Kapitel A.
Vereine und Vereinsrecht

Christian Hammerl

Literatur

Berger (Hrsg), Der Verein im Steuerrecht, 3. Aufl, Wien 2008; *Brändle/Rein*, Das österreichische Vereinsrecht, 5. Aufl, Wien 2015; *Fessler/Keller*, VerG, Wien 2004; *Fessler/Keller*, Vereins- und Versammlungsrecht, Kommentar zum Vereinsgesetz 2002 und Versammlungsgesetz 1953, 3. Aufl, Wien 2013; *Grünberger*, Praxisleitfaden für Sportvereine, Wien 2007; *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine, 7. Aufl, Wien 2026; *Karollus/Achatz/Jabornegg* (Hrsg), Aktuelle Rechtsfragen des Fußballsports III, Wien 2003; *Krejci/Bydlinski/Weber-Schallauer*, Vereinsgesetz 2002, Kommentar, 2. Aufl, Wien 2009; *Lachmair*, Der Verein als Unternehmensform, Wien 2003; *Liehr/Tolar,* Der Verein, 4. Aufl, Wien 2002; *Maurer*, Die Umwandlung eines Vereins in eine Genossenschaft, SWK 2024, 1291; *Mayer/Prasser*, GenRÄG 2024: Novellierung des Genossenschaftsrechts und Ermöglichung der identitätswahrenden Umwandlung von Vereinen in Genossenschaften, ecolex 2024, 771; *Potyka*, Das Genossenschaftsrechts-Änderungsgesetz 2024, RdW 2024, 597; *Reichert*, Handbuch des Vereins- und Verbandsrechts, 15. Aufl, Köln 2023; *Schopper/Weilinger* (Hrsg), VereinsG, Loseblatt, Stand 1.1.2025; *Wünscher*, Neuerungen im Genossenschaftsrecht durch das GenRÄG 2024, GesRZ 2024, 295.

1. Einleitung

Schließen sich Personen zwecks Verfolgung eines abgabenrechtlich begünstigten Zwecks (Gemeinnützigkeit iwS)[1] zu einem Verein zusammen, wird – auch von steuerrechtlich versierten Personen – leicht übersehen, dass ein solcher Verein von den Befreiungen, die in den einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, grundsätzlich nur hinsichtlich seines **Vereinsbereichs** (einschließlich der Zweckverwirklichungsbetriebe) erfasst wird. Übt der Verein als juristische Person eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit über die Zweckverwirklichung hinaus aus, erstrecken sich die genannten Befreiungen idR nicht mehr auf diese Tätigkeiten, **A001**

1 Die BAO unterscheidet hinsichtlich der abgabenrechtlich begünstigten Zwecke zwischen der Förderung gemeinnütziger (§ 35 BAO), mildtätiger (§ 37 BAO) und kirchlicher (§ 38 BAO) Zwecke. Der allgemeine Sprachgebrauch verwendet den Begriff Gemeinnützigkeit (iwS) insofern oft unscharf als Synonym für die abgabenrechtlich begünstigte Zweckverfolgung iSd §§ 34 ff BAO. Da sich das Handbuch an der Praxis orientiert, wird häufig – sofern sich nicht an den entsprechenden Stellen eindeutig anderes ergibt – „Gemeinnützigkeit" als Überbegriff verwendet.

bei denen der Verein vergleichbar mit anderen Wirtschaftstreibenden am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Ist die vom Verein ausgeübte Tätigkeit als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb, Gewerbebetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb iSd § 45 Abs 3 BAO anzusehen, kann dies sogar zum Verlust der steuerlichen Begünstigungen für den gesamten Verein führen.

A002 Von den Betroffenen wird dabei immer wieder die Ansicht vertreten, dass die durch eine wirtschaftliche Tätigkeit erzielten Überschüsse wieder der Allgemeinheit zugutekommen. Für die steuerliche Beurteilung von wirtschaftlichen Tätigkeiten im Allgemeinen ist aber die Frage der **Verwendung der Überschüsse** grundsätzlich nicht von Bedeutung. Auch wenn eine natürliche Person die Gewinne aus einer betrieblichen Tätigkeit für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet, kann sie diese nicht steuermindernd geltend machen (ausgenommen ist der Abzug von Spenden iSd § 4a EStG[2] für gemeinnützige und mildtätige Zwecke, Zwecke der Wissenschaft und Forschung, der Erwachsenenbildung auf Hochschulniveau sowie Zwecke der Entwicklung und Erschließung der Künste sowie der damit verbundenen wissenschaftlichen und künstlerischen Publikation und Dokumentation, weiters der Sonderausgabenabzug von Kirchensteuer bis zu einem Betrag von 600 € jährlich gem § 18 Abs 1 Z 5 EStG).

