnahmen für Unternehmen darstellt, sind durch Komplexität gekennzeichnet und lassen manche Aspekte immer noch ungeklärt. In den letzten Jahren ist eine Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung erkennbar. Es bleibt abzuwarten, ob es zu weiteren Ausweitungen im nationalen Recht kommt, die die strittigen Abzugssfragen, vor allem bei Unternehmensspenden, besser regeln können.

6. Rechtsvergleich mit der Slowakei

6.1 Sport im slowakischen Recht

Unter Sport sind nach der aktuellen slowakischen Rechtslage alle Formen körperlicher Aktivität, die durch gelegentliche oder organisierte Teilnahme zur Demonstration oder Steigerung der körperlichen Fitness und des geistigen Wohlbefindens führen, soziale Bindungen bilden oder die Erzielung von Ergebnissen bei Wettbewerben auf allen Ebenen ermöglichen, zu verstehen.⁵¹¹ Es handelt sich dabei um erste richtige Definition des Sports als solches, da der Gesetzgeber jahrelang der Einsicht war, dass die Definition des Sports im Sinne des Sportgesetzes nur im Rahmen seiner Definition für Sportfinanzierungszwecke (dh "anerkannter Sport") erforderlich sei.⁵¹²

Die neue Definition ersetzt somit die im Gesetz über die staatliche Betreuung von Körperertüchtigung und Sport aus dem Jahre 1949.⁵¹³ Danach bestand die Rolle von Körperertüchtigung und Sport in der Demokratie eines Volkes darin, die Gesundheit der Menschen zu erhalten und zu verbessern, ihre körperliche und militärische Fitness und Arbeitsleistung zu verbessern und sie mit Entschlossenheit und Mut bei der Verteidigung des Heimatlandes und des demokratischen Staates seines Volkes zu erziehen.⁵¹⁴ Somit war es die Aufgabe des Staates sich um die Entwicklung von Körperertüchtigung und Sport zu kümmern.

Der Begriff des "anerkannten Sports" ist ebenfalls in dem neuen Sportgesetz definiert. Es handelt sich dabei um einen Begriff, der eine Abgrenzung und Klarstellung bietet, welche

⁵¹¹ Vgl § 3 lit t Sportgesetz.

⁵¹² Narodna rada Slovenskej Republiky, Parlamentna tlač 718

<https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=389393> (Stand 27.9.2013).

⁵¹³ Zakon c. 187/1949 Zb o. statnej starostlivosti o telesnu vychovu a sport.

⁵¹⁴ Vgl § 1 Zakon c. 187/1949 Zb o. statnej starostlivosti o telesnu vychovu a sport.

Sportarten öffentlich finanziert werden können und welche nicht.⁵¹⁵ Der slowakische Gesetzgeber wählte eine taxative Aufzählung. Bei dem anerkannten Sport muss es somit um eine Sportart gehen, die mindestens von einer der fünf im Folgenden aufgezählten Organisationen anerkannt ist⁵¹⁶:

- Das Internationale Olympische Komitee,
- die internationale Sportorganisation SportAccord (Global Association of International Sports Federations),
- Das Internationale Paralympische Komitee,
- International Committee of Sports for the Deaf,
- Special Olympics International.

Unter Spitzensport ist das kontinuierliche Training eines Sportlers zu verstehen, um das Spitzensportergebnis im Wettbewerb und seine Teilnahme an einem internationalen Wettbewerb oder am höchsten nationalen Wettbewerb zu erzielen.⁵¹⁷

Sportliche Tätigkeit bedeutet nach slowakischer Rechtslage die Umsetzung, Organisation, Verwaltung, Unterstützung oder Entwicklung des Sports.⁵¹⁸

6.2 Gemeinnützigkeit im slowakischen Recht

Der Begriff der Gemeinnützigkeit war jahrelang in keiner slowakischen Rechtsvorschrift definiert.⁵¹⁹ Bei der Prüfung dieses Konzepts und der Anwendung der grammatikalischen Interpretation kann festgestellt werden, dass das Konzept der Gemeinnützigkeit das Gegenteil des Konzepts des Eigennutzes darstellt.⁵²⁰ Der Begriff des Eigennutzes stellt genauso als auch im Deutschen das Streben nach dem Vorteil eines Einzelnen dar, wobei die Gemeinnützigkeit mit dem allgemeinen Wohl für die ganze Gesellschaft eng verbunden ist.⁵²¹ Der Begriff der Gemeinnützigkeit wurde im slowakischen Recht jahrelang, bis 1989, durch den Begriff des gesellschaftlichen Interesses bzw. „Masseninteresse“ ersetzt. Die Auslegung des Begriffes war

⁵¹⁵ Vgl. *Tajakova/Nova/Bedrich*, Marketing neziskových organizácii, športu a kultúry (2016) 194.

⁵¹⁶ § 3 lit f Sportgesetz.

⁵¹⁷ § 3 lit b Sportgesetz.

⁵¹⁸ § 3 lit a Sportgesetz.

⁵¹⁹ *Gábriš/Križan*, Public interest in sports as a basis for creation and implementation of politics in sport/ Verejný záujem v športe ako základ pre tvorbu a implementáciu politik v športe, in *Slepickova/Slepicka* (Hrsg), Sport a politika. Praha: Univerzita Karlova v Praze (2010) 40-55.

⁵²⁰ Vgl. *Fiala*, Malá právnická encyklopédie⁶ (2006) 202.

⁵²¹ *Gábriš/Križan* in *Slepickova/Slepicka*, Sport a politika (2010) 40-55.

vor dem Hintergrund damaliger politischer Systeme ganz anders als heute. Unter gesellschaftlichem Interesse waren lediglich die privilegierten Gruppen zu verstehen.⁵²²

Im slowakischen Rechtssystem wird der Begriff der Gemeinnützigkeit oft durch den Begriff des öffentlichen Interesses ersetzt und in erster Linie als Voraussetzung für die notwendige Einschränkung von Eigentumsrechten oder sogar Enteignung verstanden. Beschränkungen von Eigentumsrechten begründet durch das öffentliche Interesse sind auch auf internationaler Ebene vorhanden. Im Artikel 1 des Zusatzprotokolls zur Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten steht, dass das Grundrecht jeder natürlichen oder juristischen Person auf Achtung ihres Eigentums dann entzogen werden darf, wenn das öffentliche Interesse dies fordert, und wenn die Bedingungen, die durch Gesetz und durch die allgemeinen Grundsätze des Völkerrechts vorgesehen sind, erfüllt sind.⁵²³ Es ist eine Quelle des internationalen Rechts, die auch erhebliche Auswirkungen auf das slowakische Recht hat.

Im slowakischen Rechtssystem wird daher der Begriff des öffentlichen Interesses als Hilfe bei der Begründung der Legitimität für die Verletzung der Persönlichkeitsrechte des Einzelnen angewandt. In jüngster Zeit wurde das Konzept des öffentlichen Interesses bzw der Gemeinnützigkeit zunehmend mit dem Konzept des Nutzens in Verbindung gebracht.⁵²⁴

Gemeinnützigkeit im Sinne vom Nutzen hat den Status eines Bewertungskriteriums einer bestimmten Tätigkeit in Bezug auf ihren Nutzen für die Gesellschaft oder für den Einzelnen erlangt. Vor diesem Hintergrund kann festgestellt werden, dass der Begriff der Gemeinnützigkeit im slowakischen Recht zwei Auslegungen hat. Zu Einem kann Gemeinnützigkeit den Anlass zum Eingriff in den Schutzbereich des Freiheitsrechts, insbesondere in die Eigentumsrechte, begründen. Zum anderen stellte Gemeinnützigkeit ein Bewertungskriterium bestimmter Tätigkeiten im Hinblick auf ihren Nutzen für die Gesellschaft.⁵²⁵

⁵²² Svák, Verejný záujem a verejná prospešnosť v právnom poriadku Slovenskej republiky, in Právny obzor, roč. 89, 2/2002, 175; Vgl Gábriš/Križan in Slepickova/Slepicka, Sport a politika (2010) 40-55.

⁵²³ Úradný vestník Európskej únie C 303/17 <https://fra.europa.eu/sk/eu-charter/article/17-vlastnicke-pravo> (Stand 14.12.2007; European Court of Human Rights, Die Europäische Menschenrechtskonvention https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_DEU.pdf 33 (Stand 1.6.2010).

⁵²⁴ Gábriš/Križan in Slepickova/Slepicka, Sport a politika (2010) 40-55.

⁵²⁵ Gábriš/Križan in Slepickova/Slepicka, Sport a politika (2010) 40-55; vgl auch Ustavny zakon c. 460/1992 Zb, Ustava Slovenskej republiky.

An dieser Stelle ist nochmal klarzustellen, dass es im slowakischen Recht mehrere Begriffe für das deutsche Wort „Gemeinnützigkeit“ gibt, die alle als Synonyme auftreten. Die Problematik hat ihre Wurzeln darin, dass das Wort „Gemeinnützigkeit“ im slowakisch als zwei Worte bzw eine Wendung oder Wortbindung auftaucht. Um „gemeinnützig“ auszudrücken, wird im slowakischen „verejný“ benutzt. Bei der „Gemeinnützigkeit“ müssen allerdings zwei Worte in Verbindung gesetzt werden. Der erste Teil der Wortbindung besteht immer von „verejný“ also „gemeinnützig“. Der zweite Teil kann variieren und alle diese Worte stehen als Synonyme zueinander.

6.2.1 Verfassungsrechtliche Auslegung des Begriffs Gemeinnützigkeit

Der Begriff der Gemeinnützigkeit kommt in der Verfassung der Slowakischen Republik⁵²⁶ dreimal vor. Es wird in Artikeln 20, 60 und 93 angesprochen und mit zwei Institutionen in Verbindung gesetzt – mit Eigentumsbeschränkung und mit Referendum. Art 20 Abs 4 definiert, dass eine Enteignung oder eine erzwungene Einschränkung von Eigentumsrechten nur im erforderlichen Umfang und im öffentlichen Interesse auf gesetzlicher Grundlage und für eine angemessene Entschädigung möglich ist. Es geht hierbei um die Möglichkeit des staatlichen Eingriffes in Eigentumsrechte der Einzelnen. Die zweite Institution, das Referendum, kann nach Artikel 93 Abs 2 die Fragen der Gemeinnützigkeit ebenfalls steuern. Eine Definition der Gemeinnützigkeit ist in der slowakischen Verfassung nicht vorhanden. Aufgrund dessen wurde das Verfassungsgericht der Slowakischen Republik in der Definition und Auslegung dieser aktiv. Das Verfassungsgericht hat im Zusammenhang mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit entschieden, dass für Beschränkung eines Grundrechts und jeder Grundfreiheit das Gleichgewicht zwischen privatem und öffentlichem Interesse ein entscheidendes Kriterium für die Angemessenheit dieser Einschränkung.⁵²⁷

6.2.2 Gesetzliche Anpassung der Begriffe öffentliches Interesse und öffentlicher Nutzen

Der Begriff der Gemeinnützigkeit kommt in den slowakischen Rechtsvorschriften äußerst häufig vor, wird jedoch in den Rechtsvorschriften hauptsächlich als Begriff ohne spezifische Inhaltsdefinition verwendet. Die inhaltliche Auslegung dieses Begriffs hängt von dem spezifischen Gesetz ab, also vom Zweck und Gegenstand des Gesetzes, in dem es sich

⁵²⁶ Ustavny zakon c. 460/1992 Zb, Ustava Slovenskej republiky.

⁵²⁷ Rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 7/96. 1996.

befindet.⁵²⁸ Grundsätzlich findet man den Begriff der Gemeinnützigkeit in zwei Kontexten und hat somit zwei wesentliche Auslegungen.

Erste Auslegung beinhaltet die Verbindung mit den Dienstleistungen. Gemeinnützige Dienstleistungen sorgen für den Nutzen für die ganze Gesellschaft. Auch hier muss man bemerken, dass keiner der Begriffe näher definiert ist.⁵²⁹ In diesem Zusammenhang kommt das Gesetz über gemeinnützige Organisationen zur Anwendung. Laut § 2 Zákon 213/1997 Z. z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby (ähnlich wie Gemeinnützigkeitsgesetz) bedeuten gemeinnützige Dienstleistungen⁵³⁰:

- a) Bereitstellung von Gesundheitsversorgung,
- b) Bereitstellung von Sozialhilfe und humanitärer Hilfe,
- c) Schaffung, Entwicklung, Schutz, Wiederherstellung und Präsentation spiritueller und kultureller Werte,
- d) Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten,
- e) Bildung, Erziehung und Entwicklung der Körperkultur,
- f) Forschung, Entwicklung, wissenschaftliche und technische Dienstleistungen und Informationsdienste,
- g) Schaffung und Schutz der Umwelt und Schutz der öffentlichen Gesundheit,
- h) Dienstleistungen zur Unterstützung der regionalen Entwicklung und Beschäftigung,
- i) Bereitstellung von Wohnraum, Verwaltung, Wartung und Erneuerung des Wohnungsbestandes.

