

# **Gemeinnützigkeit und Konzernstruktur**

## **1. Problemstellung**

### **1.1. Allgemeines**

Zunehmend werden Aufgaben der öffentlichen Hand von sogenannten Non-Profit Organisationen übernommen, bei denen es sich aus abgabenrechtlicher Sicht in den meisten Fällen um gemeinnützige Vereine handelt. Da diese Aufgaben immer stärker mit neuen wirtschaftlichen Tätigkeiten verbunden sind, entstehen sowohl für den Verein selbst als auch für die mit diesen Aufgaben befassten Funktionäre Risiken, die vor allem den Funktionären nicht zugemutet werden können.

§ 24 Vereinsgesetz regelt einerseits im Falle der Verletzung gesetzlicher oder statutarischer Pflichten die persönliche Haftung der Mitglieder eines Vereinsorgans und der Rechnungsprüfer und andererseits den Fall, dass rechtmäßige Beschlüsse des zuständigen Vereinsorgans unter Missachtung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Organwalters zustande kommen. Eine allfällige Ehrenamtlichkeit ist lediglich bei der Beurteilung des Sorgfaltsmaßstabes zu berücksichtigen.

Aufgrund dieser Haftungssituation sind gemeinnützige Vereine vor allem in den letzten Jahren dazu übergegangen, ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten teilweise oder gänzlich in gemeinnützige Tochterunternehmen auszulagern, die in aller Regel in der Rechtsform der GmbH geführt werden. Diese Entwicklung führt dazu, dass Trägerorganisationen Holdingfunktionen übernehmen. Werden nun unterschiedliche Tätigkeiten in mehrere Tochterunternehmen ausgegliedert und unter einer zwischengeschalteten Kapitalgesellschaft als Holding zusammengefasst oder Kooperationen mit anderen gemeinnützigen Rechtsträgern eingegangen, entstehen fast zwangsläufig zumindest dreistufige Beteiligungsstrukturen, die in den meisten Fällen die Konzernkriterien des § 15 Aktiengesetz erfüllen.

### **1.2. Wirtschaftliche Überlegungen**

Im gemeinnützigen Bereich ist die Bildung von Konzernstrukturen aus den gleichen Gründen sinnvoll wie im erwerbswirtschaftlichen Bereich. Die unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche eines gemeinnützigen Rechtsträgers werden dabei aus betriebswirtschaftlichen Gründen auf verschiedene gemeinnützige Körperschaften aufgeteilt. Damit können die wirtschaftlichen Risiken gezielt auf mehrere Standbeine verteilt und der zu bewahrende Besitz von den allgemeinen Risiken, denen Betriebe

ausgesetzt sind, befreit werden, ohne dass die Einflussmöglichkeiten aufgrund des Weisungsrechts des Gesellschafters einer GmbH verlorengehen. Auf die allenfalls dann eintretende Gesellschafterhaftung und mögliche steuerliche Zurechnung der Tätigkeiten sei hingewiesen. Derartige Einflussnahmen werden in der Praxis daher nur behutsam oder im Notfall vorgenommen. Weiters ist die in Randziffer 1391 der Körperschaftsteuerrichtlinien enthaltene Diskriminierung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften zu beachten. Demnach dürfen Kapitalgesellschaften nur unentbehrliche (Anteil mindestens 75%) und entbehrliche Hilfsbetriebe führen. Widrigenfalls verlieren sie zur Gänze den begünstigten Status.

Ein wichtiger Grund für gemeinnützige Körperschaften, sich einer Konzernstruktur zu bedienen, besteht auch darin, durch Ausgliederungsmaßnahmen das Risiko der Aberkennung der Gemeinnützigkeit zu verringern bzw. zu verhindern, weil potenziell oder tatsächlich gemeinnützigkeitsschädliche Betätigungen in steuerpflichtige Gesellschaften (sog. „bad business companies“) ausgelagert werden können. Eine bereits zivilrechtliche Beschränkung sieht das Privatstiftungsgesetz vor, wonach gemäß § 1 Abs. 2 die gewerbsmäßige Tätigkeit, die über eine bloße Nebentätigkeit hinausgeht, nicht ausgeführt werden darf. Soll eine derartige Betätigung aus Sicht einer gemeinnützigen Privatstiftung intensiviert werden, so ist eine Ausgliederung in eine eigene Tochtergesellschaft bereits aus diesen Bestimmungen heraus - unabhängig von abgabenrechtlichen Vorschriften - unumgänglich.