A003 Das vorliegende Buch soll allen Personen, die einen Verein zu gründen beabsichtigen oder die Stelle eines Organwalters (insb im Leitungsorgan) eines Vereins einnehmen, Hilfestellung bieten, um bei der steuerlichen Bewältigung der Vereinstätigkeit ausreichend informiert zu sein, damit Nachteile, die bis zum Verlust sämtlicher Begünstigungen führen können, vermieden werden und dem Verein möglichst viele finanzielle Mittel ohne steuerliche Belastung zur Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgabe zur Verfügung stehen. Darüber hinaus soll es jedem, der sich mit Problemen des Steuerrechts der Vereine beschäftigt, jene Informationen bereitstellen, die ihm eine Beurteilung der in der Praxis am häufigsten auftauchenden Fragestellungen erlauben, zumal ideelle und vermeintlich gemeinnützige Vereine in einer nicht unerheblichen Anzahl von Fällen (in verdeckter Form) auch dazu verwendet werden, Zwecke zu verfolgen, die sich mit der Gewährung von Steuerbegünstigungen nicht in Einklang bringen lassen.

2. Vereine und nahestehende Organisationsformen

A004 Die Rechtsordnung anerkennt nicht nur die physische Person als Träger von Rechten und Pflichten, sondern auch die sog **juristischen Personen** (wobei in § 26 ABGB noch der Begriff „moralische Personen" verwendet wird). Unter einer juristischen Person versteht die Rechtsordnung ein Gebilde, dem Rechtssubjektivität zukommt. Die juristischen Personen gliedern sich in die Personenverbände (Vereine, Gesellschaften) und die Sachgesamtheiten (Stiftungen, Anstalten, Fonds),

2 S Kapitel E.

wobei solche „erlaubten Gesellschaften" gem § 26 ABGB die gleichen Rechte genießen wie die natürlichen Personen.

Grundsätzlich kommt nur jenen Personenvereinigungen **Rechtspersönlichkeit** zu, die infolge ihrer Organisation besondere Interesseneinheiten bilden und bei denen die Interessen der Gesellschaft von jenen der einzelnen Mitglieder getrennt werden können.[3] Dies ist generell der Fall, wenn die Gesellschaft aufgrund einer eigenen Verfassung (Statuten, Satzung etc) körperschaftlich organisiert ist, was bei Vereinen, Stiftungen, Anstalten und Körperschaften des öffentlichen Rechts regelmäßig zutrifft. A005

2.1. Vereine

Nach § 1 Abs 1 VerG ist ein Verein ein freiwilliger, auf Dauer angelegter Zusammenschluss einer mehr oder weniger großen Anzahl von Personen (mindestens zwei), der in seinem Bestand vom Mitgliederwechsel unabhängig ist und eine körperschaftliche Verfassung sowie einen Namen hat (s Abschn A.3.1.1.; s Tz A036 ff). Er ist auf die Erreichung eines bestimmten erlaubten, gemeinsamen Zwecks mittels fortgesetzter gemeinschaftlicher Tätigkeit gerichtet. Man unterscheidet zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Vereinen (die Letztgenannten sind nicht im Vereinsregister eingetragen;[4] sie haben keine vom Gesetz anerkannte Rechtspersönlichkeit) und weiters – nach dem Zweck – zwischen ideellen und wirtschaftlichen Vereinen. A006

2.1.1. Ideelle Vereine

Der Zweck eines Vereins nach dem VerG ist auf die Verfolgung **ideeller Ziele** gerichtet (§ 1 Abs 1 VerG). Dies bedeutet – von einem weit verbreiteten Verständnis abweichend – noch keineswegs notwendig eine Förderung gemeinnütziger Zwecke iSd BAO.[5] Der **gemeinnützige** Verein stellt folglich kein Synonym für den ideellen Verein dar.[6] Der abgabenrechtliche Gemeinnützigkeitsbegriff ist vielmehr eigenständig auszulegen.[7] A007

Ist der statutenmäßige Zweck eines Vereins auf eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgerichtet, liegt ein **wirtschaftlicher Verein** und damit das Gegenstück des ideel- A008

3 *Ostheim*, Zur Rechtsfähigkeit von Verbänden im österreichischen bürgerlichen Recht (1967) 15 f.