Die andere Auslegung des Begriffes der Gemeinnützigkeit steht in Verbindung mit diversen Institutionen wie gemeinnützige Arbeit oder gemeinnütziger Zweck.⁵³¹

Wenn man herausfinden möchte, welche Auslegung die Gemeinnützigkeit im Sportrecht hat, muss man einen Blick direkt in das Sportgesetz werfen. Das relativ neue Sportgesetz Nr. 440/2015⁵³² (im Folgenden „Sportgesetz“) das am 1.1.2016 in Kraft getreten ist, definiert die

⁵²⁸ Svák, Verejný záujem a verejná prospešnosť v právnom poriadku Slovenskej republiky, in Právny obzor, roč. 89, 2/2002, 188.

⁵²⁹ Svák, Verejný záujem a verejná prospešnosť v právnom poriadku Slovenskej republiky, in Právny obzor, roč. 89, 2/2002, 188.

⁵³⁰ § 2 Zákon 213/1997 Z. z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby.

⁵³¹ Svák, Verejný záujem a verejná prospešnosť v právnom poriadku Slovenskej republiky, in Právny obzor, roč. 89, 2/2002, 190.

⁵³² Zákon č. 440/2015 Z.z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Gemeinnützigkeit im Sport als die Unterstützung und Entwicklung des Jugendsports, die Gewährleistung der Vorbereitung und Teilnahme der Sportrepräsentation der Slowakischen Republik (im Folgenden „Sportrepräsentation“) an einem großen Wettbewerb, den Schutz der Integrität des Sports und die Förderung eines gesunden Lebensstils.⁵³³ Hier ist eine eindeutige Definition der Gemeinnützigkeit im Sportbereich vorhanden, die meiner Meinung nach dringend erforderlich war. Wie bereits gezeigt, die jahrelang fehlenden Definitionen einzelnen Begriffe führten zu einer relativ unvollständigen Regelung.

Zusammenfassend kann man also die Bedeutung der Gemeinnützigkeit im Sport auf vier Ebenen verstehen⁵³⁴:

- Die Unterstützung und Entwicklung des Jugendsports,
- die Gewährleistung der Vorbereitung und Teilnahme der Sportrepräsentation der Slowakischen Republik an einem wichtigen Wettbewerb,
- den Schutz der Sportintegrität,
- die Förderung eines gesunden Lebensstils der Gesellschaft.

6.2.3 Quantitative Angaben

Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Zahl der gemeinnützigen Organisationen in der Slowakei in Jahren 2002, 2011 und 2020, unterteilt nach ihrer Rechtsform.

Die Summe repräsentiert nicht alle registrierten gemeinnützigen Organisationen in der Slowakei, sondern nur die häufigsten traditionellen Rechtsformen. Die Daten der Tabelle zeigen deutlich den kontinuierlichen Anstieg der Anzahl aller Rechtsformen gemeinnützigen Organisationen. Der größte Aufsprung ist von 278 in 2002 auf 2.499 in 2011 bei nicht gewinnorientierten Organisationen für öffentliche Zwecke zu erkennen. Im Zeitraum von 2011 bis 2020 ist jedoch keiner so dramatischer Aufsprung mehr bei dieser Rechtsform beobachtbar. Die Anzahl von Kirchen und religiösen Vereinen ist im Gegensatz zu allen anderen Rechtsformen deutlich weniger angestiegen. Auch Stiftungen wuchsen langsam. Aus den Daten der Tabelle lässt sich ersehen, dass Bürgerverbände die beliebteste und mehr als doppelt angestiegene Rechtsform der gemeinnützigen Organisationen im Zeitraum von 2011 bis 2020.

⁵³³ § 2 Sportgesetz.

⁵³⁴ Vgl § 2 Sportgesetz.

Tabelle 5: Registrierte gemeinnützige Organisationen in der Slowakei.⁵³⁵

Jahr/Rechtsform	Bürgerverbände	Nicht gewinnorientierte Organisationen für öffentliche Zwecke	Kirchen und religiöse Vereine	Stiftungen	Insgesamt
2002	24.779	278	3.356	711	29.124
2011	38.044	2.499	?	900	41.443
2020	58.091	3.574	3.652	1.608	66.925

6.3 Das neue Sportgesetz

Das Sportgesetz wurde am 26. November 2015 vom slowakischen Nationalrat verabschiedet und ist am 1.1.2016 in Kraft getreten. Dieses Gesetz hat die Funktionsweise des Sportbereichs stark verändert.

Das aktuelle Sportgesetz ersetzt vier andere Gesetze⁵³⁶ und zwei Verordnungen⁵³⁷, die dadurch außer Kraft gesetzt worden sind, und soll daher relativ komplex sein.⁵³⁸

Für Zwecke dieser Masterarbeit ist allerdings der erste Teil relevant, weil dieser unter anderem die Gemeinnützigkeit im Sport definiert und regelt, was auch Schwerpunkt dieser Arbeit ist. Auch der zweite Teil ist wichtig, da sich dieser mit Sportsubjekten bzw Personen im Sport und deren Rechten und Pflichten beschäftigt. Der Unterschied zwischen Profi- und Amateursportler wird hier definiert. Das neue Sportgesetz grenzt in diesem Teil auch den Talent- vom Aktivsportler ab. Der zweite Teil beinhaltet im Weiteren Regelungen über Sportbetriebe, nationale Sportvereine und mögliche Interessenskonflikte. Wie bereits eingeführt, § 2 des Sportgesetzes enthält die Definition der sportlichen Gemeinnützigkeit.

⁵³⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an Finstat, Databaza neziskovych organizacii (abgefragt am 31.1.2020); Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich (2005) 284; Kuvíková/Svidronova, The importance and justification of existence of private non-profit organizations (2012).

⁵³⁶ Zakon c.300/2008 Z. z. o organizacii a podpore sportu, Zakon c. 288/1997 Z. z. o telesnej kulture, Zakon c. 226/1994 Z. z. o pouzivani a ochrane olympijskej symboliky a o Slovenskom olympijskom vybore und Zakon c. 384/2013 Z. z. o pouzivani a ochrane paraolympijskej symboliky a o Slovenskom paraolympijskom vybore.

⁵³⁷ Vyhlaska c. 444/2008 Z. z. o akreditacnej komisii pre oblast telesnej kultury a Jednotnom vzdelavacom systeme odbornikov v sporte Slovenskej republiky a vyhlaska c. 542/2008 Z.z. o postupe pri vykonavani dopingovej kontroly a nakladani s odobratymi biologickymi vzorkami sportovca.

⁵³⁸ Sepesi, Zrusene predpisy novym zakonom o sporte

http://www.ucps.sk/zakon_o_organizacii_a_podpore_sportu (Stand 21.12.2014).

Eine wesentliche Neuerung bringt Das neue Sportgesetz⁵³⁹ im Zusammenhang mit der zeitgleichen Neuerung im Einkommensteuergesetz⁵⁴⁰, wo der Profisportler von Freizeitsportler abgegrenzt wird. Sportliche Tätigkeit in der Slowakei wird somit nicht nur im Sportgesetz, sondern auch im Einkommensteuergesetz behandelt. Das Einkommensteuergesetz kommt bei Besteuerung von Profivereinen zur Anwendung. Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer sind im slowakischen Recht gemeinsam in einem Gesetz mit dem Titel „daň z príjmov“ (wörtlich „Einkommensteuer“) geregelt. Beide Steuern werden somit in der Slowakei offiziell als „Einkommensteuer“ erfasst, erst im Gesetz selbst wird genauer zwischen der Einkommensteuer einer natürlichen Person und einer juristischen Person (dh der Körperschaftsteuer) differenziert. In folgenden Absätzen wird auf die Profisportbetriebe aus körperschaftsteuerlicher Sicht eingegangen, wobei die Bestimmungen des slowakischen Einkommensteuergesetzes (des „ZDP“) zur Anwendung kommen. Es wird selbst bei Körperschaften um eine Einkommensteuer gehen. Ein Das neue Sportgesetz regelt Sponsoring als Unterstützung des Sports in Form von Sponsorgeldern. Diese Problematik wird auch näher behandelt.

Möchte man Subjekte definieren, die sich im Bereich des Sports vereinigen können, können alle Subjekte genannt werden, die fähig sind, Sportliche Tätigkeit auszuüben.⁵⁴¹

Nach slowakischer Rechtslage kann ein Sportler, der auch zu Sportsubjekten zählt, die sportliche Aktivität als Profisportler, Amateursportler oder als „unorganisierter“ Sportler ausüben.⁵⁴² Ein Profisportler übt die sportliche Tätigkeit auf Basis eines rechtlichen Vertrages aus. Hier definiert das slowakische Rechtssystem das Vorliegen einer selbständigen Arbeit. Der Profisportler agiert somit als Selbständiger.⁵⁴³

Ein Amateursportler betreibt die sportliche Aktivität auf Basis des Vertrages über Ausübung von Amateursport, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: die sportliche Tätigkeit kann mit einer selbständigen Arbeit verglichen werden und die sportliche Tätigkeit umfasst höchstens acht Stunden pro Woche, fünf Tage pro Monat oder dreißig Tage in einem Kalenderjahr. Der Vertrag über Ausübung von Amateursport bedeutet für den Sportler keine Pflicht sich für ein Sportwettbewerb zu vorbereiten, weil der Amateursportler seine sportliche

⁵³⁹ Zákon č. 440/2015 Z.z Zákon o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

⁵⁴⁰ Zákon č. 595/2003 o dani z príjmov Z. z. (ZDP).

⁵⁴¹ Gabris, Sportové právo (2011) 109.

⁵⁴² § 4 Abs 1 Sportgesetz.

⁵⁴³ § 4 Abs 1 und 2 Sportgesetz.

Tätigkeit in einem oder mehreren Wettbewerben in einem Zeitraum ausübt, der als kurz angenommen wird.⁵⁴⁴

Der slowakische Rechtgeber kennt auch einen „talentierten Sportler“. Es handelt sich hierbei um einen überdurchschnittlich talentierten Sportler, der unter 23 Jahre alt ist und sich in der Liste der talentierten Sportler befindet.⁵⁴⁵

Einen weiteren Sportssubjekt stellt laut slowakischem Recht eine Sportorganisation dar. Unter Sportorganisation wird eine juristische Person verstanden, die über ihren Zweck und ihre Tätigkeit im Sportbereich selbst entscheidet. Es handelt sich um kein Organ der öffentlichen Verwaltung.⁵⁴⁶ Der Sportverein ist nach § 15 Sportgesetz eine Art der Sportorganisationen, deren Ziel es ist, angemessene Bedingungen für die Durchführung sportlicher Aktivitäten, die Organisation von Wettkämpfen, die Vorbereitung und Teilnahme von Sportlern oder Sportmannschaften an Wettkämpfen zu schaffen.

6.4 Ebenen der Gemeinnützigkeit

Die dritte Ebene in der Definition der Gemeinnützigkeit im slowakischen Recht ist der Schutz der Integrität des Sports. Unter der Integrität des Sports versteht man eine Beseitigung von Spielmanipulation und Wettbetrug, es kann auch Schutz vor Straftaten benannt werden.⁵⁴⁷ Im Zusammenhang mit diesem Punkt war dem Gesetzgeber wichtig, dass der neue Sportgesetz im Einklang mit Convention on the Manipulation of Sports Competitions⁵⁴⁸ ist, obwohl die Slowakische Republik diesen Artikel selbst nicht unterschrieben hatte. Das neue Sportgesetz regelt im § 17 die Pflicht der nationalen Verbände das Match-Fixing zu regulieren und verpflichtet alle in diesem Gesetz genannte Rechtssubjekte auf Fair-Play zu achten. Konkrete Maßnahmen gegen Spielmanipulation bestimmt § 94 des Sportgesetzes. In diesem Zusammenhang wurden auch Bestimmungen des Strafgesetzes⁵⁴⁹ angepasst. Vor der Novellierung des Strafgesetzes war die Spielmanipulation lediglich hinsichtlich Bestechung geregelt und diese konnte nur dann bestraft werden, wenn dabei die Allgemeinheit betroffen

⁵⁴⁴ § 4 Abs 4 Sportgesetz.

⁵⁴⁵ § 4 Abs 5 Sportgesetz.

⁵⁴⁶ § 8 Abs 1 Sportgesetz.

⁵⁴⁷ Vgl Ragg, CRS und Sportmanagement: jenseits von Sieg und Niederlage: Sport als gesellschaftliche Aufgabe verstehen und umsetzen (2014) 77-92.

⁵⁴⁸ *Maggingen/Macolin*, Council of Europe Convention on the Manipulation of Sports Competitions <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/09000016801cdd7e> (Stand 18.9.2014).