Schließlich kann innerhalb eines Konzerns auch gezielt Informationspolitik betrieben werden, weil Kapitalgesellschaften den normalen Offenlegungsverpflichtungen nach den §§ 277 ff Unternehmensgesetzbuch (UGB) unterliegen, Vereine jedoch nicht. Eine Offenlegungspflicht kann sich nur dann ergeben, wenn Spenden sammelnde Einrichtungen die zwingende Identifizierung des Spenders für Spenden bis € 150 verhindern wollen, weil dann gemäß § 40c Bankwesengesetz eine Veröffentlichung des Rechnungsabschlusses erforderlich ist. Es ist daher nicht weiter verwunderlich, dass in der Praxis vor allem Besitz (Immobilien, Beteiligungen, Wertpapierbestand) in den Trägervereinen verbleibt, Betriebe in den gemeinnützigen GmbHs geführt werden und für Spenden eigene Spendenvereine gegründet werden.

Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich nun grundsätzlich mit den Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und speziell mit der Gemeinnützigkeitsfähigkeit von Konzernen.

## 2. Abgabenrechtliche Grundlagen

### 2.1. Allgemeines zur Gemeinnützigkeit

Spricht man von Gemeinnützigkeit, so ist streng genommen darunter die abgabenrechtliche Betrachtungsweise zu verstehen, welche in den §§ 34-47 der Bundesabgabenordnung (BAO)<sup>1</sup> geregelt ist.

Gemäß § 34 BAO sind die abgabenrechtlichen Begünstigungen an gemeinnützig, mildtätige oder kirchliche Zwecke geknüpft, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird, wobei die Zahl der in Betracht kommenden Personen nicht dauernd beschränkt sein darf. Die Leistungen dürfen nicht auf die Erzielung von Gewinnen ausgerichtet sein, sondern müssen vorrangig dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten umfassen.

#### 2.1.1 Gemeinnützigkeit

Gemeinnützig im engeren Sinne sind nur solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet gefördert wird. Im § 35 Abs. 2 BAO sowie in den Randziffern 40 ff der Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR 2001)<sup>2</sup> erfolgt eine beispielhafte, mehr oder weniger konkrete Aufzählung der dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten, die jedoch keinen Anspruch auf Vollständigkeit erhebt. Zu beachten ist, dass der Gemeinnützigkeitsbegriff dynamisch von der Finanzverwaltung nach der geltenden Verkehrsauffassung ausgelegt wird. Somit können begünstigte Zwecke bei Änderung der Verkehrsauffassung ihren begünstigungswürdigen Charakter verlieren oder auch erhalten.<sup>3</sup>

#### 2.1.2 Mildtätigkeit

Als mildtätig gelten solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, Personen zu unterstützen, die infolge ihrer wirtschaftlichen Lage in materieller Not sind und einer materiellen Hilfe zur Verbesserung ihrer Lage bedürfen (**materielle bzw. wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit**).<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Bundesabgabenordnung (BAO) BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009 idF: BGBl. I Nr. 20/2009.

<sup>2</sup> Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR 2001): Richtlinie des BMF, GZ 06 5004/10-IV/6/01 idF GZ BMF-010216/0137-VI/6/2009

<sup>3</sup> Vgl. Achatz, Schneider (2004), S. 58.

<sup>4</sup> Vgl. Achatz, Schneider (2004), S. 52

Eine gesetzliche Einkommensgrenze ist im Bezug auf die **materielle Hilfsbedürftigkeit** nicht gegeben. Mit dem Wartungserlass 2009 zu den VereinsR 2001 erfolgte nunmehr eine Anknüpfung an die Richtsätze gemäß § 293 Abs. 1 ASVG.

Unter die **persönliche Hilfsbedürftigkeit** fallen Personen, die infolge ihrer körperlichen, geistigen oder seelischen Verfassung bzw. Krankheit auf fremde Hilfe angewiesen sind. Die finanziellen Verhältnisse sind in diesem Anwendungsfall völlig außer Acht zu lassen.<sup>5</sup>

Die Zuwendungen können in Form von Sach- oder Geldleistungen erfolgen, das Förderziel muss jedoch immer in der Beseitigung oder Verminderung der Hilfsbedürftigkeit und der damit verbundenen Gefahr bestehen.