4 S KStR 2013 Rz 105. Danach können nicht rechtsfähige Vereine als Körperschaftsteuersubjekte in Betracht kommen, wenn sie wie ein Verein organisiert sind, der unabhängig von Mitgliederzahl und -wechsel fortbesteht und als wirtschaftlicher Träger einer bestimmten Tätigkeit anzusehen ist.

5 Damit haben auch die Komplementärbegriffe zu den vereinsrechtlich „ideellen" (bzw „idealen") und den steuerrechtlich „gemeinnützigen" Vereinen nicht notwendigerweise den gleichen Inhalt. – Der Ausdruck „ideeller Verein" versteht sich als Komplementärbegriff zum „auf Gewinn berechneten Verein" (VfGH 29.11.1982, B 190/82).

6 Es bedarf daher eines Verweises auf die §§ 34 ff BAO, wenn (in außersteuerlichen Bereichen) eine Gemeinnützigkeit angesprochen werden soll.

7 So schon *Fessler/Keller,* Vereinsrecht 12.

len Vereins vor. Allerdings muss bei einem den Statuten nach ideellen Verein auch die tatsächliche Geschäftsführung auf die Verfolgung dieser Zwecke gerichtet sein. Damit sind alle zur Verfolgung wirtschaftlicher Zwecke gebildeten Vereine, auch wenn sie sich mit dem **Deckmantel** eines ideellen Vereins umgeben (diesen ggf zur Tarnung gewerblicher Betätigungen missbrauchen),[8] in steuerlicher Hinsicht als wirtschaftliche Vereine zu behandeln (s auch Abschn A.2.1.2., Tz A010 ff).

A009 Ein ideeller Verein darf gem § 1 Abs 2 VerG nicht auf Gewinn berechnet sein. Das heißt aber nicht, dass er ohne wirtschaftliche Tätigkeit auskommen muss. Auch ein ideeller Verein wird idR nicht ohne irgendeine wirtschaftliche Tätigkeit auskommen können, um die Mittel für die Verfolgung seiner begünstigten Zwecke nicht ausschließlich durch Mitgliedsbeiträge und Spenden aufbringen zu müssen. Ist die wirtschaftliche Tätigkeit eines solchen Vereins **dem ideellen Zweck untergeordnet**, dh ein Mittel zur Erreichung ebendieses Zwecks **(Nebenzweckprivileg)**, ist der Verein nicht auf Gewinn berechnet. Soll der Verein aber Gewinn erwirtschaften, der auch den Mitgliedern zugutekommen soll, liegt kein ideeller Verein mehr vor.[9] Die Absicht, bloße Kostensenkungen für die Mitglieder zu erreichen, stellt aber noch keine Gewinnerzielungsabsicht dar.[10] Die Abgrenzungsfrage zwischen einem ideellen und einem wirtschaftlichen Verein muss dabei freilich schon aufgrund der Statuten beurteilt werden können (vgl Abschn B.9.2.). Verwechselt ein „gemeinnütziger" Verein seinen „Vereinszweck" mit den „materiellen Mitteln zur Erreichung des Vereinszwecks" (als Vereinszweck wird zB auch die Entfaltung gastgewerblicher Aktivitäten angegeben), wird ein solcher Verein nicht mehr als ideeller Verein angesehen werden können.[11] Eine spätere Statutenänderung für rückwirkende Zeiträume ist steuerlich nicht mehr anzuerkennen, wenn der Verein in der Vergangenheit tatsächlich gastgewerbliche Aktivitäten entfaltet hat (vgl Tz B280/2).

2.1.2. Wirtschaftliche Vereine

A010 Ist der **Hauptzweck** eines Vereins nach den Statuten oder nach der tatsächlichen Geschäftsführung auf die Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit gerichtet (steht also der wirtschaftliche Zweck im Vordergrund), liegt ein wirtschaftlicher

8 Der Verein darf nicht dazu dienen, nur einen „Deckmantel" für die Erwerbstätigkeit der Mitglieder oder Dritter abzugeben (VfGH 1.12.1983, B 39/83). – Zur vereinsrechtlichen Unzulässigkeit von Mitgliedschaften, die auf die Dauer der Inanspruchnahme einer bestimmten Vereinsleistung beschränkt sind (zB Eintagesvereine), s *Krejci* ua, Vereinsgesetz[2] § 3 Rz 86.

