

# Update: Gemeinnützige Konzerne

## Ein Bericht aus der Praxis



Mag. Dieter Welbich,  
WP/StB

### Problemstellung

Vor rund fünf Jahren wurde an gleicher Stelle bereits darauf hingewiesen, dass auch gemeinnützige Einrichtungen aus wirtschaftlichen und haftungstechnischen Gründen immer häufiger in Konzernstrukturen hineinwachsen (Welbich/Brunner, Gemeinnützigkeit und Konzernstruktur, WT 2/2010, S. 87 ff).

Die Notwendigkeit der Begründung von Holdingstrukturen ist aus Sicht der Praxis unverändert aufrecht. Es geht vor allem darum, die mit einem evidenten wirtschaftlichen Risiko verbundene Führung eines gemeinnützigen Betriebes nicht zu einer Existenzgefährdung für die gesamte gemeinnützige Einrichtung werden zu lassen.

Darüber hinaus ist aber auch festzustellen, dass NPOs immer strikter von den Abgabenverwaltungen geprüft werden. Dabei wird auch vor einem Untergang der gemeinnützigen Einrichtung nicht mehr zurückgeschreckt. Am 31.3.2014 wurde beispielsweise auf [www.orf.at](http://www.orf.at) verkündet, dass die Privatklinik Goldenes Kreuz aufgrund der Aberkennung der Gemeinnützigkeit Insolvenz anmelden musste (Sanierungsverfahren). Diese können aber auch indirekt betroffen sein,

wie ein Kurier-Artikel vom 1.12.2014 zeigt. Demnach wurde von der Finanzverwaltung die Selbständigkeit von vermittelten Diplomkrankenschwestern nicht anerkannt. Sollte das Personalüberlassungsunternehmen nicht in der Lage sein, die Abgaben im Falle einer rechtskräftigen Festsetzung zu entrichten, würden die auftraggebenden gemeinnützigen Einrichtungen zur Haftung herangezogen werden.

Aber selbst die Konzernstruktur kann auch zur Gefahrenquelle werden, wie jüngste Erfahrungen zeigen. Im oben erwähnten Fachartikel wurde die Problematik im Abschnitt 3.3. aufgezeigt. Im Falle, dass die Tochterkörperschaft als Erfüllungsgehilfe der Mutterkörperschaft dient, könnte man die Ansicht vertreten, dass die Tochterkörperschaft nicht mehr gemeinnützig ist, weil ihre Tätigkeit der Mutterkörperschaft zuzurechnen ist. Diese Meinung wurde zwar abgelehnt, jedoch darauf verwiesen, dass es abzuwarten gilt, wie die Finanzverwaltung die Argumente im Einzelfall würdigt.

Mittlerweile ist leider anzuführen, dass die aufgezeigte Unsicherheit seitens der Finanzverwaltung zum Nachteil der gemeinnützigen Einrichtungen aufgegrif-

fen und eine unteilbare gemeinnützige Tätigkeit abgelehnt wurde. Diese führte in einem konkreten Fall zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit bei der Tochterkörperschaft und Abgabenvorschreibung an diese.

### Rechtliche Rahmenbedingungen und Interpretation der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz. 1338k) zu der angesprochenen Problematik Stellung genommen. Der Text lautet wie folgt (die entscheidenden Passagen sind unterstrichen):

„Aus den Begünstigungsvoraussetzungen der BAO ergibt sich, dass die satzungsgemäße Tätigkeit grundsätzlich vom begünstigten Rechtsträger selbst – also unmittelbar – durchgeführt werden muss. Da es sich bei den genannten Rechtsträgern ausschließlich um juristische Personen handelt, sind sie zur Zweckerfüllung auf so genannte Erfüllungsgehilfen angewiesen. Dies sind im Normalfall meist Funktionäre, Mitglieder oder Bedienstete des Rechtsträgers. Es ist aber auch ein fremder (auch entgeltlich tätiger) Dritter als Erfüllungsgehilfe zu betrachten und dessen Tätigkeit unmittelbar dem begünstigten Rechtsträger zuzurechnen,