### **2.1.3 Kirchlich**

Unter kirchlich wird die Förderung und das Wirken im Dienste gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften verstanden.<sup>6</sup> Seitens der Finanzverwaltung wird diese Formulierung in den Vereinsrichtlinien insoweit ergänzt, als die Verfolgung religiöser Zwecke für sich sowie jeder ausschließlich weltanschaulichen Ausrichtung nicht als gemeinnützig anzuerkennen ist.<sup>7</sup>

### **2.1.4 Ausschließlichkeit**

Gemäß § 34 Abs. 1 BAO wird für die abgabenrechtliche Begünstigung vorausgesetzt, dass der Rechtsträger ausschließlich und unmittelbar der Förderung begünstigter Zwecke nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder seiner sonstigen Rechtsgrundlage und nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung dient.<sup>8</sup>

Diese ausschließliche Förderung ist an fünf Voraussetzungen geknüpft:<sup>9</sup>

1. Die Körperschaft darf abgesehen von **völlig untergeordneten Nebenzwecken** keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Nebenzwecke werden jedenfalls dann als unschädlich betrachtet, wenn die Tätigkeiten für diesen Zweck weniger als 10% der Gesamttätigkeiten des Rechtsträgers umfassen, wobei bei einer relativ

---

<sup>5</sup> Vgl. Ritz (2005), § 38 Tz 4.

<sup>6</sup> Vgl. VereinsR 2001, Rz 30.

<sup>7</sup> Vgl. VereinsR 2001, Rz 23.

<sup>8</sup> Vgl. Prinz, Prinz (2004), S. 87.

<sup>9</sup> Vgl. § 39 BAO.

geringfügigen Überschreitung ein mehrjähriger (etwa 5 Jahre) Beobachtungszeitraum heranzuziehen ist.<sup>10</sup>

2. Die Körperschaft darf **keinen Gewinn anstreben**, wobei hierunter ein grundsätzliches Überschussstreben verstanden wird.<sup>11</sup> Das Streben nach einem Gebarungüberschuss zur Schaffung einer finanziellen Basis für die künftige Zweckerfüllung wird jedoch als zulässig erachtet, solange die Gewinnabsicht nicht zum Zweck der Körperschaft wird.<sup>12</sup> Das Auftreten von Kapitalerträgen wird grundsätzlich nicht als schädliches Gewinnstreben betrachtet.<sup>13</sup> Die Mitglieder/Gesellschafter dürfen außerdem keine Gewinnanteile (Verbot der Gewinnausschüttung) und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine unangemessenen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten, worauf abhängig von der jeweiligen Rechtsform entsprechend Rücksicht zu nehmen ist.
3. Mitglieder dürfen bei ihrem **Ausscheiden** oder bei **Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft** nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, welcher nach dem Zeitpunkt der Leistungen der Einlagen zu berechnen ist.
4. Es dürfen keine Personen durch **Verwaltungsausgaben** oder durch **unverhältnismäßig hohe Vergütungen** begünstigt werden. Darunter fallen beispielsweise hohe Repräsentationsaufwendungen sowie unangemessen hohe Bezüge an Arbeitnehmer, Vorstandsgehälter sowie Aufsichtsratsvergütungen.<sup>14</sup>
5. Jenes **Vermögen**, welches **nach Auflösung der Körperschaft** oder **Wegfall der begünstigten Zwecke** die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, darf ausschließlich für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden. Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung ist gegeben, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks zu verwenden ist, in der Satzung so genau bestimmt wird, dass der als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennende Verwendungszweck klar geprüft werden kann. Angeführt wird, dass diese

---

<sup>10</sup> Vgl. Ritz (2005), § 39 Tz 2 sowie VereinsR 2001, Rz 114 sowie Achatz, Schneider (2004), S. 53.

<sup>11</sup> Vgl. Achatz, Schneider (2004), S. 60 sowie Ritz (2005), § 39 Tz 3 sowie Baldauf (2002b), S. 114.

<sup>12</sup> Vgl. Ritz (2005), § 39 Tz 3.

<sup>13</sup> Vgl. Moritz (2004), S. 79.

<sup>14</sup> Vgl. Ritz (2005), § 39 Tz 7.

Vorschrift auch bei freiwilliger Aufgabe des begünstigten Zweckes zu beachten ist.

### **2.1.5 Satzungsmäßigkeit**

Die Regelungen zur Erfüllung der genannten Voraussetzungen müssen in den Statuten niedergeschrieben sein. Werden Zwecke verwirklicht oder Mittel zur Erreichung der begünstigten Zwecke eingesetzt, ohne dass diese in der Satzung verankert sind, werden die abgabenrechtlichen Begünstigungen nicht gewährt.<sup>15</sup>

Zur Beurteilung der formellen Satzungsmäßigkeit gemäß § 41 BAO können alle Rechtsgrundlagen einer Körperschaft in Betracht kommen (z.B. Gesellschaftsvertrag, Statuten, Regulativ, Reglement oder Satzung selbst).<sup>16</sup> Diese müssen so abgefasst sein, dass die Voraussetzungen für die Begünstigungen auf abgabenrechtlichem Gebiet klar und eindeutig erkennbar und überprüfbar sind (**formelle Satzungsmäßigkeit**).<sup>17</sup>

Neben den begünstigungswürdigen Zielen müssen die ideellen und materiellen Mittel, welche die Körperschaft ständig zur Verwirklichung der gemeinnützigen Ziele benutzt, beschrieben sein, sofern diese nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind.<sup>18</sup> Verfolgte Zwecke sind von den ideellen und materiellen Mitteln zu deren Erreichung bereits satzungsmäßig klar voneinander zu trennen.<sup>19</sup>

Das durch die Satzung vermittelte Bild ist derart zu gestalten, dass in weiterer Folge das konkrete Wirken (tatsächliche Geschäftsführung) der Körperschaft damit verglichen werden kann (**materielle Satzungsmäßigkeit**).