⁵⁴⁹ *Zakon c. 300/2006 Z. z. Trestny zakon.*

wurde.⁵⁵⁰ Vereinfacht besagte der Rechtsgeber, dass ein solches Handeln nur dann bestraft worden sein kann, wenn es dabei um eine Sportart geht, die genug populär und verbreitet ist, dass es sich dabei um eine Frage des Gemeinwohls handelt. So konnte es in der Rechtspraxis dazu kommen, dass eine tatsächliche Spielmanipulation nicht bestraft wäre, nur aus dem Grund, dass die betroffene Sportart nicht ausreichend bekannt ist. Der slowakische Rechtsgeber ergänzte zum 1.1.2016 das Strafgesetz um den Paragraph 336b mit dem Titel „Korruption im Sport“, wonach es von keiner Bedeutung mehr ist, ob es um einen anerkannten bzw bekannten Sport geht.⁵⁵¹ Die restlichen drei Ebenen, die die slowakische Definition der Gemeinnützigkeit beinhaltet, sind für Zwecke dieser Arbeit nicht relevant. Diese drei Ebenen der Gemeinnützigkeit deuten auf staatliche Unterstützung von Sportvereinen hin. Die Slowakische Republik versteht als Aufgabe der Gemeinnützigkeit, den Jugendsport, den gesunden Lebensstil als auch die Gewährleistung der Teilnahme der Sportler an (inter-)nationalen Wettbewerben zu fördern und durch zahlreiche Projekte und staatliche Zuschüsse zu unterstützen.⁵⁵² Die staatliche Förderung/Unterstützung des Sports ist durch die Förderung des Gemeinwohls bedingt.⁵⁵³

6.5 Besteuerung von Sportvereinen

Die Problematik der Besteuerung von Sportvereinen in der Slowakei ergibt sich aus der Tatsache, dass Sportvereine oftmals aus wirtschaftlichen Gründen entstehen, um bloß Gewinn zu erzielen.⁵⁵⁴

Laut § 12 Abs 2 ZDP (Einkommensteuerrecht) bilden bei Steuerpflichtigen, bei welchen der in der Statuten erfasste primäre Zweck keine wirtschaftliche Tätigkeit ist, die Basis für die Berechnung von Einkommensteuer: Einkünfte aus Tätigkeiten, die einen Gewinn erzielen oder die einen Gewinn erzielen können, einschließlich Einkünfte aus dem Veräußerung von

⁵⁵⁰ § 333 und § 329 zákon č. 300/2006 Z. z. Trestný zákon.

⁵⁵¹ *Dedik/Novocky*, Ochrana integrity športu alebo negatívne javy v športe, úprava manipulácie športových súťaží v návrhu zákona o športe

http://www.ucps.sk/OCHRANA_INTEGRITY_SPORTU_ALEBO_NEGATIVNE_JAVY_V_SPORTE_UPR_AVA_MANIPULACIE_SPORTOVYCH_SUTAZI_V_NAVRHU_ZAKONA_O_SPORTE (Stand 30.12.2015).

⁵⁵² Vgl Úrad vlády Slovenskej Republiky, Výzva na predkladanie žiadostí o dotáciu na podporu športu vyvolala veľký záujem <https://www.vlada.gov.sk/vyzva-na-predkladanie-ziadosti-o-dotáciu-na-podporu-sportu-vyvolala-velky-zaujem/> (Stand 24.9.2014); Úrad vlády Slovenskej Republiky, Úrad vlády SR vyhlásil výzvu na podporu rozvoja detského a mládežníckeho športu <https://www.vlada.gov.sk/urad-vlady-sr-vyhlasil-vyzvu-na-podporu-rozvoja-detskeho-a-mladeznickeho-sportu/> (Stand 31.3.2017); Úrad vlády Slovenskej Republiky, Podpora rozvoja športu 2019 <https://www.sport.vlada.gov.sk/podpora-rozvoja-sportu-2019/> (Stand 3.4.2020).

⁵⁵³ *Gabris*, Sportové právo (2011) 109.

⁵⁵⁴ *Kresanova*, Zákon o dani z príjmov, in *Poradca* 2016/7-8. ISSN 1335-1583, 2016, 2016/7-8, 129.

Immobilien, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Mitgliedsbeiträgen und Werbung, und Einkünfte, die aufgrund vom Vertrag über Sponsoring im Sport steuerbar sind.⁵⁵⁵

Die in Absatz 2 genannten steuerpflichtigen juristischen Personen sind zB Bürgerverbände, Stiftungen, Non-Profit Organisationen, die gemeinnützige Dienstleistungen anbieten, staatlich anerkannte Kirchen usw.⁵⁵⁶ Sportvereine in der Slowakei sind meistens in der Rechtsform eines Bürgerverband geführt. Bis dato gibt es in der Slowakei 5.285 Sportvereine.⁵⁵⁷

Sportvereine, die nicht gewinnorientiert geführt werden, müssen nur aus Tätigkeiten, aus denen Gewinn erzielt wird oder Gewinn erzielt werden könnte, (Einkommen)Steuern abführen. Es besteht kein Anspruch auf die (Einkommen)Steuerbefreiung nach § 13 ZDP. § 13 ZDP befreit Sportvereine, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, von Besteuerung der für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehenen Tätigkeiten. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist für gemeinnützige Organisationen erlaubt, jedoch darf eine solche wirtschaftliche Tätigkeit nicht in den Statuten als primärer Zweck stehen. Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, die nicht mit diesen Zielen verbunden sind, sind steuerpflichtig.⁵⁵⁸

Ein Sportverein in der Rechtsform einer Handelsgesellschaft, bildet eine Ausnahme aus diesen Bestimmungen. Wird ein Sportverein als eine AG, KG oder GmbH geführt, unterliegt er immer der (Einkommen)Steuerpflicht, auch wenn seine Tätigkeit nicht auf Gewinn ausgerichtet ist. Solche Sportvereine werden nach § 12 ZDP versteuert.⁵⁵⁹

Im Zusammenhang mit Sportvereinen kennt die slowakische Rechtslage auch noch „Einkünfte aus Erziehung und Abfindung“. Diese wurden in der Vergangenheit steuerpflichtig, ab 2015 zählen sie allerdingst zu den „Einnahmen aus Haupttätigkeit“ und sind somit von der Steuer befreit. Als Beispiel hierbei kann der Fußballklub Slovan Bratislava genannt werden, der gerade bei diesen Einnahmen Steuerrückstände erwiesen hat.⁵⁶⁰

⁵⁵⁵ Kresanova, Zakon o dani z prijimov, in Poradca 2016/7-8. ISSN 1335-1583, 2016, 2016/7-8, 129.

⁵⁵⁶ § 12 Abs 3 lit a und b ZDP.

⁵⁵⁷ Slovensky sportovy portal, Register pravnickych osob v sporte
https://sport.iedu.sk/Company/List?ActivityID=sport_club (abgefragt am 30.01.2021).

⁵⁵⁸ Vgl § 12 ZDP.

⁵⁵⁹ Solikova, Podnikatelska cinnost a zdanovanie neziskovych uctovnych jednotiek
<https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/podnikatelska-a-zdanovana-cinnost-neziskoviek> (Stand 26.6.2011).

⁵⁶⁰ Gabris, Sportove pravo (2011) 193.

Wie bereits angedeutet, Sportvereine in der Rechtsform einer AG, KG oder GmbH sind keine gemeinnützigen Organisationen nach slowakischer Rechtslage. Um Vorteile eines gemeinnützigen Unternehmens nutzen zu können, muss der Sportverein in der Form der Bürgerverband geführt werden. Ein Bürgerverband wird durch öffentliche Mittel finanziert und sein Haupteinkommen stellen Mitgliedsbeiträge dar. Das Einkommensteuergesetz sieht für Mitgliedsbeiträge die Möglichkeit, keine Einkommensteuern abzuführen. Der Steuerpflicht unterliegen nur Mitgliedsbeiträge, die in seiner Satzung nicht festgelegt wurden.

Die Vereinssatzung oder die Vereinsstatuten bestimmen ähnlich wie im österreichischen Rechtssystem die für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehenen Tätigkeiten. Es handelt sich um „Haupttätigkeiten“ und „Haupteinnahmen“ aus diesen Tätigkeiten sind idR steuerfrei.

6.6 Besteuerung von Sportvereinen anhand von praktischen Beispielen

Das slowakische System der Besteuerung von Sportvereinen wird zu einem besseren Verständnis auf folgenden Beispielen veranschaulicht⁵⁶¹:

Beispiel 1:

Der Jugendsportverein MshK Zilina, der in der Rechtsform eines Bürgerverbandes geführt wird, verlangt bei den Sportveranstaltungen 40 Euro Eintrittsgeld. Eintrittsgelder sind von Einkommensteuer befreit, weil dieses Einkommen von der Tätigkeit stammt, die für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehenen und in den Statuten vorhanden ist.⁵⁶²

Tätigkeiten in der Satzung bzw Statuten sind oft sehr weit definiert und enthalten auch idR wirtschaftliche Tätigkeiten. So kann der Bürgerverband einfach an Wettbewerbsvorteilen gewinnen, indem er schneller und einfacher Zugriff zu Zuwendungen und Spenden hat. Zu

⁵⁶¹ Vgl Finančna sprava Slovenskej Republiky, Predmet dane daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie <https://podpora.financnasprava.sk/452643-Predmet--dane-da%C5%88ov%C3%ADkov-nezalo%C5%BEen%C3%BDch-alebo-nezriaden%C3%BDch-na-podnikanie> (abgefragt am 21.1.2021); Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Informácia k daňovníkom nezriadeným alebo nezaloženým na podnikanie, daňová a účtovná problematika https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/DPPO/2020/2020.01.20_9_PO_2020_IM.pdf (Stand 20.1.2020); Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Informácia k daňovníkom nezriadeným alebo nezaloženým na podnikanie, daňová a účtovná problematika https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/Uctovnictvo/2017.08.23_uctov_problem.pdf (Stand 17.8.2017).

⁵⁶² § 13 Abs 1 lit a ZDP.

bemerken ist, dass die in den Statuten für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehenen Tätigkeiten keinen Wettbewerb auslösen dürfen und das Zusammenkun von mehreren Verbänden darf nicht auf Gewinnerzielung gerichtet sein. In diesem Zusammenhang müssen auch jegliche Preise marktüblich hoch sein, um von Einkommensteuer befreit zu werden.

Beispiel 2:

Wenn der Akrobatische Rock'n'Roll-Verein auf Slowakischer Rock'n'Roll-Feier auftritt und für seine Performance 380 Euro einkassiert, ist diese Einnahme steuerbefreit, weil der Verein mit dem Zweck der Verbreitung des Rock'n'Rolls in der Slowakei gegründet wurde. Würde dieser Verein in einem Film auftreten, würden die Einnahmen für den Auftritt besteuert, da dies eine Konkurrenzbildung begründet, weil in dem Film auch andere Tänzer aus anderen Vereinen auftreten können.

Beispiel 3:

Eishockey Verein in der Rechtsform des Bürgerverbands übt seine Tätigkeit nach seinen eigenen Statuten aus. Zu den Zwecken des Vereines zählen die Unterstützung talentierter Jugend im Bereich Sport, die Jugend vereinigen und Steigerung des Niveaus von kulturellen Veranstaltungen. Der Verein wird primär durch finanzielle Unterstützung in Form von Zuschüssen für den Vereinszweck von der Stadt finanziert. Im Weiteren wird der Verein durch Mitgliedsbeiträge und Eintrittsgelder finanziert. Die Zuwendungen bzw Spenden in 2015 waren iHv 12.000 Euro, jährliche Mitgliedschaft beträgt 300 Euro. Drei Spieler haben für ihre Mitgliedschaft 300 Euro, dh um 120 Euro mehr, bezahlt. Welche Einkünfte unterliegen der Einkommensteuerpflicht und welche nicht?

Spenden sind steuerbefreit. Wenn jeder Spieler den Mitgliedsbeitrag in der gleichen Höhe bezahlt, wie sie auch in den Statuten steht, bezahlt, ist diese Einnahme steuerbar nach § 12 Abs 2 ZDP und zugleich nach § 13 Abs 2 lit b regelt, dass Mitgliedsbeiträge steuerbefreit sind. Der Überschuss an Mitgliedsbeiträgen iHv 360 Euro (120 Euro x 3) ist mehr als es in Statuten festgelegt ist, daher muss der Verein diesen Überschuss besteuern.

Beispiel 6:

Ein Eishockeysportverein in der Rechtsform eines Bürgerverbundes hat in den Statuten unter „sonstigen Einkünften“ auch Einkünfte aus Werbung stehen. In 2015 hat der Verein Einnahmen idH von 3.800 Euro inkl USt. Es handelt sich um die Platzierung des Logos der Firma LINDEX AG im Inneren des Stadions. Handelt es sich hierbei um ein steuerbares Einkommen? Der slowakische Rechtsgeber definiert das steuerbare Einkommen als Einkommen, das ein Steuersubjekt ist und von der Besteuerung nicht befreit ist.⁵⁶³ § 12 Abs 2 ZDP kategorisiert Einkünfte aus Werbung als steuerbar und gleichzeitig zählen diese auch nicht zu steuerbefreiten Einkünften nach § 13 Abs 1 lit a ZDP und sind somit steuerbar.

6.7 Sponsoring und andere Zuwendungen

Anknüpfend an die Erkenntnisse, die zu Beginn der Kapitel 6 geliefert wurden, wird nun auf die Finanzierung des Sports näher eingegangen.