9 VfGH 16.6.1988, B 1281/87, VfSlg 11735.

10 VfGH 29.11.1982, B 190/82; VfGH 18.6.1980, B 122/79. Das VerG 2002 folgt der Rsp des VfGH, sodass nicht entscheidend ist, ob eine erwerbswirtschaftliche Betätigung eines Vereins quantitativ nur als „Nebentätigkeit", sondern ob sie als Mittel zur Erreichung des ideellen Zwecks anzusehen ist; ebenso *Brändle/Rein*, Das österreichische Vereinsrecht[5] 62; *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine[6] 289 ff.

11 Zur Unterscheidung zwischen „Mittel" und „Zweck" s Tz A056 ff sowie Abschn B.6.2. (Tz B216 ff).

Verein vor. Dabei werden durch die Vereinstätigkeit auch die wirtschaftlichen Vorteile für die einzelnen Mitglieder und nicht für außenstehende Personen bzw für die Allgemeinheit erzielt (es liegt eine Selbstförderung der Mitglieder vor). Die wirtschaftlichen Vereine sind bereits aufgrund ihrer Statuten auf die **Erzielung eines Gewinns** gerichtet – dies im Gegensatz zu ideellen Vereinen, denen ein solches Gewinnstreben[12] fehlen muss.[13]

A011 Da die Abgrenzung des wirtschaftlichen Vereins vom ideellen Verein der Abgrenzung des gemeinnützigen Vereins vom abgabenrechtlich nicht begünstigten Verein nicht entspricht (s Tz A007), brauchte sich der VwGH in seiner Rsp zum steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht mit dieser Frage nicht direkt zu beschäftigen. Einige Beispiele aus der abgabenrechtlichen Jud des VwGH, in denen die wirtschaftliche Betätigung des Vereins „im Vordergrund" gestanden ist, seien allerdings bereits an dieser Stelle angeführt (zu Einzelheiten s Tz B170):

- Ein Verein, der die Aufgabe hat, seinen Mitgliedern finanzielle Hilfe bei Schadensfällen durch Unfälle etc zu bieten, ist nicht gemeinnützig, weil es dem Verein hauptsächlich um die Wahrnehmung der wirtschaftlichen Belange seiner Mitglieder geht.[14]
- Ein Verein, dessen Tätigkeit durch die Abhaltung von Weihnachtsmärkten, die Einrichtung einer Weihnachtsbeleuchtung etc auf Aktionen zum Wohle des Orts gerichtet ist, erfüllt nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke. Auch wenn die Wirtschaftstreibenden nur den geringeren Teil der Mitglieder ausmachen, dient die Belebung des Weihnachtsgeschäftes doch in erster Linie den Wirtschaftstreibenden und nur mittelbar dem gesamten Ort. Daher ist ein solcher Verein nicht als gemeinnützig anzusehen.[15]
- Ein Verein, der nach den Satzungen die Förderung der Künste beabsichtigt, tatsächlich aber nur Konzerte veranstaltet, ist nach der tatsächlichen Geschäftsführung kein gemeinnütziger Verein, dem eine Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs 2 BAO erteilt werden könnte, weil die gesamte Tätigkeit in der Ausübung eines Gewerbebetriebs besteht.[16]
- Ein Verein, der nach seiner Satzung das allgemeine Interesse und den Zugang zur Musik fördern will, dessen Tätigkeit sich in Wahrheit aber in keiner Weise von jener eines gewerblichen Musikproduzenten unterscheidet, ist nicht gemeinnützig, wenn sie sich in keiner erkennbaren Weise von einer mit Gewinnerzielungsabsicht unternommenen gewerblichen Betätigung solchen Inhalts abhebt.[17]

12 Zum Verständnis des Merkmals „nicht auf Gewinn berechnet" (§ 1 Abs 2 VerG) s auch Tz A056.
13 „Wirtschaftsvereine" sind gerade jene Rechtsform, für die das Recht der ideellen Vereine nicht gilt (*Krejci* ua, Vereinsgesetz[2] § 1 Rz 87).
14 VwGH 28.4.1993, 90/13/0245.
15 VwGH 30.11.1993, 90/14/0094.
16 VwGH 27.7.1994, 91/13/0222.
17 VwGH 28.5.1997, 94/13/0219.