### **2.1.6 Tatsächliche Geschäftsführung**

§ 42 BAO verlangt, dass die tatsächliche Geschäftsführung des Rechtsträgers ausschließlich und unmittelbar auf die Erfüllung der begünstigten Zwecke ausgerichtet sein muss. Ebenfalls kommt es zum Verlust der Begünstigungen, wenn unangemessen hohes Vermögen angesammelt wird, statt die Mittel für begünstigte Zwecke zu verwenden, wobei das Halten einer Finanzreserve von einem durchschnittlichen

---

<sup>15</sup> Vgl. Achatz, Schneider (2004), S. 54 sowie Baldauf (2002b), S. 129ff sowie Prinz, Prinz (2004), S. 85.

<sup>16</sup> Vgl. Stoll (1994), S. 476.

<sup>17</sup> Vgl. Achatz, Schneider (2004), S. 54 sowie Prinz, Prinz (2004), S. 75.

<sup>18</sup> Vgl. Prinz, Prinz (2004), S. 77.

<sup>19</sup> Vgl. UFS-Linz vom 25.4.2007, RV/0341-L/07.

Jahresbedarf noch als akzeptabel gesehen wird. In den VereinsR 2001 wird diesbezüglich von einer zeitnahen Mittelverwendung gesprochen.<sup>20</sup>

Die Übereinstimmung der tatsächlichen Geschäftsführung mit den Rechtsgrundlagen muss nachgewiesen werden können. „Diesem Zweck dienen die gemäß § 21ff Vereinsgesetz 2002 (VerG)<sup>21</sup> zu führenden Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben bzw. die Buchführung, weiters Rechnungsabschlüsse, Berichte von Rechnungsprüfern, Wirtschaftsprüfern, Tätigkeits- oder Geschäftsberichte, Versammlungsprotokolle etc.“<sup>22</sup>

### **2.1.7 Unmittelbarkeit**

Gemäß § 40 BAO muss eine Körperschaft den begünstigten Zweck selbst erfüllen. Darunter ist die direkte begünstigungsfähige Zweckverwendung der gewonnenen Mittel zu verstehen. Die Weiterleitung von Mitteln einer gemeinnützig tätigen Körperschaft an eine andere Körperschaft wäre selbst dann schädlich, wenn die empfangende Körperschaft selbst gemeinnützig im Sinne der BAO ist.<sup>23</sup> Durch die Förderung und Unterstützung von anderen (betriebsfremden) Einrichtungen im Umfang bis zu 10% der gesamten Vereinstätigkeit wird das Gebot der Unmittelbarkeit jedoch nicht verletzt.<sup>24</sup>

## **3. Konzerne in der Gemeinnützigkeit**

Da gemeinnützige Einrichtungen nur in eingeschränktem Maße gewinnorientierte Betriebe führen dürfen, können ganze Teilbereiche ihrer betrieblichen Aktivitäten in Tochtergesellschaften ausgegliedert werden. Für Kapitalgesellschaften stellt derzeit die Ausgliederung begünstigungsschädlicher Tätigkeiten die einzige friktionsfreie Möglichkeit dar, trotz teilweiser (dann indirekter) gewerblicher Betätigungen die abgabenrechtlichen Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können. Die Muttergesellschaft bleibt dadurch in aller Regel gemeinnützig, weil das Halten einer Beteiligung zum Bereich der Vermögensverwaltung zählt.<sup>25</sup>

---

<sup>20</sup> Vgl. VereinsR 2001, Rz 129.

<sup>21</sup> Vereinsgesetz 2002 (VerG) BGBl. I Nr. 66/2002 idF: BGBl. I Nr. 45/2008.

<sup>22</sup> Vgl. Prinz, Prinz (2004), S. 31 sowie VereinsR 2001, Rz 133ff.

<sup>23</sup> Vgl. Stoll (1994), S. 472.

<sup>24</sup> Gemäß Stellungnahme des Bundesministeriums für Finanzen zum Status eines neu zu gründenden Vereines.