Die Einstufung des Sports in die Kategorie anerkannter Sportarten ist im slowakischen Rechtssystem für Zwecke staatlicher Finanzierung seitens Ministeriums für Bildung, Wissenschaft, Forschung und Sport von Bedeutung. Nur anerkannte Sportarten dürfen nämlich durch Ministerium gefördert werden. Gleichzeitig ist die staatliche Förderung anerkannter Sportarten die wichtigste Form finanzieller Unterstützung, die auch gesetzlich geregelt ist.⁵⁶⁴

Allerdings dürfen auch Sportarten, die nicht anerkannte Sportarten sind, laut Gesetz auch eine Art staatlicher Zuschüsse beanspruchen. Eines der Ziele des neuen Sportgesetzes war Beseitigung der Überzeugung, dass Sport, der nicht als anerkannt kategorisiert ist, keinen Sport begründet⁵⁶⁵. Das Sportgesetz bringt drei Möglichkeiten der Förderung von nicht anerkannten Sportarten: Förderung durch Zuschüsse (§ 70 bis 74 Sportgesetz), mithilfe von „Sportgutscheine“ (§ 76 Sportgesetz) oder durch nationale Sportprojekte (§ 75 Sportgesetz). Dabei ist es wichtig, den Antrag zu stellen und Fristen beizubehalten.

Sponsoring in Form von monetären und nicht monetären Gütern stellen auch in der Slowakei ein bedeutsames finanziellen Mittel. Slowakei kannte bis 2016 zwei Möglichkeiten finanzieller Unterstützung des Sports durch private Quellen, und zwar durch Spende und Werbung. Das

⁵⁶³ § 2 lit h ZDP.

⁵⁶⁴ § 58 lit c und d Sportgesetz; Ministerstvo školstva vedy výskumu a športu Slovenskej republiky, Financovanie sportu <https://www.minedu.sk/financovanie-sportu/> (abgefragt am 19.1.2021).

⁵⁶⁵ Narodna rada Slovenskej Republiky, Parlamentna tlač 718

<https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=389393> (Stand 27.9.2013).

neue Sportgesetz führte eine Neuerung durch Einführung von „Vertrag über Sponsoring im Sport“⁵⁶⁶ ein. Diese Neuerung soll für den gesponserten Sportler, für den Sportverein als auch für den Sponsor Vorteile bedeuten. Der Vertrag kann mit dem Sportverein, mit dem Sportler, dem Trainer, dem Sportinstructor, mit den Mitgliedern des Nationalverbands, der nationalen Sportorganisation oder der internationalen Sportorganisation abgeschlossen werden.⁵⁶⁷

Der Gesponserte kann die gesponserten Mittel nur für die Zwecke verwenden, die vertraglich vereinbart sind. Der Gesponserte darf idR den Titel, den Namen, die Adresse oder das Logo des Leistenden bekanntmachen, aber nur in Verbindung mit den vertraglich abgemachten Zwecken. So wird sozusagen eine Werbung gekauft. Sollte der Gesponserte nicht alle zur Verfügung stehenden Mittel ausnutzen haben, ist er verpflichtet, diese dem Sponsor zurück zu geben. Dabei darf der Aufwand für die Kampagne des Sponsors keine 10 % des Wertes der zur Verfügung stehenden Mittel übersteigen, damit der Sponsor steuerlich begünstigt werden kann. Ist der Gesponserte eine Privatperson, hängt die Besteuerung von ihrer Rechtsform ab. Die Besteuerung von Privatpersonen ist für Zwecke dieser Arbeit nicht von Relevanz und wird daher auch nicht weiter erläutert.⁵⁶⁸ Auf Sponsoring greift keine Umsatzsteuerpflicht.⁵⁶⁹

Aus den neuen Regelungen ist ersichtlich, dass Sponsoring für Unternehmer in der Praxis nicht unbedingt sehr attraktiv ist. Alle gesetzlichen Voraussetzungen zu erfüllen, kann in der Praxis mühsam sein. Vor allem die Tatsache, dass der Vertrag zwischen dem Sponsor und dem Gesponserten veröffentlicht sein muss, kann den Leistenden einschüchtern.

Spenden sind in der slowakischen Rechtslage nicht so streng geregelt und werden daher auch ziemlich oft genutzt. Zu Vorteilen zählt keine gesetzlich vorgeschriebene Rechtsform des Gesponserten, so wie ist es nicht von Bedeutung, ob der Sportler Mitglied eines Vereines ist. Der Leistende kann selbst entscheiden, ob er einen Sportler bzw einen Verein finanziell unterstützen möchte. Allerdings ist es jedoch üblich, dass auch für diesen Zweck ein Vertrag

⁵⁶⁶ § 50 und 51 Sportgesetz.

⁵⁶⁷ Solikova, Podnikatelska cinnost a zdanovanie neziskovych uctovnych jednotiek <https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/podnikatelska-a-zdanovana-cinnost-neziskoviek> (Stand 26.6.2011); Tajakova/Nova/Bedrich, Marketing neziskových organizácii, športu a kultúry (2016) 194; Pospisil, Focus agency s.r.o https://www.focus-age.cz/m-journal/public-relations/sponzoring-fundraising/uloha-sponzoringu_s387x623.html (Stand 20.1.2009).

⁵⁶⁸ Vgl § 50 Abs 2 Sportgesetz; Tajakova/Nova/Bedrich, Marketing neziskových organizácii, športu a kultúry (2016) 194.

⁵⁶⁹ Finservis TAX, oskytovanie sponzorského a jeho vplyv na základ dane z príjmov http://www.finservistax.sk/wp-content/uploads/2018/02/fst-news_sponzoring-v-sporte.pdf (abgefragt am 29.1.2021).

abgeschlossen wird. Als Nachteil wird gesehen, dass der Sponsor bei dieser Form der Förderung keine Möglichkeit der steuerlichen Begünstigungen in Frage kommt.⁵⁷⁰ Spenden sind nicht abzugsfähig.

Außerdem ist es in der Slowakei seit 2002 möglich, dass natürliche Personen und seit 2004 auch juristische Personen 1 bzw 2 % ihrer gezahlten Einkommensteuer einem gemeinnützigen Verein oder einer derartigen Organisation ihrer Wahl zuwenden. Solche begünstigen Organisationen können Bürgerverbände, Hilfsorganisationen, Vereine, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, religiöse Einrichtungen, Stiftungen, Organisationen mit einem internationalen Zweck oder das Slowakische Rote Kreuz sein.⁵⁷¹ Dieser Prozentsatz kann sogar bei natürlichen Personen, die gemeinnützige Tätigkeit in einem Ausmaß von minimal 40 Stunden in dem Besteuerungszeitraum ausgeübt haben, von 2 % auf 3 % angehoben werden.⁵⁷²

Aus der KPMG Analyse⁵⁷³ kann festgestellt werden, dass in den vergangenen Jahren staatliche Zuschüsse für anerkannte Sportarten deutlich angestiegen sind. Staatliche Zuschüsse sind von zirka 16 Millionen Euro in 2011 auf 36,3 Millionen in 2017 gewachsen. Ministerium für Bildung, Wissenschaft, Forschung und Sport unterstützte in 2017 69 Sportarten. Den höchsten Zuschuss erhielten Fußball mit 11,75 Millionen Euro, Eishockey mit über 6 Millionen Euro und Tennis mit 3,20 Millionen Euro. Fußball und Eishockey haben in 2017 79 % aller Zuschüsse für Kollektivsport ausgemacht. Die Analyse hat zugleich entdeckt, dass 90 % der abgefragten Sportvereine den erhöhten administrativen Aufwand wegen dem neuen Sportgesetz kritisiert. Vor allem kleinere Vereine fühlen sich benachteiligt, da das Gesetz keine Zuschüsse für Vereine und Verbände garantiert. Auf der sicheren Seite sind hingegen nur große nationale Sportverbände.

6.8 Sportverein HC Slovan Bratislava

⁵⁷⁰ Turansky, Hospodarske noviny, Styri sposoby ako podporit sport. Podnikatelia, mozete si vybrat <https://hnonline.sk/prakticke-hn/598134-styri-sposoby-ako-moze-biznis-podporit-sport-podnikatelia-vyberte-si> (Stand 20.4.2016).

⁵⁷¹ Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich (2005) 284.

⁵⁷² Slovensko.sk, Ako poukázat' 2 % z daní? <https://www.slovensko.sk/sk/zivotne-situacie/zivotna-situacia/-ako-poukazat-2-z-dani/> (Stand 22.4.2020).

⁵⁷³ Bogdanyi, Analýza KPMG pre SOV a nNSC: 1 euro investované do športu z verejných zdrojov má štvornásobnú návratnosť <https://www.atletika.sk/analiza-kpmg-pre-sov-a-nsc-1-euro-investovane-do-sportu-z-verejnych-zdrojov-ma-stvornasobnu-navratnost/> (Stand 10.4.2018).

Der Eishockey Sportverein Slovan Bratislava mit Sitz in Bratislava ist eine Aktiengesellschaft.⁵⁷⁴ Er betreut auch die HC Slovan Bratislava – Jugend, einen Eishockey Jugendsportverein, der als Bürgerverband gegründet wurde.⁵⁷⁵ In diesem Absatz wird die AG und ihre Einnahmen behandelt. Zu einem besseren Nachvollziehen dient die Abbildung 5.

Die Einnahmen aus Eintrittsgeldern für die Spielsaison 2012/2013 betrugen 3,3 Millionen Euro (vor Steuern). Das deckt etwa 23-25 % des Vereinsbudgets. Die meisten Einnahmen erhielt der Verein aus Werbung (Sponsoring). Einnahmen aus anderen kommerziellen Aktivitäten betrugen 23 % des Budgets und die Einnahmen aus Vermietung von Sportflächen machten 12 % des Budgets aus.⁵⁷⁶

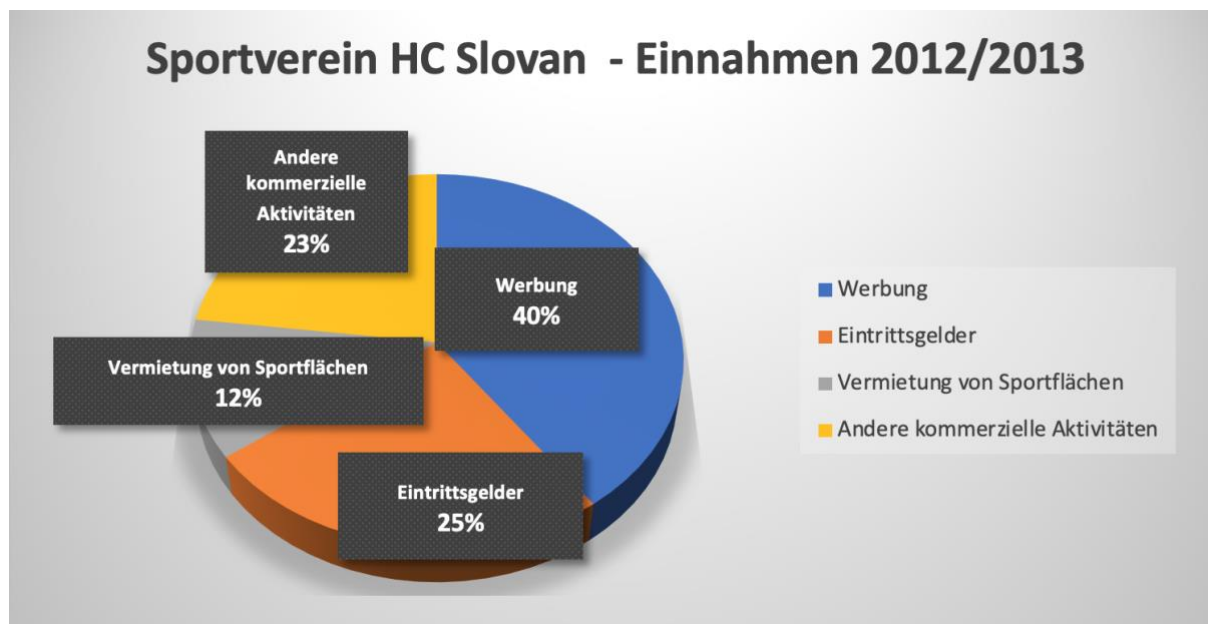


Abbildung 3: Einnahmen des Sportvereins Hockeyclub Slovan.⁵⁷⁷

⁵⁷⁴ Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej Republiky, Obchodný register <https://orsr.sk/vypis.asp?ID=35623&SID=2&P=0> (abgefragt am 31.1.2021).

⁵⁷⁵ Slovenský športový register, HC SLOVAN Bratislava - mládež <https://sport.iedu.sk/Company/Company/12937> (abgefragt am 31.1.2021)

⁵⁷⁶ Santara/Klimesova, Slovan Bratislava hrá KHL aj za štátne milióny, o ktorých iné kluby len snívajú <https://www1.pluska.sk/sport/hokej/privilegovany-slovan-bratislava-hra-khl-aj-statne-miliony-ktorych-ine-kluby-len-snivaju> (Stand 15.9.2013); HC Slovan, Stanovisko hc slovan k dlhu za prenájom ľadových plôch a služieb spojených s užívaním zimného štadióna <http://www.hcslovan.sk/sk/spravy/stanovisko-hc-slovan-k-dlhu-za-prenajom-ladovych-ploch-a-sluzieb-spojonych-s-uzivanim-zimneho-stadiona/> (abgefragt am 31.1.2021); Finstat, Vročná správa HC Slovan Bratislavas (Annual Report), <https://finstat.sk/35840862/zavierka> (abgefragt am 31.1.2021).