A012 Für die wirtschaftlichen Vereine galt – bis zum In-Kraft-Treten des Ersten Bundesrechtsbereinigungsgesetzes, BGBl I 1999/191 (mit Ablauf des 31.12.1999) – das **Vereinspatent 1852**, das die Vereinsbildung nach einem Konzessionssystem an die im Ermessen gelegene Genehmigung der Vereinsbehörde gebunden hat (der Verein erlangte seine Rechtspersönlichkeit erst durch einen behördlichen Akt).[18] Allerdings wurde dieses System in der Praxis dadurch umgangen, dass zum Schein ideelle Vereine mit entsprechenden wirtschaftlichen Aktivitäten gegründet wurden[19] (es traten va Einkaufs- und Verkaufszentralen, Wohnbauvereine etc auf).[20] Für das Wirtschaftsleben waren sie von untergeordneter Bedeutung. Sie wurden vielmehr durch die Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften oder Gesellschaften nach bürgerlichem Recht und durch die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften abgelöst. Seit dem 1.1.2000 können Vereine nach dem Vereinspatent 1852 nicht mehr neu gegründet werden. Die Rechtsverhältnisse bereits bestehender Vereine richten sich aber weiterhin nach dem Vereinspatent.[21]

2.1.3. Einzelfälle besonders behandelter Vereine

2.1.3.1. Steuerlich begünstigte Vereine

A013 Als steuerlich begünstigte Vereine werden jene Vereine bezeichnet, die sowohl nach der Satzung als auch nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke iSd BAO verfolgen. Zu den gemeinnützigen Vereinen (iwS) s die vereinsrechtlichen Ausführungen unter Abschn A.3. (Tz A036 ff) und die steuerlichen Voraussetzungen und Abgrenzungen unter Kapitel B. (Tz B001 ff).

2.1.3.2. Berufs- und Wirtschaftsverbände

A014 Berufs- und Wirtschaftsverbände sind Vereinigungen von Personen oder Unternehmen, die allgemeine, aus der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit erwachsende ideelle und wirtschaftliche Interessen eines Berufsstands oder Wirtschaftszweigs wahrnehmen. Diese Berufsverbände können auch mit öffentlich-rechtlichem Charakter ausgestattet sein. Ansonsten sind sie rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Vereine.[22]

Körperschaften, denen als Berufsvereinigung iSd § 4 Abs 2 des Arbeitsverfassungsgesetzes die Kollektivvertragsfähigkeit zuerkannt wurde (zB der Österreichische Gewerkschaftsbund – ÖGB), sind von der Körperschaftsteuer für die Dauer

18 VereinsR 2001 Rz 2.

19 Sie waren von den Abgabenbehörden als wirtschaftliche Vereine zu beurteilen (s Tz A010).

20 Zu „Time-Sharing-Vereinen" s *Brändle/Rein*, Das österreichische Vereinsrecht[5] 23 und 42 ff.

21 Vgl auch OGH 25.5.2000, 8 Ob 327/99t, wonach die wenigen Vereine nach dem Vereinspatent „fortvegetieren" dürfen, weiters *Kalss/Eckert*, ecolex 2001, 910; s auch *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine[6] 17 f.

22 Zur Beurteilung von Berufs- und Wirtschaftsinteressenvereinen in gemeinnützigkeitsrechtlicher Hinsicht s Tz B081.

der Kollektivvertragsfähigkeit befreit. Sie sind aber insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nicht unmittelbar der Zweckerfüllung dient, einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder einen Gewerbebetrieb unterhalten (§ 5 Z 13 KStG; Tz B081).[23]

A015 Bei den genannten Verbänden ist einerseits die Abgabe von Zuwendungen (Art II der EStG-Novelle 1975, BGBl 1975/391) zu beachten: Sie ist bei Zuwendungen von Berufs- und Wirtschaftsverbänden und anderen Interessenvertretungen mit freiwilliger Mitgliedschaft an politische Parteien sowie an parteinahe Organisationen (die nicht selbst als Berufs- oder Wirtschaftsverband anzusehen sind) in Höhe von 15 % der zugewendeten Beträge zu entrichten. Andererseits können gem § 4 Abs 9 und § 16 Abs 1 Z 3 EStG Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufs- und Wirtschaftsverbänden als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden, soweit sie in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe unter bestimmten weiteren Voraussetzungen geleistet werden.[24]