<sup>25</sup> Vgl. VereinsR 2001, Rz 227 sowie Rz 262.

Wird hingegen die eigentliche gemeinnützige oder mildtätige Kerntätigkeit ausgelagert, kann es zur sogenannten „Aushöhlung“ kommen, wodurch das Gebot der Unmittelbarkeit nicht mehr eigenständig, sondern nur mehr mittels Erfüllungsgehilfen erfüllt werden kann („**fremdes Wirken wie eigenes Wirken**“).

Zur Beurteilung ist daher im ersten Schritt der „Ort“ der tatsächlichen Förderung begünstigter Zwecke in der Konzernstruktur zu definieren und erst im darauffolgenden Schritt zu prüfen, ob und inwieweit diese Tätigkeit anderen Körperschaften zuzuordnen ist.

### **3.1. Unmittelbare Förderung durch die Konzernholding**

Die unmittelbare Förderung ist jedenfalls dann gegeben, wenn die Mutterkörperschaft (Holding) die begünstigten Zwecke selbst verwirklicht. Sofern das Halten von Beteiligungen dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen ist und die Vermögensverwaltung nicht den Umfang einer betrieblichen Tätigkeit annimmt, kann der Gemeinnützigkeitsstatus der Mutterkörperschaft unabhängig von dem seiner Töchter betrachtet werden und ist dadurch auch nicht indirekt gefährdet, soweit dies in der Satzung vorgesehen ist.<sup>26</sup>

Nach herrschender Auffassung wird die Stellung des begünstigten Rechtsträgers als Gesellschafter einer Körperschaft selbst dann der Vermögensverwaltung zugerechnet, wenn dieser dominierender oder einziger Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist.<sup>27</sup>

Bedenklich wäre, wenn die Tätigkeit des Haltens und Verwaltens von Beteiligungen das Ausmaß einer eigenen Vermögensverwaltung überschreitet. Merkmale dafür sind beispielsweise der wiederholte An- und Verkauf von Wertpapieren und Beteiligungen in erheblichem Umfang mit Hilfe von Fremdmitteln oder der Abschluss von Geschäften für fremde Rechnung. In diesem Fall könnte nicht mehr von Vermögensverwaltung gesprochen werden, vielmehr würde eine begünstigungsschädliche gewerbliche Tätigkeit vorliegen.<sup>28</sup>

Ist bei eigenständiger Betrachtung der Mutterkörperschaft keine Gemeinnützigkeit gegeben, gilt es die Frage einer mittelbaren Förderung zu beantworten.

---

<sup>26</sup> Vgl. Moritz (2004), S. 78 sowie S. 82.

<sup>27</sup> Vgl. Renner (2002), S. 336.

<sup>28</sup> Vgl. Moritz (2004), S. 80ff. sowie VwGH vom 25.2.1998, 98/14/0005.



### **3.2.Mittelbare Förderung durch die Konzernholding**

Eine Holdinggesellschaft, die nur mehr eigenes Vermögen verwaltet und sonst unmittelbar keine begünstigten Zwecke verfolgt, erfüllt selbst nicht mehr die Anforderungen der Ausschließlichkeit (§ 39 Ziff. 1 BAO) und Unmittelbarkeit (§ 40 Abs. 1 BAO) im Bezug auf gemeinnützigkeitsbasierte Begünstigungen.<sup>29</sup>

Will die Körperschaft ihre Zwecke durch Hilfspersonen (Tochterkörperschaften) im Sinne des § 40 Abs. 1 zweiter Satz BAO erfüllen und damit begünstigt bleiben, muss die Art des Tätigwerdens der Tochter in der Satzung der Mutterholding klar definiert werden.<sup>30</sup> Erfüllungsgehilfen müssen dabei in einem Weisungs- und Abhängigkeitsverhältnis zur begünstigten Körperschaft stehen oder in deren Auftrag oder auf deren Rechnung handeln oder sonst die Zwecke der Körperschaft erfüllen (gesellschaftsrechtliche Verbundenheit). Die Weisungsgebundenheit muss so stark sein, dass die Rechtsfolgen der Handlungen des Dritten der Körperschaft zuzurechnen sind.<sup>31</sup>

Die Frage, welche Voraussetzungen dafür notwendig sind, wird in der Literatur unterschiedlich beantwortet. Teilweise wird das Vorliegen eines Beherrschungsvertrages als ausreichend erachtet. Nach anderer Auffassung sind die Voraussetzungen der Weisungsbefugnis bereits dann erfüllt, wenn die Gesellschafter einen derartigen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung ihrer Hilfspersonen nehmen, dass diese dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Gesellschafter zuzuordnen wären. Nach wiederum anderer Auffassung liegt eine ausreichende Weisungsbefugnis bereits aufgrund der allgemeinen Gesellschafterrechte und den damit verbundenen Weisungsrechten gegenüber der Geschäftsführung vor.<sup>32</sup>