⁵⁷⁷ Eigene Darstellung in Anlehnung an Santara/Klimesova, Slovan Bratislava hrá KHL aj za štátne milióny, o ktorých iné kluby len snívajú <https://www1.pluska.sk/sport/hokej/privilegovany-slovan-bratislava-hra-khl-aj-statne-miliony-ktorych-ine-kluby-len-snivaju> (abgefragt am 15.9.2013).

Die Abbildung 6 veranschaulicht die Sponsoren des Sportvereines HC Slovan und stellt auch die Höhe der erhaltenen Sponsorgeldern dar. HC Slovan wird anhand von „Verträgen über Sponsoring im Sport“ von der Nationalen Lotterie-Gesellschaft Tipos, Slowakischer Post, der vom Slowakischen Filminstitut und der Erdöllieferant Transpetrol gesponsert. Bei allen Gesellschaften handelt es sich um staatliche Institutionen. Sponsoring stellt für HC Slovan eine der wichtigsten Haupteinnahmequelle dar.⁵⁷⁸

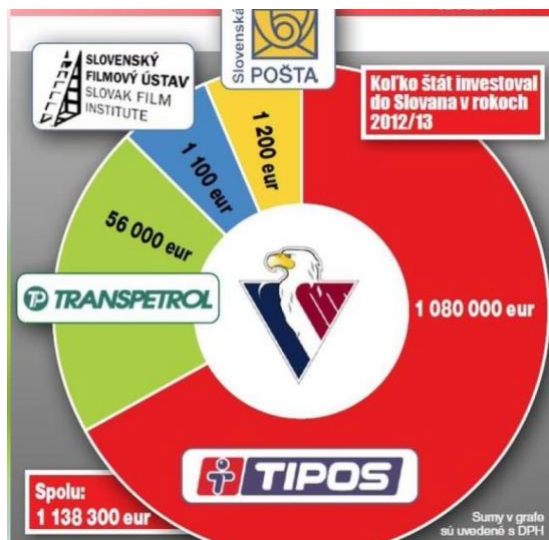


Abbildung 4: Sponsoren des HC Slovan Bratislava.⁵⁷⁹

6.9 Zusammenfassung

Das Thema des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts mit Fokus auf Sportverein in der Slowakei kann wesentlich einfacher erfasst werden. Der slowakische Gesetzgeber sieht keinen so strikten Zusammenhang zwischen Gemeinnützigkeit und steuerlicher Begünstigung, wie es im österreichischen Recht der Fall ist. Sportvereine begründen in der Regel gemeinnützige Organisationen. Slowakisches Rechtssystem kennt keine Gemeinnützigkeitsprüfung. Entscheidend ist die Rechtsform der nicht gewinnorientierend geführten Organisation. Die meisten Sportvereine sind in der Rechtsform eines Bürgerverband geführt und sind somit berechtigt, steuerliche Vorteile zu ziehen. Sportvereine in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft werden anhand deren Zwecke als gemeinnützig eingestuft, sie werden aber nicht steuerlich begünstigt. Die Gemeinnützigkeit im Allgemeinen ist im slowakischen Recht

⁵⁷⁸ HC Slovan, Stanovisko hc slovan k dlhu za prenájom ľadových plôch a služieb spojených s užívaním zimného štadióna <http://www.hcslovan.sk/sk/spravy/stanovisko-hc-slovan-k-dlhu-za-prenajom-ladovych-ploch-a-sluzieb-spojenych-s-uzivanim-zimneho-stadiona/> (abgefragt am 31.1.2021); Finstat, Vyrocná správa HC Slovan Bratislava (Annual Report), <https://finstat.sk/35840862/zavierka> (abgefragt am 31.1.2021).

⁵⁷⁹ Kovacik, Slovan Bratislava hrá KHL aj za štátne milióny, o ktorých iné kluby len snívajú <https://www1.pluska.sk/sport/hokej/privilegovany-slovan-bratislava-hra-khl-aj-statne-miliony-ktorych-ine-kluby-len-snivaju> (Stand 15.9.2013).

immer noch nicht definiert. Das neue Sportgesetz bringt zum ersten Mal die dringend nötige Definition der Gemeinnützigkeit im Sportbereich. Es handelt sich dabei jedoch um keine komplexe Definition und im Vergleich zum österreichischen Recht bringt sie auch keine Voraussetzungen, die überprüft sein müssen, um den Status einer gemeinnützigen Organisation zu erwerben.

Für slowakische Sportvereine ist ausreichend, den Vereinszweck einer der vier Ebenen der Gemeinnützigkeit zu widmen. Mit seinen Tätigkeiten soll ein gemeinnütziger Sportverein die Unterstützung und Entwicklung des Jugendsports, die Gewährleistung der Vorbereitung und Teilnahme der Sportrepräsentation der Slowakischen Republik an einem wichtigen Wettbewerb, den Schutz der Sportintegrität oder die Förderung eines gesunden Lebensstils der Gesellschaft fördern.

Die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer sind im slowakischen Recht gemeinsam in dem Einkommensteuergesetz geregelt. Beide Steuern werden somit in der Slowakei offiziell als „Einkommensteuer“ erfasst. Das slowakische Einkommensteuergesetz kennt nur drei Anknüpfungspunkte für die Besteuerung: Einkommen, Verbrauch und Vermögen. Es kann daraus geschlossen werden, dass die steuerliche Behandlung viel einfacher erfolgt.

In der Slowakei sind alle Arten von gemeinnützigen bzw nicht gewinnbringenden Organisationen, für Tätigkeiten, die zur Verwirklichung ihres Zweckes dienen, berechtigt, von der Steuer befreit zu werden.⁵⁸⁰ Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist für alle gemeinnützigen Organisationen, mit Ausnahme von Stiftungen und Hilfsorganisationen, erlaubt. Allerdings darf eine solche wirtschaftliche Tätigkeit nicht in den Statuten des Vereines als primärer Zweck stehen. Das Einkommen von mit dem gemeinnützigen Zweck in Verbindung stehenden wirtschaftlichen Tätigkeiten ist steuerfrei, solange es in den Statuten erfasst ist und es handelt sich um einen engen Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Zweck des Vereines. Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, die nicht mit diesen Zielen verbunden sind, sind nach § 12 ZDP zur Gänze steuerpflichtig. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Steuerpflicht nur dann eintritt, wenn die Tätigkeiten nicht mit dem gemeinnützigen Zweck in Verbindung stehen.

⁵⁸⁰ Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich (2005) 281.

Das neue Sportgesetz führte eine Neuerung in Sponsoring durch Einführung von „Vertrag über Sponsoring im Sport“ ein. Der Vertrag zwischen dem Sponsor und dem Gesponserten muss gesetzlich vorgeschriebene Anforderungen erfüllen und veröffentlicht werden. Diese Neuerung soll für den gesponserten Sportler, für den Sportverein als auch für den Sponsor Vorteile und Klarheit bringen. Allerdings fühlen sich vor allem kleinere Sportvereine durch diese Neuerung benachteiligt. Der große administrative Aufwand, sowie keine Garantie für staatliche Zuschüsse werden kritisiert. Die staatliche Unterstützung bzw. Unterstützung durch staatliche Institutionen ist in der Slowakei die häufigste Form der Förderung der Sportvereine.

7. Besteuerung eines gemeinnützigen Fußballvereines in Österreich und in der Slowakei – Vergleich anhand von 2 Beispielen

In diesem Kapitel soll anhand von jeweils einem praktischen Beispiel der Unterschied in der Besteuerung von gemeinnützigen Sportvereinen in Österreich und in der Slowakei veranschaulicht werden. In diesen Beispielen handelt es sich um eine stark vereinfachte Darstellung. In beiden Fällen interessieren uns nur die Einnahmen. Anhand von Einnahmen können die Unterschiede am günstigsten demonstriert werden. Umsatzsteuerliche Behandlung wird hierbei außer Acht gelassen.

7.1 Beispiel 1: Gemeinnütziger Fußballverein in Österreich

Der gemeinnützige Fußballverein hatte im Jahr XY folgende Einnahmen:

Tabelle 6: Einnahmen des gemeinnützigen Fußballvereins.⁵⁸¹

Einnahmen brutto direkt zuordenbar	Summe in Euro
Vereinsbereich: Mitgliedbeiträge und Spenden	2.000
Sportbetrieb: Eintrittsgelder und Einnahmen aus Werbung	1.500
Ballveranstaltung	6.000
Sportplatzkantine: Speisen 10 % USt	22.000
Sportplatzkantine: Getränke 20 % USt	24.000
Insgesamt	55.500

Zunächst ist es wichtig, die Einnahmen dem Vereinsbereich und dem Sportbetrieb zuzuordnen. Mitgliedbeiträge und Spenden gehören zu dem Vereinsbereich.⁵⁸² Eintrittsgelder und Einnahmen aus Werbung werden dem Sportbetrieb zugeteilt und stellen den „unentbehrlichen

⁵⁸¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an BMF, Vereine und Steuern 70.

⁵⁸² BMF, Vereine und Steuern 29 und 50.

Hilfsbetrieb“ dar.⁵⁸³ Die Ballveranstaltung hingegen stellt den „entbehrlicher Hilfsbetrieb“ dar.⁵⁸⁴ Sportplatzkantine begründet in beiden Fällen den „begünstigungsschädlichen“ Betrieb.⁵⁸⁵

Als Einnahmen zählen die Ballveranstaltung und die Sportplatzkantine, in Summe 46.000 Euro (6.000 Euro netto Ballveranstaltung + 40.000 Euro netto Sportplatzkantine).

Die 40.000 Euro Grenze gem 45a BAO wurde mit den Umsätzen aus begünstigungsschädlichen Betrieben, Sportkantine, nicht überschritten. Eine Ausnahmegenehmigung ist somit nicht obligatorisch.⁵⁸⁶

Von den Einnahmen werden Ausgaben abgezogen, um Einkünfte insgesamt zu erhalten. Von denen wird der Freibetrag abgezogen, um zu steuerpflichtigen Einkünften zu bekommen. Diese unterliegen einem 25 %-gen Körperschaftssteuersatz.⁵⁸⁷

7.2 Beispiel 2: Fußballverein FC DAC 1904 Dunajská Streda

Der Fußballverein FC DAC 1904 Dunajská Streda ist ein Sportverein mit dem Sitz in der Slowakei. FC DAC 1904 Dunajská Streda ist in der Rechtsform des Bürgerverbands betrieben.

⁵⁸³ zB BMF, Vereine und Steuern 7.

⁵⁸⁴ BMF, Vereine und Steuern 29.

⁵⁸⁵ BMF, Vereine und Steuern 17.

⁵⁸⁶ BMF, Vereine und Steuern 75; *Berger* in *Achatz*, Besteuerung II 130.

⁵⁸⁷ Vgl BMF, Vereine und Steuern 75.

Tabelle 7: Einnahmen des Sportvereins im Jahr 2016.⁵⁸⁸

Einnahmen	Summe in Euro
Mitgliedsbeiträge	20.000
Ausbildung	5.000
Einnahmen aus Vermietung	12 x 3.500 = 42.000
2% (Zuwendungen)	7.000
Vermietung für Zwecke eines Buffets	1.200 x 12 = 14.400
Sponsoring	184.000
Einnahmen aus Eintritten der <u>Zuschauer</u>	225.000
Einnahmen aus Werbung	186.000
Einnahmen aus Teilnahme an Europoliga	325.000
Einnahmen aus der Fernseh- und Rundfunkübertragung	28.000
Insgesamt	980.000

Nun wird erläutert, wie die Einnahmen des Sportvereines in der Tabelle 4 steuerlich behandelt werden. Steuerobjekt bzw die Steuerbasis bei Sportvereinen in der Rechtsform des Bürgerverbands bilden die Einnahmen aus Tätigkeiten, bei denen zu erwarten ist, dass sie Gewinn erzielen oder Gewinn erzielen könnten.⁵⁸⁹ Zu diesen Einnahmen zählen nach § 12 Abs 2 Einnahmen aus Veräußerung, Vermietung, Werbung, Mitgliedsbeiträgen und Sponsoring. Mitgliedsbeiträge sind nur dann als Steuerobjekt zu sehen, wenn sie von der Besteuerung nach § 13 ZDP nicht befreit sind. Mitgliedsbeiträge sind nach § 13 Abs lit a ZDP dann steuerfrei, wenn sie als eine der Haupteinnahmenquellen in den Statuten erfasst werden.