2.1.3.3. Politische Parteien

A016 Politische Parteien sind ein wesentlicher Bestandteil der österreichischen Demokratie.[25] Nach § 1 Abs 2 PartG 2012 ist eine politische Partei

> eine dauernd organisierte Verbindung, die durch gemeinsame Tätigkeit auf eine umfassende Beeinflussung der staatlichen Willensbildung, insbesondere durch die Teilnahme an Wahlen zu allgemeinen Vertretungskörpern und dem Europäischen Parlament, abzielt und deren Satzung beim Bundesministerium für Inneres hinterlegt ist.

Im B-VG findet sich der Begriff der politischen Partei lediglich in Art 147 B-VG (Unvereinbarkeitsbestimmung für die Mitglieder des VfGH). Ansonsten spricht die Bundesverfassung von wahlwerbenden Parteien.[26]

Die Rechtsstellung der politischen Parteien wurde durch das Parteiengesetz 2012, BGBl I 2012/56, festgelegt. Nach diesem Gesetz haben die politischen Parteien Satzungen zu beschließen, die auf geeignete Weise im Internet zu veröffentlichen und beim Bundesministerium für Inneres zu hinterlegen sind. Das BMI hat dazu ein öffentliches Verzeichnis zu führen (§ 1 Abs 4 PartG 2012).[27] Mit der Hinterlegung der Satzung erlangt die politische Partei Rechtspersönlichkeit, sofern alle vom Parteiengesetz geforderten Voraussetzungen erfüllt sind. Die Verweigerung

23 S dazu KStR 2013 Rz 287 ff; im Übrigen wird der ÖGB (ein Verein nach dem VerG) abgabenrechtlich wie eine Körperschaft des öffentlichen Rechts behandelt (krit *Ruppe*, UStG[5] § 2 Rz 168; illustrativ *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren, Kommentar § 2 Rz 34).

24 Vgl EStR 2000 Rz 1415 ff.

25 Dies ist auch als Verfassungsbestimmung in § 1 Abs 1 PartG 2012 verankert.

26 Zur Rechtspersönlichkeit wahlwerbender Parteien (Wahlparteien) sowie der parlamentarischen Klubs (Abgeordnetenklubs) s zB *Krejci* ua, VereinsG (2009) § 1 Rz 76 und 76a.

27 Nach VfGH 27.2.2014, B 1179/2013, VfSlg 19844/2014 ist Zweck dieses Registers, lediglich die erfolgte Satzungshinterlegung zu dokumentieren, nicht das Bestehen der Rechtspersönlichkeit; diese ist unabhängig davon zu beurteilen.

einer Hinterlegung der Satzung, zB durch Bescheid, ist unzulässig, dh das BMI kann die Gründung einer Partei nicht verhindern. Allerdings setzt die Gründung einer Partei gem § 1 Abs 3 PartG 2012 voraus, dass dies nicht gegen bundesverfassungsgesetzliche Bestimmungen verstößt. Daher ist zB die Gründung einer neonazistischen Partei, deren Gründung gegen das auf Verfassungsstufe stehende Verbotsgesetz verstieße, unwirksam; einer solchen „Partei" käme auch bei Hinterlegung der Satzung beim BMI keine Rechtspersönlichkeit zu.[28]

Politische Parteien können sich auch als Vereine nach dem VerG konstituieren,[29] sodass ein und dieselbe Partei ggf sowohl nach dem PartG 2012 als auch nach dem VerG Rechtspersönlichkeit erlangen kann.[30]

A017 In abgabenrechtlicher Hinsicht sind politische Parteien gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG im Anwendungsbereich des KStG und darüber hinaus gem Art VI AbgÄG 1975, BGBl 1973/636,[31] im Anwendungsbereich der in § 3 Abs 3 BAO umschriebenen Abgabenvorschriften wie Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln, sofern ihnen gem § 1 des Parteiengesetzes, BGBl 1975/404, Rechtspersönlichkeit zukommt.[32] Dies galt bis 2016 nach der Verwaltungspraxis[33] auch für die Neben- und Unterorganisationen politischer Parteien[34] (und zwar selbst dann, wenn sie in Vereinsform geführt wurden). Mit BGBl I 2016/77 wurde dies dahingehend geändert, dass Parteigliederungen mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 1 Abs 4 Z 3 PartG 2012) und nahestehende Organisationen (§ 2 Z 3 PartG 2012) steuerrechtlich nur für Zwecke der Steuerbefreiung für gesellige Veranstaltungen gem § 5 Z 12 KStG wie Körperschaften öffentlichen Rechts zu behandeln sind.[35]