Den Vereinsrichtlinien entsprechend sind die Voraussetzungen immer dann gegeben, wenn die Handelnden in Form von Dienstverträgen, Gesellschaftsverträgen oder Ähnlichem tätig werden oder - mit anderen Worten - die erforderliche Weisungs- bzw. Einflussmöglichkeit vertraglich oder gesellschaftsrechtlich dokumentiert ist.<sup>33</sup> Dritte können dabei sowohl natürliche wie auch juristische Personen sein.<sup>34</sup>

---

<sup>29</sup> Vgl. Renner (2008), S. 304.

<sup>30</sup> Vgl. Baldauf (2001), S. 526.

<sup>31</sup> Vgl. Stoll (1994), S. 472.

<sup>32</sup> Vgl. Tichy (2007), S. 149ff.

<sup>33</sup> Vgl. VereinsR 2001, Rz 119f sowie Renner (2006), S. 327.

<sup>34</sup> Vgl. Prinz, Prinz (2004), S. 89ff sowie VwGH vom 26.06.2000, 95/17/0003 sowie VwGH vom 26.11.2005, 2005/16/0209.

Die Einschaltung einer weiteren Gesellschaft darf jedoch nicht dazu führen, dass die begünstigte Muttergesellschaft das Erwerbsstreben einer gewinnorientierten Tochtergesellschaft fördert.<sup>35</sup>

Die Bezeichnung Dritter als Erfüllungsgehilfe erscheint in diesem Zusammenhang jedenfalls zulässig und unterstreicht die Stärke der Verbundenheit. Dem Wortlaut des § 1313a ABGB zufolge haftet jeder, der einem anderen zu einer Leistung verpflichtet ist, für das Verschulden seines gesetzlichen Vertreters sowie der Personen, deren er sich zur Erfüllung bedient, genauso wie für eigenes Verschulden. In der Praxis erscheint jedoch die genaue Trennung der Tätigkeit des Erfüllungsgehilfen, die eindeutige Zurechenbarkeit sowie die Erfüllung der gewinnlosen Ausrichtung in der Gesamtbetrachtung als schwierig.<sup>36</sup>

### **3.3.Die Gemeinnützigkeit aus Sicht der Tochterkörperschaft**

Aus Sicht der Tochter können zwei unterschiedliche Situationen vorliegen, und zwar abhängig davon, ob das Handeln der Mutter eine unmittelbare oder eine mittelbare Gemeinnützigkeit begründet.

Eine Tochterkörperschaft, welche sich ausschließlich als Hilfsperson einer mittelbar gemeinnützigen Mutterkörperschaft betätigt, kann - muss jedoch nicht - selbst gemeinnützig sein. Dies trifft selbst dann zu, wenn ihre Tätigkeit die Gemeinnützigkeit der Mutterkörperschaft begründet.<sup>37</sup>

Bei der Beurteilung der abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeit der Tochter ist zu beachten, dass eine mittelbare Gemeinnützigkeit der Muttergesellschaft, d.h. die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke der Mutter durch die Tochtergesellschaft, zur Grundsatzfrage der Gemeinnützigkeit der Tochter führen muss, trotz gemeinnütziger Zweckverfolgung. Zur Veranschaulichung soll folgendes Beispiel dienen:

Eine Körperschaft, welche gemeinnützige Ziele im Sinne der BAO verfolgt, entschließt sich (z.B. aus organisatorischen oder wirtschaftlichen Gründen) die begünstigungswürdige Tätigkeit in eine neu zu gründende Tochterkörperschaft auszugliedern. Der Gemeinnützigkeitsstatus der Mutter muss durch die Zweckverfolgung der Tochter bewirkt werden, weil in der verbleibenden Mutter neben der Vermögensverwaltung keine eigene gemeinnützige Tätigkeit entfaltet wird. Durch den Grundsatz „fremdes Wirken wie eigenes Wirken“ - im Sinne der Randziffern 119

---

<sup>35</sup> Vgl. VwGH vom 26.06.2000, 95/17/0003.

<sup>36</sup> Vgl. Prinz, Prinz (2004), S. 91.

<sup>37</sup> Vgl. OFD Nürnberg vom 18.06.2002, BB 2488.

und 120 der VereinsR 2001 - führt die Zweckverfolgung der Tochter zur abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeit der Mutter, d.h. die Zweckverfolgung ist der Mutter zuzuschreiben. Da die neu gegründete Tochterkörperschaft keine weiteren Tätigkeiten entfaltet, ist nun fraglich, ob die Tochter ebenfalls als gemeinnützig im Sinne der BAO betrachtet werden kann oder nicht.