In den Statuten des FC DAC 1904 Dunajska Streda steht, dass Mitgliedbeiträge die Haupteinnahmequelle des Vereins darstellen.⁵⁹⁰ Aus diesem Grund werden diese von (Einkommen)Steuer befreit

Ähnliches gilt auch für die Einnahmen aus Eintritten der Zuschauer. Der Sportverein FC DAC 1904 Dunajska Streda nimmt im Zuge seiner Tätigkeit Eintrittsgelder ein. Diese Einnahme wird als eine für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehenen Tätigkeiten angesehen. Der Verein wurde mit dem Ziel gegründet, sportliche Veranstaltungen zu organisieren. Mit diesem Zweck ist die Einnahme von Eintrittsgeldern eng verbunden und aus diesem Grund wird diese

⁵⁸⁸ Eigene Darsetzung in Anlehnung an FC DAC1904 <https://www.dac1904.sk/sk/index.asp> (abgefragt am 1.2.2021).

⁵⁸⁹ Vgl § 12 ZDP.

⁵⁹⁰ FC DAC 1904 Dunajska Streda, Statut futbalovej akademie https://www.dac1904.sk/files/redactor/Statut_SCAN_20191.pdf 1 (abgefragt am 2.2.2021).

Tätigkeit als keine wirtschaftliche bzw gewinnorientierte Tätigkeit anerkannt. Eintritte der Zuschauer werden somit nach § 13 Abs 1 lit a steuerfrei und § 12 Abs 2 kommt nicht zur Anwendung.

Von der (Einkommen)Steuer werden auch die Einnahmen aus der Ausbildung befreit, weil die Ausbildung genauso in den Vereinsstatuten erfasst ist und als Haupteinnahmequelle angenommen wird. Darüber hinaus erfüllen Einnahmen aus Ausbildung die wesentliche Voraussetzung der Steuerbefreiung a zwar, es handelt sich um eine für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehenen Tätigkeit.

Einnahmen aus Teilnahme des Vereins bzw Mitglieder des Vereins an Sportwettbewerben oder anderen Sportveranstaltungen ist nach § 13 ZDP von der (Einkommen)Steuer befreit. Infolgedessen werden auch Einnahmen aus Teilnahme an Europoliga nicht besteuert. Laut § 3 Abs 3 Rundfunkfrequenzgesetzes sind Einnahmen aus der Fernseh- und Rundfunkübertragung steuerfrei.⁵⁹¹

Einnahmen aus Werbung ist umstritten. Nach § 12 Abs 2 zählen Einnahmen aus Werbung zu Steuerobjekten im Fall eines Sportvereines. Dabei ist es allerdings möglich, auch diese Tätigkeit als eine für die Verwirklichung des Vereinszwecks vorgesehenen Tätigkeiten anzusehen. In diesem Fall darf der Verein keine Berechtigung zu Werbungsgewährleistung (als Selbstständiger) besitzen. In dem Fall des FC DAC 1904 Dunajska Streda zählt diese Einnahme zu Steuerobjekt nach § 12 Abs 2 ZDP.

Genauso werden nach § 12 ZDP auch die Sponsoring Einnahmen besteuert. Einnahmen aus Vermietung und aus Buffets unterliegen nach dem gleichen Paragraphen in gleicher Weise der (Einkommen)Besteuerung. Diese Einnahmen bzw Tätigkeiten weisen keine Merkmale auf, dass sie für die Verwirklichung des Vereinszwecks nötig sind und sind somit nach § 13 Abs 1 lit a nicht steuerbefreit.⁵⁹² Diese Einnahmen sind in der Abbildung 7 gelb markiert, um einen Überblick zu verschaffen.

⁵⁹¹ Zakon c. 532/2010 Z.z. o rozhlase a televizii Slovenska a o zmene a doplneni niektorých zákonov.

⁵⁹² Porada SK, Danove zakony (2016) 58.

Tabelle 5 stellt nur die Einnahmen dar, die steuerpflichtig sind. Die Summe der steuerpflichtigen Einnahmen ist 370.000 Euro. Nach dem Abzug der Ausgaben entsteht die Bemessungsgrundlage, die dem 22 %-iger Körperschaftsteuersatz (im Jahr 2016) unterliegt.

Tabelle 8: Steuerpflichtige Einnahmen.

Einnahmen	Summe in Euro
Einnahmen aus Vermietung	12 x 3.500 = 42.000
Vermietung für Zwecke eines Buffets	1.200 x 12 = 14.400
Sponsoring	184.000
Einnahmen aus Werbung	186.000
Insgesamt	370.000

Interessant ist die Tatsache, dass es zu einem wesentlichen Unterschied bei der Besteuerung kommen würde, würde der FC DAC 1904 Dunajská Streda als Aktiengesellschaft betrieben. Die Einnahmen einer Aktiengesellschaft können nicht nach § 13 Abs 1 lit a von der Besteuerung befreit werden. Auch Einnahmen, die in der Abbildung 7 nicht gelb markiert sind, also Haupteinnahmenquellen und Tätigkeiten end verbunden mit der Zweckverwirklichung, würden mit 22 % Körperschaftssteuer besteuert. Alle Tätigkeiten einer Aktiengesellschaft werden nämlich als wirtschaftliche anerkannt und sind voll steuerpflichtig.⁵⁹³

7.3 Zusammenfassung

Es wurde anhand von zwei gemeinnützigen Fußballvereinen, einem mit dem Sitz in der Slowakei und einem mit dem Sitz in Österreich, präsentiert, wie unterschiedlich das jeweilige Land die gemeinnützigen Sportvereine besteuert. Es kann festgehalten werden, dass die Vorgangsweise relativ unterschiedlich ist, doch findet man Gemeinsamkeiten.

Das slowakische Rechtssystem sieht keine Gemeinnützigkeitsprüfung vor. Die Vorschriften sind simpel und übersichtlich. Die Besteuerung von Sportvereinen, die in der Rechtsform der Bürgerverband in der Regel als gemeinnützig eingestuft werden, erfolgt anhand von zwei Gesetzen, dem Einkommensteuergesetz und dem Sportgesetz.

⁵⁹³ Vgl Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich (2005) 281.

Das österreichische Rechtssystem ist bei der Frage der Besteuerung von gemeinnützigen Sportvereinen komplexer. Die Überprüfung des Vereines auf Gemeinnützigkeit ist ein zusätzlicher Schritt im Vergleich zur slowakischen Vorgangsweise. Die Vereinstätigkeiten werden in beiden Steuersystemen ähnlich betrachtet, die Zuordnung erfolgt jedoch auf der österreichischer Seite viel präziser. Allerdings ist der Sinn hinter den Überlegungen bezüglich der Zuordnung von Tätigkeit und Einnahmen im Kern derselbe. Der slowakische Gesetzgeber unterscheidet lediglich zwischen wirtschaftlichen und zweckorientierten Tätigkeiten und Einnahmen, und wie eng die wirtschaftlichen Tätigkeiten und Einnahmen mit der Zweckverwirklichung verbunden sind. Die Zuordnung des österreichischen Gesetzgebers erfolgt etwa nach der Vorgangsweise, die in der Abbildung 1 auf der Seite 31 dargestellt ist.

8. Fazit

Mit dieser Masterarbeit sollte die steuerliche Rechtslage der steuerlichen Gemeinnützigkeit von Sportvereinen präsentiert werden. Mithilfe einer detaillierten Analyse der deutschen und österreichischen Literatur sowie Judikatur des Gemeinnützigkeitsrechts wurde diese Rechtslage veranschaulicht und diskutiert.

Es wurde gezeigt, dass es in den vergangenen Jahren im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht zu zahlreichen rechtlichen Diskussionen und demzufolge auch Ausweitungen gekommen ist. Es kann darauf geschlossen werden, dass viele Unklarheiten der steuerlichen Behandlung von Sportvereinen durch die Wartungserlasse beseitigt wurden. Demzufolge bringt der Vereinsrichtlinien-Wartungserlass 2015 detaillierte Regelungen im Profisport und führt präzisere Fassung der Definitionen ein.

Aus der Sicht der österreichischen Juristen und Autoren ist das Steuerrecht für die begünstigte Körperschaften in Österreich ausgesprochen komplex und zweifellos nicht optimal. Viele Rechtsfragen bleiben offen. Der Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeiten gemeinnütziger Organisationen stellt sich aus der Sicht des Steuerrechts als höchst unpraktikabel dar. Dieser Eindruck wird durch die vom Gesetzgeber nur sehr abstrakt vorgezeichnete Abgrenzungsfragen insbesondere in Hinsicht auf die Entbehrlichkeit eines Hilfsbetriebes verstärkt.

Es wird erwartet, dass sich das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht stetig weiterentwickeln und modernisieren wird. Am Beispiel der slowakischen Rechtslage konnte beobachtet werden, dass

die Problematik des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht wesentlich einfacher erfasst werden kann. Die steuerlichen Vorteile orientieren sich lediglich nach der Rechtsform der nicht gewinnorientierend geführten Organisation. Festzuhalten ist jedoch, dass einerseits die steuerliche Behandlung im slowakischen Rechtssystem im Allgemeinen viel einfacher erfolgt, andererseits handelt es sich um sehr aktuelle Gesetze.

Auch scheint es sinnvoll, die strengen formalen Anforderungen der Rechtsgrundlage anzupassen. Ein Mangel in der Rechtsgrundlage bedeutet immer noch direkten Verlust der Gemeinnützigkeit und löst als Folge die Steuerpflicht aus. Ein wesentliches Augenmerk soll darauf liegen, dass Organisationen, die klein aber dem Gemeinwohl dienend sind, auf keinen Fall steuerrechtlich nicht schlechter gestellt werden als jeder x-beliebige Verein.

Literaturverzeichnis

Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen: Gemeinnützigkeit: Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Risiken (2001).

Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen: KöSt und USt bei gemeinnützigen Vereinen und Körperschaften öffentlichen Rechts (2000).

Achatz, Die Besteuerung der Non-Profit-Organisationen: Vereinsgesetz – Vereinsrichtlinien, Rechnungslegung und Rechnungswesen, Spendenbegünstigungen (2002).

Achatz/Leitner, Taxation of non-profit organizations, *Cashier de droit fiscal international* Volume LXXXIV, 251 f.

Achatz/Leitner, Taxation of non-profit-organizations, IFA 1999, LXXXIV b, 251 ff.

Alberti, Sponsoring im Steuerrecht (2001).

Andeßner/Schmid (Hrsg), Finanzen im Sportverein (1997).

Andeßner/Schmid, Finanzen im Sportverein. Handbuch zur Finanzierung, Besteuerung und Rechnungslegung (1997) 11-13.

Andeßner/Schmid, Finanzen im Sportverein. Handbuch zur Finanzierung, Besteuerung und Rechnungslegung (1997) 11-13.

Anheier, Nonprofit Organizations. Theory Management, policy (2005) 61.

Anheier/Priller/Seibel/Zimmer (Hrsg), Der Dritte Sektor in Deutschland (2002).

Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen (2008).

Augsten, Steuerrecht in Nonprofit-Organisationen² (2015).

Badelt (Hrsg), Handbuch der Nonprofit Organisation. Strukturen und Management (2002) 6.

Bader, Corporate Social Responsibility Reporting (2010).

Baldauf, Die Förderung religiöser Zwecke im Sinne des §35 BAO, FJ 2002.

Baldauf, Die Statuten des gemeinnützigen Vereins, SWK 2001, 526 (531).

Barci, 200 Jahre in 15 Minuten. Erste Group Bank AG (2018).

Beckmann, Corporate Social Responsibility und Corporate Citizenship, Wirtschaftsethik-Studie Nr. 2007-1 des Lehrstuhls für Wirtschaftsethik an der Universität Halle-Wittenberg.

Berger, Der Verein im Steuerrecht⁵ (2018) 25.

BFG 30.6.2014, RV/4100587/2013.

BFG 17.11.2017, RV/5100118/2012.

BFG 20.3.2018, RV/5101102/2015 (Stand 20.03.2018, drb.at).

BFG 20.3.2018, RV/5101102/2015 (Stand 20.03.2018, drb.at).

BFG RV 5101102/2015 = AFS 2018, 88 (Endfellner) (Stand 1.6.2018, lexisnexus.at).

BFH/NV 1992, 695.

BFH 13.12.1978, BStBl 1979 II 482.

BFH v. 20.12.1978, BStBl 1979 II 496.

BFH 25.1.1984 – I R 7/80, BStBl II 1984, 344.

BFH 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl II 1991, 234.

BFH 19.12.1990 – X R 40/86, BStBl II 1991, 234.

BFH v. 26.02.1992.

BFH 3.2.1993 – I R 37/91, BStBl II 1993, 441, 445.

BFH-Urt. v. 08.09.1994, BStBl. II 1994, 957

BFH 13.8.1997, BStBl. II 1997, 794.

BFH 27.3.2001 – I R 78/99,

BFH 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl II 2007, 8.

BFH 2.8.2006 – XI R 6/03, BStBl II 2007, 8.

BFH 19.12.2007 – I R 83/06, BFH/NV 2008, 988.

BFH 16.06.2015, XI R 15/13.

Bichler, ÖStZ 1992.

Bley/Perl, Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Kontext, Fachzeitschrift für Verbands- und Nonprofit-Management, 3/2014, 15.