2.1.3.4. Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit

A018 Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sind Vereine, bei denen sich die Mitglieder zusammenschließen, um gemeinsam die Schadensgefahr der Gesamtheit der Mitglieder und den beim einzelnen Mitglied entstandenen konkreten Schaden zu tragen. Kleine Versicherungsvereine, die nicht unter § 5 Z 7 KStG fallen (Pensions- und Unterstützungskassen), sind gem § 5 Z 8 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit, wenn ihre Einnahmen im Durchschnitt der letzten drei Wirtschaftsjahre nicht mehr als 4.400 € betragen haben.[36]

28 S VfGH 1.3.1983, B 195/82, VfSlg 9648/1983; VfGH 3.3.1987, B 682/86, VfSlg 11258/1987.
29 S *Brändle/Rein*, Das österreichische Vereinsrecht[5], 37 f; krit *Weilinger/Miernicki* in *Schopper/Weilinger*, VereinsG[24] § 1 Tz 76.
30 S OGH 10.4.2008, 2 Ob 65/08k.
31 Dazu VfGH 22.6.1983, B 371/82 (keine verfassungsrechtlichen Bedenken).
32 Zur Beurteilung der Verfolgung „politischer Zwecke" im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht s VereinsR 2001 Rz 22 und Rz 65.
33 S KStR 2013 Rz 56.
34 Zur Problematik der Rechtspersönlichkeit von Untergliederungen politischer Parteien s bspw *Fessler/Keller*, Vereinsrecht 23 sowie *Vonkilch*, Zur Rechtsfähigkeit von Landesparteien, ecolex 2000, 412.
35 S KStR 2013 Rz 279 ff; s auch *Bodis/Ebner*, Steuerliche Behandlung von geselligen Veranstaltungen gemeinnütziger Körperschaften oder Körperschaften öffentlichen Rechts, SWK 2016, 1229.
36 S KStR 2013 Rz 196 f.

Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit unterliegen nicht dem VerG. Obwohl sie „Vereine" heißen, haben sie mit ideellen Vereinen nichts gemein.[37] Es gelten für sie die Bestimmungen des zweiten Hauptstücks des Versicherungsaufsichtsgesetzes 2016, BGBl I 2015/34 (§§ 35 ff).

Aufgrund der ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Ausrichtung gehören Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit nicht zu den nach den §§ 34 ff BAO begünstigungsfähigen Körperschaften.[38] A019

2.1.3.5. Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind Vereine von nicht geschlossener Mitgliederzahl, die im Wesentlichen der Förderung des Erwerbes oder der Wirtschaft ihrer Mitglieder dienen, wie die Kredit-, Einkaufs-, Verkaufs-, Konsum-, Verwertungs-, Nutzungs-, Bau-, Wohnungs- und Siedlungsgenossenschaften. Für diese Genossenschaften gilt das Gesetz über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, RGBl 1873/70. Ob und inwieweit Vereine, die einen genossenschaftlichen Förderungsauftrag zum Inhalt haben, zulässig sind, ist strittig.[39] A020

Abgabenrechtliche Begünstigungen gem §§ 34 ff BAO kommen aufgrund des rechtsformspezifischen Zwecks der wirtschaftlichen Mitgliederförderung nicht in Frage.[40] A021

2.1.3.6. Betriebliche Pensions- und Unterstützungskassen

Rechtsfähige Pensions-, Witwen-, Waisen-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen und sonstige rechtsfähige Hilfskassen können in Vereinsform geführt werden und sind gem § 5 Z 7 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, sofern die näheren Voraussetzungen des § 6 KStG erfüllt sind.[41] A022

Dabei muss es sich um jeweils vom Betrieb gelöste, mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattete Rechtsgebilde handeln. Besteht ein Leistungsanspruch, liegt eine Pensionskasse vor. Mangelt es an einem solchen Leistungsanspruch der Mitglieder, ist eine Unterstützungskasse gegeben.