Wird der gemeinnützige Zweck als „unteilbar“ gesehen, so kann die Zweckverfolgung nur einem Rechtskörper zugesprochen werden, wodurch die Tochter mangels eigener Zweckverfolgung als nicht abgabenrechtlich begünstigt zu beurteilen wäre. Das hätte die Konsequenz, dass aus einer unumstritten abgabenrechtlich begünstigten Tätigkeit eines Rechtskörpers durch Aufgabenteilung (Auslagerung in einen eigenen Rechtskörper) die Gemeinnützigkeit für einen der beteiligten Rechtskörper versagt werden müsste.

Diese - auch von der deutschen Finanzverwaltung vertretene Auffassung - ist allerdings abzulehnen.<sup>38</sup> Dem Wortlaut des § 40 Abs. 1 BAO zufolge muss das Wirken Dritter wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen sein. Es soll jedoch nicht der Körperschaft zugerechnet und damit der Hilfsperson weggerechnet werden.

Weiters kann gesagt werden, dass die Hilfsperson gerade durch die Erfüllung ihrer satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke unmittelbar die Allgemeinheit fördert. Den Bestimmungen der §§ 34 ff BAO ist nicht zu entnehmen, dass bei der Beurteilung der Hilfspersonentätigkeit im Hinblick auf die gemeinnützige Zweckverfolgung die gleichzeitige Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke anderer gemeinnütziger Körperschaften zu berücksichtigen ist oder dies schädlich wäre.<sup>39</sup>

Unter Berücksichtigung des § 40 Abs. 2 BAO ist die bereits geäußerte Meinung ebenfalls begründbar. Demnach wird ein Dachverband, der sich auf die Zusammenfassung und Leitung seiner gemeinnützigen Unterverbände beschränkt, einer unmittelbar gemeinnützigen Körperschaft gleichgestellt. Dabei ist unbestritten, dass die einzelnen Unterverbände selbstständig zu betrachten sind und weiterhin unmittelbar gemeinnützige Tätigkeiten verfolgen.<sup>40</sup>

Für eine endgültige Beantwortung bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung in den Einzelfällen den hier dargestellten Argumenten folgen wird. Aus der Praxis kann berichtet werden, dass in einem konkreten Fall sowohl der Mutter- als auch der

---

<sup>38</sup> Vgl. dBMF (2002), Schreiben vom 10.9.2002.

<sup>39</sup> Vgl. Tichy (2007), S. 154ff.

<sup>40</sup> Vgl. Baldauf (2002a), S. 40.

Tochtergesellschaft (beide in der Rechtsform einer GmbH) die Gemeinnützigkeit zuerkannt wurde. Anzuführen ist, dass die Muttergesellschaft als Besitzgesellschaft fungiert, sich jedoch nicht ausschließlich auf die Bewirtschaftung der Beteiligung, sondern auch des Immobilienbesitzes stützt. Insofern ist den Ausführungen von Renner in SWK 12/2008, S 304 ff, zu folgen, wonach eine weitreichende Aushöhlung („Outsourcing“ von Tätigkeiten der satzungsmäßigen Zweckverfolgung) der Mutterkörperschaft ein Spiel mit dem Feuer der dadurch möglichen Steuerpflicht ist.

## **4. Conclusio**

Wie aufgezeigt, können im gemeinnützigen Konzern die sich aus der Konzernstruktur ergebenden Vorteile mit den Anforderungen und Begünstigungen der Gemeinnützigkeit zweckoptimal kombiniert werden. Neben betriebswirtschaftlichen Überlegungen sind es vor allem die sich aus den abgabenrechtlichen Bestimmungen ergebenden Restriktionen, die großen gemeinnützigen Einrichtungen eine Konzernstruktur geradezu aufdrängen.

Konkret eignen sich Konzerne, die Gemeinnützigkeit abzusichern, wenn tatsächlich oder vermeintlich gemeinnützigkeitsschädliche Betätigungen in eigene Körperschaften (sog. „bad business companies“) ausgelagert werden. Weiters ist die aus betriebswirtschaftlichen Gründen motivierte Bildung von gemeinnützigen Konzernen möglich, wenn auf die spezifischen Vorschriften des Abgabenrechts Rücksicht genommen wird. In diesem Zusammenhang ist vor allem darauf hinzuweisen, dass eine zu weit gehende Ausgliederungsstrategie gemeinnützigkeitsschädlich sein kann. Bedauerlich ist, dass es weder gesetzliche noch erlassmäßige Regelungen zur konkreten Grenzziehung gibt und die Würdigung nach derzeitiger Rechtslage im freien Ermessen des zuständigen Finanzamtes liegt.