BMF 18.6.1991, SWK 1991 A I 353.

BMF 17.9.1992, RdW 1993, 27.

BMF, Sammelmappe Wartungserlass 2015 <https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de> (abgerufen am 2.1.2021).

BMF 22.5.1990, SWK 1990, A I 256.

BMF 25.3.1995, AÖF Nr 310/1987.

BMF 4.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017.

BMF 18.2.1998, BStB I 1998, 212.

BMF 14.5.2014, BMF-010203/0140-VI/6/2014 (Stand 14.05.2014, rdb.at).

BMF, Vereinsrichtlinien 2001 – Wartungserlass 2015
<https://stfv.fussballoesterreich.at/Sammelmappe-Wartungserlass-2015.pdf?hp=24;229;de>
(abgerufen 27.2.2015).

BMF, Weiterführende Informationen für Spenderinnen und Spender
<https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/spenden/informationen-fuer-spenderinnen-und-spender/spenden-weiterfuehrende-informationen.html> (abgerufen 7.3.2021).

Bogdanyi, Analýza KPMG pre SOV a NSC: 1 euro investované do športu z verejných zdrojov má štvornásobnú návratnosť <https://www.atletika.sk/analyza-kpmg-pre-sov-a-nsc-1-euro-investovane-do-sportu-z-verejnych-zdrojov-ma-stvornasobnu-navratnost/> (Stand 10.4.2018).

Bolek-Fügel/Fahringer-

Postl/Holzinger/Klettenhofer/Leimstättner/Leitgeb/Obermair/Pilz/Schachenhofer in BDO Austria (Hrsg), Gemeinnützige Organisationen in der Praxis² (2019) 97.

Brinkmeier, Vereinsbesteuerung: Steuervorteile durch Gemeinnützigkeit (2008) 171.

Burgert, Umsatzbesteuerung von Vereinen: Der Verein Als Unternehmen. Diplomica Verlag (2008).

Bruhn, Sponsoring, Systematische Planung und integrativer Einsatz⁵ (2010).

Bruhn, Sponsoring, Systematische Planung und integrativer Einsatz⁶ (2018).

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben (Bundesabgabenordnung – BAO) BGBl 194/1961.

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 – UStG 1994) BGBl 663/1994.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988) BGBl 401/1988.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988) BGBl 400/1988.t

Bundesgesetz vom 8. März 1979 über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz – WGG) BGBl 139/1979.

Bundesministerium für Finanzen, Vereine und Steuern (2016).

BVwG 26.03.2015, W187 2017416/10002.

Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich (Hrsg), Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien 1994, 181.

Dedik/Novocky, Ochrana integrity športu alebo negatívne javy v športe, úprava manipulácie športových súťaží v návrhu zákona o športe

http://www.ucps.sk/OCHRANA_INTEGRITY_SPORTU_ALEBO_NEGATIVNE_JAVY_V_SPORTE_UPRAVA_MANIPULACIE_SPORTOVYCH_SUTAZI_V_NAVRHU_ZAKONA_O_SPORTE (Stand 30.12.2015).

Deloitte, Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz

<https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/wirtschaftspruefung/dienstleistungen/NaDiVeG.html>
(abgefragt am 28.3.2021).

Doralt, EStG⁴ § 4 Tz 330.

Ebner/Renner, Aktuelles zu Vereins- und Parteifesten, ÖStZ 2017/175 (Stand 21.3.2017, lexisnexus.at).

Engin-Deniz, Aktuelle Fragen zum Sport-Spartenprogramm des ORF, Medien und Recht 2016, 120 (Stand 15.7.2016, lexisnexus.at).

Enquete Kommission (Hrsg), Rechtliche Rahmenbedingungen bürgerschaftlichen Engagements (2002) 298.

Erlass des BMF vom 14.5.2014, BMF-010203/0140-VI/6/2014 (Stand 14.05.2014, rdb.at).

Erlass des BMF vom 27. 2. 2015, BMF-010219/0074-VI/4/2015, BMF-AV Nr 40/2015.

Erlass des BMF vom 04.12.2017, BMF-010216/0002-IV/6/2017, BMF-AV Nr. 174/2017.

Erste Group Bank AG, Jahresfinanzbericht 2020

https://cdn0.erstegroup.com/content/dam/at/eh/www_erstegroup_com/de/ir/2020/Berichte/GB_2020_Jahresfinanzbericht_de.pdf?forceDownload=1 (Stand 26.3.2021).

European Court of Human Rights, Die Europäische Menschenrechtskonvention

https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_DEU.pdf 33 (Stand 1.6.2010).

Evers/Laville (Hrsg), The Third Sector in Europe (2005) 13

EY, Nachhaltigkeitsberichterstattung österreichischer Top-Unternehmen, Studie 2019.

FC DAC 1904 Dunajská Streda, Statut futbalovej akademie

https://www.dac1904.sk/files/redactor/Statut_SCAN_20191.pdf (abgefragt am 2.2.2021).

FG Berlin vom 25.06.1984, EFG 85, 46.

FG Bremen v. 16.10.1987 – I 123/83 K, EFG 1988, 107.

Fiala, Malá právnická encyklopedie⁶ (2006) 202.

Financna sprava Slovenskej Republiky, Predmet dane daňovníkov nezaložených alebo nezriadených na podnikanie <https://podpora.financnasprava.sk/452643-Predmet--dane-da%C5%88ovn%C3%ADkov-nezalo%C5%BEen%C3%BDch-alebo-nezriaden%C3%BDch-na-podnikanie> (abgefragt am 21.1.2021).

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Informácia k daňovníkom nezriadeným alebo nezaloženým na podnikanie, daňová a účtovná problematika
https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/DPPO/2020/2020.01.20_9_PO_2020_IM.pdf (Stand 20.1.2020).

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Informácia k daňovníkom nezriadeným alebo nezaloženým na podnikanie, daňová a účtovná problematika
https://www.financnasprava.sk/img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Zverejnovanie_dok/Aktualne/DP/Uctovnictvo/2017.08.23_uctov_problem.pdf (Stand 17.8.2017).

Finservis TAX, oskytovanie sponzorského a jeho vplyv na základ dane z príjmov
http://www.finservistax.sk/wp-content/uploads/2018/02/fst-news_sponzoring-v-sporte.pdf (abgefragt am 29.1.2021).

Finstat, Databaza neziskovych organizacii (abgefragt am 31.1.2020).

Finstat, Vyrocná sprava HC Slovan Bratislavas (Annual Report),
<https://finstat.sk/35840862/zavierka> (abgefragt am 31.1.2021).

Forschungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen, Die Besteuerung gemeinnütziger Organisationen im internationalen Vergleich (2005).

Freyer, Sport-Marketing. Handbuch für marktorientiertes Management im Sport (2011)⁴.

Fuhrmann, Ausgliederung der Berufsfußballabteilungen auf eine AG, GmbH, oder eG? (1999) 61.

Gábriš/Križan, Public interest in sports as a basis for creation and implementation of politics in sport/ Verejný záujem v športe ako základ pre tvorbu a implementáciu politík v športe, in Slepickova/Slepicka (Hrsg), Sport a politika. Praha: Univerzita Karlova v Praze (2010) 40-55.

Gehringer, Die Vereinsbesteuerung, FJ 2000, 69 ff (76).

Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 – GG 2015.

Gmuer, Facetten Der Gemeinnützigkeit, Fachzeitschrift für Verbands- und Nonprofit-Management, 3/2014, 9.

Gold-Tajalli/Proksch, Grundlegende Änderungen im Profisport (Krammer/Hofer, SWK 9/2015, S. 441), ÖStZ 2015/401.

Grünberger/Zwettler, Praxisratgeber für Vereine (2008) 58.

Hammerl/Fuchs, Die Ertragsteuerpflicht bei gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen, RdW 2020/609 (Stand 20.11.2020, lexisnexus.at).

Hasitschka/Hruschka, Nonprofit-Marketing (1892).

HC Slovan, Stanovisko hc slovan k dlhu za prenájom ľadových plôch a služieb spojených s užívaním zimného štadiona <http://www.hcslovan.sk/sk/spravy/stanovisko-hc-slovan-k-dlhu-za-prenajom-ladovych-ploch-a-sluzieb-spojenych-s-uzivanim-zimneho-stadiona/> (abgefragt am 31.1.2021).

Heitzmann/Simsa), From Corporatist Security to Civil Society Creativity: The Nonprofit Sector in Austria (2004) 714.

Herbener, Gemeinnützigkeit Im Steuerrecht, Der Betrieb 25/2011, M10.

Hofer, Vereinsrichtlinien – Wartungserlass 2014: Grundlegende Änderung der Verwaltungspraxis im Profisport <https://www.deloittetax.at/2014/10/27/vereinsrichtlinien-wartungserlass-2014-grundlegende-anderung-der-verwaltungspraxis-im-profisport/#.X-m1rGRKj9F> (Stand 27.10.2014).

Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019).

Höhne/Jöchl/Lummerstorfer, Das Recht der Vereine⁶ 597.

Hörmann, Die Förderung gemeinnütziger Organisationen durch Unternehmen und ihre steuerliche Bewertung: Spende und Sponsoring (2018).

Hüttemann, AG 2009 (2009).

Hüttemann, AG 2009, 774-782.

Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht³ (2014).

Hüttemann, Steuerliche Gemeinnützigkeit Und Politische Betätigung, Der Betrieb 15/2015, 821.

Internationale Handbal Federation, III. Zulassungsbestimmungen für Spieler

https://www.ihf.info/sites/default/files/2020-11/03%20-%20player%20eligibility_D_2020.pdf
(Stand 12.11.2020).

Jakobs, Sportsponsoring als innovatives Instrument in der Markenkommunikation. Fokus Fussballponsoring (2009).

Kaltenbrunner, Dynamisierung des Nonprofit-Managements (2018).

Karollus/Achatz/Jabornegg, Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports (2003).

Kießling/Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (2002), 76.

Kliche, Die Bestimmungen Zur Abgabenrechtlichen Begünstigung Im Gemeinnützigkeitsrecht: Ein Betriebswirtschaftlicher Vergleich zwischen Österreich, Deutschland Und Der Schweiz (2013).

Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine⁹ (2002).

Kohler/Quantschnigg/Wiesner (Hrsg), Die Besteuerung der Vereine¹⁰ (2012).

Kotler, Marketing für Nonprofit-Organisationen (1975).

Kotschnigg, Kunst und Kultur im Steuerrecht, ecolex 1997, 455;

Kovacik, Slovan Bratislava hrá KHL aj za štátne milióny, o ktorých iné kluby len snívajú
<https://www1.pluska.sk/sport/hokej/privilegovany-slovan-bratislava-hra-khl-aj-statne-miliony-ktorych-ine-kluby-len-snivaju> (Stand 15.9.2013).

Krejci ua, Vereinsgesetz, Wien 2009, § 1 Rz 87.

Kresanova, Zakon o dani z prijimov, in Poradca 2016/7-8. ISSN 1335-1583, 2016, 2016/7-8, 129.

Kuvíková/Svidronova, The importance and justification of existence of private non-profit organizations (2012).

Küting/Weber, Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl. 2004, § 275 HGB Rz. 142.

Leyrer, Die Abzugsfähigkeit von Sponsorzahlungen im Sportbereich (2017) 298.

Lojewski, Die Welt, Gastkommentar Zwei-Klassen-Gesellschaft im Sport
<https://www.welt.de/print-welt/article447720/Zwei-Klassen-Gesellschaft-im-Sport.html>
(Stand 27.04.2001).

Lummerstorfer in Höhne/Jöchl/Lummerstorfer (Hrsg), Das Recht der Vereine⁶ (2019).
Magglings/Macolin, Council of Europe Convention on the Manipulation of Sports
Competitions [https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-](https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/09000016801cdd7e)
[/conventions/rms/09000016801cdd7e](https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/09000016801cdd7e) (Stand 18.9.2014).

Mair/Müller/Schlepitza, Von Spenden, Sponsoring und Interessenkonflikten Heft 4, 22
(Stand 2.12.2019, lexisnexus.at).

Märkle/Alber, Der Verein im Zivil- und Steuerrecht¹².

Massoner, VwGH 24.9.2007, 2005/15/0103 Sponsorzahlung an den Sohn als
Betriebsausgabe?, ecolex 2008/28.

Matzenberger/ Yeoh, Vereine von Musik bis Sport: Vielvereintes Österreich! (2019) unter
[https://www.derstandard.at/story/2000109784689/vereine-von-musik-bis-sport-vielvereintes-](https://www.derstandard.at/story/2000109784689/vereine-von-musik-bis-sport-vielvereintes-oesterreich)
[oesterreich](https://www.derstandard.at/story/2000109784689/vereine-von-musik-bis-sport-vielvereintes-oesterreich) (Stand 23.11.2019).

Melzer/Petritz, Die gemeinnützige Stiftung und der gemeinnützige Fonds nach dem
Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 (2016).

Meyer/Neumayr/ Schneider, Bits and pieces: Daten zum österreichischen Nonprofit-Sektor,
Fachzeitschrift für VM, 2/2010, 34 (35).