wenn das Verhältnis zwischen begünstigtem Rechtsträger und Erfüllungsgehilfen auf einer Rechtsgrundlage beruht, die dem begünstigten Rechtsträger bestimmenden Einfluss auf die Gestaltung der Ausführung ermöglicht (z.B. bedient sich das ÖRK zur Ausführung einer internationalen Hilfsaktion des internationalen Roten Kreuzes Genf). Dieser Einfluss kann durch eine zivilrechtliche Vertragsgestaltung hergestellt werden oder auch durch eine auf gesellschaftsrechtlicher Basis bestehende Einflussnahmemöglichkeit gegeben sein (siehe dazu auch VereinsR 2001 Rz 119 und Rz 120). Hat z.B. die Organisation eine beherrschende Gesellschafterstellung in einer GmbH mit entsprechendem satzungsmäßigem Zweck, kann sie sich der GmbH als Erfüllungsgehilfe bedienen, wobei die Tätigkeit der Gesellschaft als Eigentätigkeit der Organisation anzusehen ist. Gleiches gilt für den Fall, dass Körperschaften des öffentlichen Rechtes bestimmte Tätigkeiten über eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechtes abwickeln, der durch ihre Rechtsgrundlage eben diese dienende Funktion für die anderen Körperschaften öffentlichen Rechtes zugewiesen ist und in deren Leitungsgremium die Mitglieder der Leitungsgremien der beauftragenden Körperschaften vertreten sind.

### Beispiel:

Eine Hilfsorganisation hat neun Landesorganisationen, die Körperschaften öffentlichen Rechtes sind. Eine weitere Körperschaft öffentlichen Rechtes wird für Zwecke der internationalen Katastrophenhilfe errichtet. Diese stellt einen Erfüllungsgehilfen für die 9 Landesorganisationen dar.

Die Tätigkeit eines Rechtsträgers als Erfüllungsgehilfe schließt dessen eigene "Gemeinnützigkeit" nicht aus, wenn er auch selbst eine den Erfordernissen der §§ 34 ff BAO entsprechende Tätigkeit ausübt und die Betätigung als Erfüllungsgehilfe nicht auf entgeltlicher Basis mit Gewinnerzielungsabsicht erfolgt."

Die Finanzverwaltung interpretiert nun den letzten Absatz dahingehend, dass der Erfüllungsgehilfe nur dann gemeinnützig sein kann, wenn dieser nicht nur selbst

eine gemeinnützige Tätigkeit ausübt, sondern es sich dabei auch um eine eigenständige Betätigung handelt.

### Praktische Umsetzung

Für die Praxis bedeutet dies nun, dass Erfüllungsgehilfen nur jene Einrichtungen sein können, die auch über eine eigenständige gemeinnützige Tätigkeit verfügen. Tochterkörperschaften, die ausschließlich Erfüllungsgehilfenfunktion haben, können aktuell nicht mehr als gemeinnützig gewertet werden.

Fraglich sind natürlich wie immer die Details. Nicht nur, dass es sich um eine gewagte Interpretation der Finanzverwaltung handelt, so fehlen offenkundig auch die näheren Bestimmungen zu den dadurch ausgelösten Rechtsfragen. Es wäre daher wünschenswert, die Einkommensteuerrichtlinien dahingehend zu präzisieren, um der Praxis zumindest auf Richtlinienenebene Rechtssicherheit zu gewähren.

Bis dahin kann nur empfohlen werden, dass sowohl Mutter- als auch Tochterkörperschaft eine nicht unwesentliche eigene gemeinnützige Betätigung aufweisen, damit beide Rechtsträger in den Genuss der Gemeinnützigkeitsbegünstigungen kommen können.

### Zusammenfassung

Die jüngste Interpretation der Erfüllungsgehilfenregelungen durch die Finanzverwaltung hat diesen vermögensverwaltenden Holdings gemeinnütziger Einrichtungen einen Riegel vorgeschoben. Es ist nach aktueller Rechtsauslegung der Finanzverwaltung nicht mehr möglich, alle gemeinnützigen Aktivitäten an Tochterkörperschaften auszulagern und dabei dennoch die Mutterkörperschaft und die Tochterkörperschaften als gemeinnützig bewertet zu lassen. Sollten die Tochterkörperschaften bloße Erfüllungsgehilfen sein, würden diese ihren Gemeinnützigkeitsstatus verlieren. Liegt keine Erfüllungsgehilfenfunktion vor, wäre die Mutterkörperschaft nicht mehr gemeinnützig. Es ist daher in der Praxis darauf zu achten, dass alle beteiligten Rechtsträger in einem gemeinnützigen Konzern über eine eigene gemeinnützige

Betätigung verfügen und die Erfüllungsgehilfenfunktion allenfalls zusätzlich ausgeübt wird. Bestehende Konstruktionen sollten darauf hin überprüft und erforderlichenfalls angepasst werden.

Ob eine derartige Interpretation aus steuerlicher oder sozialpolitischer Sicht erwünscht ist, bleibt dahingestellt. Die Praxis hätte nach wie vor Bedarf an einem gemeinnützigen Konzern mit einer vermögensverwaltenden Holding. Gesetz- und/oder Richtlinienggeber sind dahingehend gefordert und sollten zumindest für eine klare Regelung in diesem Bereich sorgen.