Es liegt auf der Hand, dass Konzernstrukturen gemeinnütziger Unternehmen von der Finanzverwaltung mit kritischen Augen gesehen werden. Schließlich handelt es sich bei einem Konzern um eine Organisationsform, deren sich große und vor allem internationale Unternehmen bedienen und mit denen die Allgemeinheit großes Vermögen und hohe Gewinne assoziiert.

Schon aus diesem Blickwinkel ist gerade bei der Bildung eines gemeinnützigen Konzerns sehr darauf zu achten, dass alle Merkmale und Kriterien der Gemeinnützigkeit eingehalten werden, damit die evidenten Vorteile einer Konzernstruktur nicht durch den Verlust der Gemeinnützigkeit teuer erkaufte werden. Werden allerdings alle Anforderungen erfüllt, so darf weder aus sozialpolitischer noch

aus steuerlicher Sicht der Bildung eines gemeinnützigen Konzerns etwas entgegengestellt werden.

## Literaturverzeichnis

- ACHATZ, Markus / SCHNEIDER, Wolfgang (2004): Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach den Vorschriften der BAO – System und aktuelle Entwicklungen aus der Sicht der Finanzverwaltungen. In: ACHATZ, Markus (Hrsg.): Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen. 2. Auflage, Linde Verlag, Wien, S. 51 – 64.
- BALDAUF, Anton (2001): Die Statuten des gemeinnützigen Vereins. In: SWK, 20/21/2001, Linde Verlag, Wien, S. 526.
- BALDAUF, Anton (2002a): Vereinsrecht. In: BALDAUF, Anton / RENNER, Bernhard / WAKOUNIG, Marian Raimund (Bearb.); KOHLER, Gerhard / QUANTSCHNIGG, Peter / WIESNER, Werner (Hrsg.): Die Besteuerung der Vereine – Handbuch für die Praxis. 9., erweiterte und vollständig überarbeitete Auflage, Linde Verlag, Wien, S. 38 – 54.
- BALDAUF, Anton (2002b): Steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht – Allgemeiner Teil. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke. In: BALDAUF, Anton / RENNER, Bernhard / WAKOUNIG, Marian Raimund (Bearb.); KOHLER, Gerhard / QUANTSCHNIGG, Peter / WIESNER, Werner (Hrsg.): Die Besteuerung der Vereine – Handbuch für die Praxis. 9., erweiterte und vollständig überarbeitete Auflage, Linde Verlag, Wien, S. 55 – 136.
- MORITZ, Helmut (2004): Die Kapitalveranlagung durch Non-Profit-Organisationen. In: ACHATZ, Markus (Hrsg.): Die Besteuerung der Non-Profit Organisationen. 2. Auflage, Linde Verlag, Wien, S. 65 – 84..
- PRINZ, Gerhard / PRINZ, Johannes (2004): Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. Leitfaden zur Steuerfreistellung für Vereine, Kapitalgesellschaften und Stiftungen. 2. Auflage, Linde Verlag, Wien.
- RENNER, Bernhard (2002): ABC der Vereinstätigkeiten. In: BALDAUF, Anton / RENNER, Bernhard / WAKOUNIG, Marian Raimund (Bearb.); KOHLER, Gerhard / QUANTSCHNIGG, Peter / WIESNER, Werner (Hrsg.): Die Besteuerung der Vereine – Handbuch für die Praxis. 9., erweiterte und vollständig überarbeitete Auflage, Linde Verlag, Wien, S. 325 - 370.
- RENNER, Bernhard (2006): Keine Gebührenbefreiung für gemeinnützigen Verein. In SWK, 8/2006, Linde Verlag, Wien, S. 327.
- RENNER, Bernhard (2008): Verlust abgabenrechtlicher Begünstigungen durch Einstellung der satzungsmäßigen Kerntätigkeit. In: SWK, 6/2008, Linde Verlag, Wien, S. 304.

- RITZ, Christoph (2005): Bundesabgabenordnung – Kommentar. 3., überarbeitete Auflage, Linde Verlag, Wien.
- STOLL, Gerold (1994): Bundesabgabenordnung – Kommentar. Band 1, §§ 1 – 122, AVOG, ZustG. Orac Verlag, Wien.
- TICHY, Stefan (2007): Gemeinnützigkeitsrechtliche und ertragsteuerliche Besonderheiten gemeinnütziger Kapitalgesellschaften bei der Gewinnermittlung und der Einbeziehung der Konzernstrukturen. Peter Lang GmbH Europäischer Verlag der Wissenschaften, Frankfurt.