Pensionskassen sind nur dann begünstigt, wenn sie nach dem Pensionskassengesetz (PKG, BGBl 1990/281) errichtet worden sind. Als Rechtsform kommt nur eine Aktiengesellschaft in Frage. Hingegen steht der Unterstützungskasse eine beliebige Rechtsform, zB die eines Vereins, offen. A023

37 *Krejci* ua, Vereinsgesetz[2] § 1 Rz 88; s auch *Weilinger/Miernicki* in *Schopper/Weilinger*, VereinsG[24] § 1 Tz 93 f.

38 AA *Ritz/Koran*, BAO[8] § 34 Tz 1. – An der Ausrichtung der Interessen (Erwerb und Wirtschaft; s Tz B170) vermag allerdings auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Mitgliedschaft zu Genossenschaften ggf jedermann offensteht.

39 S dazu *Höhne/Jöchl/Lummerstorfer*, Das Recht der Vereine[6] 24 ff.

40 Grundsätzlich glA *Prinz/Prinz*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht[2] 22. Nach *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 5 Tz 69 ist eine Förderung der Allgemeinheit *„idR nicht darstellbar"*. – S auch VereinsR 2001 Rz 2.

41 S KStR 2013 Rz 184 ff.

2.1.3.7. Religiöse Vereine – nichtreligiöse Weltanschauungsgemeinschaften

A024 Religiöse Zusammenschlüsse, die nicht als Religionsgesellschaft anerkannt oder als Bekenntnisgemeinschaft eingetragen sind, können – ebenso wie nichtreligiöse Weltanschauungsgemeinschaften – ideelle Vereine gründen und Rechtspersönlichkeit erlangen.[42] Zu den gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften sowie zu den staatlich eingetragenen religiösen Bekenntnisgemeinschaften s Abschn A.2.3.4. (Tz A034 f).

2.1.3.8. Sparkassenvereine

A025 Bei Sparkassenvereinen iSd § 4 Sparkassengesetz handelt es sich nicht um Vereine iSd VerG,[43] sondern um eine besondere Form einer juristischen Person.[44]

2.2. Stiftungen, Anstalten, Fonds

A026 Neben den körperschaftlich organisierten Personenverbänden gibt es noch Vermögensmassen mit eigener Rechtspersönlichkeit, die sog Sachgesamtheiten.

Eine **Stiftung** ist eine Vermögensmasse, die vom Stifter dauernden Zwecken gewidmet und von der Rechtsordnung mit Rechtspersönlichkeit ausgestattet ist. Die dauernde Widmung erfolgt entweder durch Übertragung eines Vermögens auf eine bereits bestehende juristische Person mit der Verpflichtung einer entsprechenden Verwendung oder durch Gründung einer eigenen juristischen Person.

Eine **Anstalt** ist eine Stiftung, die nicht bloß aus einem Kapital mit Zweckwidmung besteht, sondern bei der der Stiftungszweck auch durch vorhandene sachliche Einrichtungen verwirklicht wird (zB eine Krankenanstalt oder ein Heim für Studenten).

A027 Stiftungen des **privaten Rechts** sind Stiftungen, die durch ein privatrechtliches Rechtsgeschäft entstanden sind. Sie dienen entweder privaten oder öffentlichen Zwecken. Die Stiftung wird im § 646 ABGB erwähnt („*Von den Substitutionen unterscheiden sich die Stiftungen, wodurch die Einkünfte von Capitalien, Grundstücken oder Rechten zu gemeinnützigen Anstalten, als: für geistliche Pfründen, Schulen, Kranken- oder Armenhäuser, oder, zum Unterhalte gewisser Personen auf alle folgenden Zeiten bestimmt werden*“).

Neben den grundsätzlich eigennützigen Privatstiftungen existieren auch **Stiftungen und Fonds** nach dem **Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015**, BGBl I 2015/160, und den Landes-Stiftungs- und Fondsgesetzen. Diese Stiftungen müssen einen ge-

42 Die Gründung von Vereinen, die die Religionsausübung von anerkannten Religionsgesellschaften bezwecken, ist nach VfGH 11.12.2001, B 1510/00, allerdings nicht zulässig. Im Übrigen s *Krejci* ua, Vereinsgesetz[2] § 1 Rz 82. Zum VerG 1951 schon *Fessler/Keller*, Vereinsrecht 18.

43 Auch nicht um Vereine, die dem Vereinspatent 1852 unterliegen (s Tz A012).

44 S KStR 2013 Rz 32 f.