Meyer/Neumayr/ Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria -An economic, legal
and political appraisal (2007).

Miko, The sports as an object of public interest : comparative analysis (2017).

Ministerstvo školstva vedy výskumu a športu Slovenskej republiky, Financovanie sportu
<https://www.minedu.sk/financovanie-sportu/> (abgefragt am 19.1.2021).

Ministerstvo spravodlivosti Slovenskej Republiky, Obchodny register
<https://orsr.sk/vypis.asp?ID=35623&SID=2&P=0> (abgefragt am 31.1.2021).

Mitterlehner/Panholzer, Spenden - Zuwendungen an steuerbegünstigte Organisationen, Heft 78/2019, BÖB 2019, 9 (Stand 15.6.2019, lexisnexis.at).

Möstl, Werden Hobbymannschaften bald zu Profisportbetrieben? Neuerungen der Vereinsrichtlinie
<https://www2.deloitte.com/at/de/seiten/steiermark/artikel/hobbymannschaften-vereinsrichtlinie.html> (abgefragt am 26.12.2020).

Nachhaltigkeits- und Diversitätsverbesserungsgesetz BGBl I Nr 20/2017.

Narodna rada Slovenskej Republiky, Parlamentna tlac 718
<https://www.nrsr.sk/web/Dynamic/DocumentPreview.aspx?DocID=389393> (Stand 27.9.2013).

Neumayr/ Schneider/Haider, The Non-profit Sector in Austria (2007).

NOEFV, Wartungserlass 2015 des Finanzministeriums <https://noefv.at/News-/Wartungserlass-2015-des-Finanzministeriums.html> (abgefragt am 1.1.2021).

ÖHB Bestimmungen <https://www.oehb.at/de/infos-service/downloads> (Stand 15.06.2020).

Pausz, Spendenratgeber (2017).

Porada SK, Danove zakony (2016) 58.

Pospisil, Focus agency s.r.o https://www.focus-age.cz/m-journal/public-relations/sponzoring-fundraising/uloha-sponzoringu__s387x623.html (Stand 20.1.2009).

Prinz/Prinz, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (2004).

Quitza, Das Spiel als Premium-Produkt: Die Ökonomie der Bundesliga
<https://www.bpb.de/gesellschaft/medien-und-sport/bundesliga/160773/oekonomie-der-bundesliga#footnode7-7> (Stand 15.2.2016).

Ragg, CRS und Sportmanagement: jenseits von Sieg und Niederlage: Sport als gesellschaftliche Aufgabe verstehen und umsetzen (2014) 77-92.

Regulativ für die dem ÖFB angehörigen Vereine und Spieler (Stand 1.7.2019).

Renner, BMF zur steuerlichen Behandlung von Profibetrieben gemeinnütziger Sportvereine im Mannschaftssport, ÖStZ 2015/240 185 (Stand 1.4.2015, lexisnexus.at).

Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹ § 4a (Stand 1.2.2017, rdb.at)

Repucom, Sponsor-Trend 2016, Status und Trends im Sponsoringmarkt in Deutschland, Österreich und der Schweiz (2016).

RGBI 142/1867.

Richtlinie des BMF vom 26.06.2006, BMF-010203/0328-VI/6/2006

Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen.

Richtlinie 2014/95/EU.

Ritz, aaO, Tz 2 zu § 40.

Ritz, BAO, Kommentar, Ausführungen zu den §§ 34 Tz 2 zu § 40.

Roth/Rucht (Hrsg.), Die sozialen Bewegungen in Deutschland seit 1945 (2018).

Rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky PL. ÚS 7/96. 1996.

Salamon, Of market failure, voluntary failure and third party government: Toward a theory of government-nonprofit relations in the modern welfare state, Journal of Voluntary Action Research, Volume 16, Heft 1, (1987) 29 – 49.

Salamon/Anheier, In search of the non-profit sector. I: The question of definitions, *Voluntas* Vol.3, Nr. 2/1992.

Salamon/Anheier, In Search of the Nonprofit Sector I: The Question of Definitions (1992).

Salamon/Anheier, In Search of the Nonprofit Sector II: The Problem of Classification.

Working Papers of the Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, no 3 (1992).

Salamon/Sokolowski et al, Global Civil Society. Dimensions of the Nonprofit Sector (2004).

Santara/Klimesova, Slovan Bratislava hrá KHL aj za štátne milióny, o ktorých iné kluby len snívajú <https://www1.pluska.sk/sport/hokej/privilegovany-slovan-bratislava-hra-khl-aj-statne-miliony-ktorych-ine-kluby-len-snivaju> (Stand 15.9.2013).

Scheiblaue, Geht § 162 BAO bei der aggressiven Steuerplanung die Puste aus?, *taxlex* 2017, 120.

Schloffer/Stampl, Spenden im Unternehmensbereich aus der Sicht der Betriebsprüfung, *ÖStZ* 1999, 309 (310).

Schubert/Walzer, Sportsponsoring⁷ (2018).

Sepesi, Zrusene predpisy novym zakonom o sporte

http://www.ucps.sk/zakon_o_organizacii_a_podpore_sportu (Stand 21.12.2014).

Simsa, Gesellschaftliche Funktionen und Einflußformen von Nonprofit-Organisationen - Eine systemtheoretische Analyse (Habil WU Wien) (2000) 60.

Simsa, Gesellschaftliche Funktionen und Einflußformen von Nonprofit-Organisationen - Eine systemtheoretische Analyse (Habil WU Wien) (2000) 60.

Simsa/ Meyer/ Badelt, Handbuch Der Nonprofit-Organisation: Strukturen Und Management⁵ (2013).

Simsa/Zimmer (Hrsg), Forschung zu Zivilgesellschaft, NPOs und Engagement: Quo vadis? (2014).

Slovensko.sk, Ako poukázať 2 % z daní? https://www.slovensko.sk/sk/zivotne-situacie/zivotna-situacia/_ako-poukazat-2-z-dani/ (Stand 22.4.2020).

Slovensky sportovy portal, Register právnických osob v športe
https://sport.iedu.sk/Company/List?ActivityID=sport_club (abgefragt am 30.01.2021).

Slovensky sportovy register, HC SLOVAN Bratislava – mládež
<https://sport.iedu.sk/Company/Company/12937> (abgefragt am 31.1.2021).

Solikova, Podnikatelska cinnost a zdanovanie neziskovych uctovnych jednotiek
<https://www.podnikajte.sk/dan-z-prijmov/podnikatelska-a-zdanovana-cinnost-neziskoviek>
(Stand 26.6.2011).

Sportgesetz - Zákon č. 440/2015 Z. z., Zákon o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Statista, Volumen des weltweiten Sportsponsorings von 2011 bis 2020
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1091852/umfrage/weltweites-sponsoringvolumen-im-sport/> (abgefragt 8.1.2021).

Stoll, BAO-Kommentar, 458.

Streeck, Gekaufte Zeit. Die vertagte Krise des demokratischen Kapitalismus (2013).

Studiengesellschaft für Wirtschaft und Recht (Hrsg), Das Recht der Non-Profit-Organisationen (2006).

Svák, Verejný záujem a verejná prospešnosť v právnom poriadku Slovenskej republiky, in *Právny obzor*, roč. 89, 2/2002, 175.

Tajakova/Nova/Bedrich, Marketing neziskových organizácií, športu a kultúry (2016) 194.

Tanzer, Wirtschaftliche Betätigung und Gemeinnützigkeit, in *Korinek/Krejci* (Hrsg), Der Verein als Unternehmer (1988) 292.

Thiele, Sponsoring im österreichischen Recht, *ecolex-Script* 1999/15.

Tipke/Kruse, AO, Vor § 51 Tz 4.

TPA, Das Wichtigste zum RÄG 2014 <https://www.tpa-group.at/de/news/das-wichtigste-zum-raeg-2014/> (abgerufen am 23.03.2021).

Troll/Wallenhorst/Halaczinsky, Gemeinnützige Vereine und Stiftungen (2004).

Turansky, Hospodarske noviny, Styri sposoby ako podporit sport. Podnikatelia, mozete si vybrat <https://hnonline.sk/prakticke-hn/598134-styri-sposoby-ako-moze-biznis-podporit-sport-podnikatelia-vyberte-si> (Stand 20.4.2016).

Urad vlady Slovenskej Republiky, Podpora rozvoja športu 2019
<https://www.sport.vlada.gov.sk/podpora-rozvoja-sportu-2019/> (Stand 3.4.2020).

Urad vlady Slovenskej Republiky, Úrad vlády SR vyhlásil výzvu na podporu rozvoja detského a mládežníckeho športu <https://www.vlada.gov.sk/urad-vlady-sr-vyhlasil-vyzvu-na-podporu-rozvoja-detskeho-a-mladeznickeho-sportu/> (Stand 31.3.2017).

Urad vlady Slovenskej Republiky, Výzva na predkladanie žiadostí o dotáciu na podporu športu vyvolala veľký záujem <https://www.vlada.gov.sk/vyzva-na-predkladanie-ziadosti-o-dotaciju-na-podporu-sportu-vyvolala-velky-zaujem/> (Stand 24.9.2014).

Úradný vestník Európskej únie C 303/17 <https://fra.europa.eu/sk/eu-charter/article/17-vlastnicke-pravo> (Stand 14.12.2007).

Ustavny zakon c. 460/1992 Zb, Ustava Slovenskej republiky.

UStR 2000, Umsatzsteuerrichtlinien 2000.

Vertragsverletzungsverfahren gegen Österreich Nr. 2007/2453/Mehrwertsteuerbefreiung für bestimmte, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten.

VfGH 14.6.1969, B 33/69.

VfGH vom 14.6.1969, B 33/69.

VfGH 29.11.1982, B190/82.

VwGH 24.5.2007, 2004/15/0051

VwGH 30.4.1999, 98/16/0317.

VwGH 92/13/0059.

VwGH 3.11.1961, 855/61.

VwGHH 25.10.1963, 748/63.

VwGH 3.12.1969, 823/69.

VwGH 7.9.1972, 0070/71.

VwGH 24.4.1978, 1054/77.

VwGH 3.10.1996, 94/16/0246.

VwGH 3.11.1986, 86/15/0003.

VwGH 09.10.1991, 90/13/0047.

VwGH 11.9.1997, 95/15/0022.

VwGH 15 Ra 0010/2017 = ÖStZB 2019/141 (*Bleyer*) (Stand 17.6.2019, lexisnexus.at).

VwGH 19.9.2001, 99/16/0091.

VwGH 26.6.2000, 95/17/0003.

VwGH 28.4.1993, 90/13/0245.

VwGH 20.5.1987, 84/13/0267.

Vyhlaska c. 444/2008 Z. z. o akreditacnej komisii pre oblast telesnej kultury a Jednotnom vzdelavacom systeme odbornikov v sporte Slovenskej republiky.

Vyhlaska c. 542/2008 Z.z. o postupe pri vykonavani dopingovej kontroly a nakladani s odobratymi biologickymi vzorkami sportovca.

Wachter, Antisemitismus im österreichischen Vereinswesen für Leibesübungen 1918-38 am Beispiel der Geschichte ausgewählter Vereine (1983).

Walz, Spenden- Und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa : Rechtsvergleichende, Rechtsdogmatische, ökonometrische Soziologische Untersuchungen (2007).

Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich, Handbuch zum Privatstiftungsgesetz, Wien 1994, 181.

Wulf, Ballern fürs Gemeinwohl <https://www.sueddeutsche.de/wirtschaft/steuern-ballern-fuers-gemeinwohl-1.4249970> (Stand 13.12.2018).

Yeoh/Matzenberger, Vereine von Musik bis Sport: Vielvereintes Österreich!
<https://www.derstandard.at/story/2000109784689/vereine-von-musik-bis-sport-vielvereintes-oesterreich> (Stand 23. 11. 2019).

Zacher, Spendenabzug oder verdeckte Gewinnausschüttung bei Körperschaften –Versuch einer Systematisierung, Steueranwaltsmagazin 21/107 60-62.

Zákon 213/1997 Z. z. o neziskových organizáciách poskytujúcich všeobecne prospešné služby.

Zakon c. 187/1949 Zb o. statnej starostlivosti o telesnu výchovu a šport.

Zakon c. 226/1994 Z. z. o používani a ochrane olympijskej symboliky a o Slovenskom olympijskom výbore.

Zakon c. 288/1997 Z. z. o telesnej kulture.

Zakon c. 300/2006 Z. z. Trestný zákon.

Zakon c. 384/2013 Z. z. o používani a ochrane paraolympijskej symboliky a o Slovenskom paraolympijskom výbore.

Zakon c. 532/2010 Z.z. o rozhlase a televízii Slovenska a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Zakon c. 595/2003 o dani z príjmov Z. z. (ZDP).

Zakon c. 300/2008 Z. z. o organizácii a podpore športu.

Zakon c. 440/2015 Z.z. o športe a o zmene a doplnení niektorých zákonov.

Zeppenfeld, Weltweites Sponsoringvolumen im Sport bis 2020
<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/1091852/umfrage/weltweites-sponsoringvolumen-im-sport/> (abgefragt 8.1.2021).