

Verwaltungsgerichtshof

Zlen. 2292/77, 466/79

I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Raschauer und die Hofräte Mag. Kobzina, Dr. Salcher, Dr. Närr und Mag. Meisl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Ministerialsekretär Mag. Papp, über die Beschwerde des X Verbandes der Mitglieder des Personenfuhrwerksgewerbes „W“ registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung in W, vertreten durch Dr. Karl Burka, Rechtsanwalt in Wien, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Juli 1977, Zl. GA 11-80/5/76, und gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 24. Juli 1975, Vers.St.Nr. I/309, betreffend Versicherungssteuer, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Juli 1977 wird als unbegründet abgewiesen.

Ferner hat der Verwaltungsgerichtshof den Beschluß gefaßt, die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 24. Juli 1975 zurückzuweisen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Juli 1977 wurde die Berufung der beschwerdeführenden Partei gegen den Haftungsbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 24. Juli 1975 abgewiesen. Mit diesem

Bescheid hatte das genannte Finanzamt auf Grund der §§ 1 bis 3 und 5 bis 10 des Versicherungssteuergesetzes 1953, BGBl. Nr. 133, in der für den Beschwerdefall geltenden Fassung (in der Folge als „VersStG“ bezeichnet), sowie auf Grund des § 217 Abs. 1 BAO folgenden Steueranspruch gegen die beschwerdeführende Partei geltend gemacht: Versicherungssteuer S 21.101,--, zuzüglich Säumniszuschlag S 422,--, sohin insgesamt S 21.523,--. In der Begründung der Berufungsentscheidung wurde ausgeführt, anlässlich einer vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien bei der beschwerdeführenden Partei vorgenommenen Überprüfung sei festgestellt worden, daß bei dieser gemäß § 1 lit. d ihres Statuts ein Regulativ bestehe, demzufolge die Mitglieder der beschwerdeführenden Partei Beiträge (Umlagen) zu entrichten hätten, um an einer der Kfz-Kasko-Versicherung ähnlichen Einrichtung teilzunehmen. Das genannte Finanzamt habe darin einen Versicherungsvertrag gemäß § 2 Abs. 1 VersStG erblickt und mit dem erstinstanzlichen Haftungsbescheid vom 24. Juli 1975 von den Beiträgen der Mitglieder (insgesamt S 301.439,60) unter Anwendung des Steuersatzes von 7 % (§ 6 Abs. 1 Z. 3 VersStG) eine Versicherungssteuer im Betrage von S 21.101,-- festgesetzt. Weiters sei ein Säumniszuschlag von 2 % (S 422,--) gemäß § 217 Abs. 1 BAO erhoben worden, weil die Steuer nicht rechtzeitig entrichtet worden sei.

In der dagegen erhobenen Berufung habe die beschwerdeführende Partei eingewendet, daß der erstinstanzliche Bescheid auf Grund eines mangelhaften Verfahrens erlassen worden sei. Mangels eines Rechtsanspruches der Mitglieder auf Unterstützungen liege eine einem Versicherungsvertrag begriffswesentliche Voraussetzung nicht vor. Im Sinne des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Jänner 1953 (abgedruckt im AÖFV 1953, Nr. 31) sei aber eine Versicherungssteuerpflicht dann nicht anzunehmen, wenn keine Verpflichtung zur Leistung bestehe. Auch die in diesem Erlaß erwähnte „ständige Übung ohne Rechtsanspruch“ bzw. eine lückenlose Gewährung von Unterstützungen nach Treu und Glauben treffe auf die beschwerdeführende Partei nicht zu. Weiters werde auf den Schriftsatz vom 13. Juni 1975 und auf das Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 1957, Zl. 1580/56, Slg. Nr. 1700/F, verwiesen, woraus sich ergebe, daß die gegenständliche Steuerfestsetzung zu Unrecht erfolgt sei. Überdies sei den Prüfungsberichten des Österreichischen Genossenschaftsverbandes für die Jahre 1952, 1955, 1958, 1962 und 1964 zu entnehmen, daß keine dieser Überprüfungen irgendeine Beanstandung in Richtung einer Nichtbezahlung einer Versicherungssteuer ergeben habe.

Dazu führte die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Begründung des Berufungsbescheides aus: gemäß § 2 Abs. 1 VersStG gelte als Versicherungsvertrag im Sinne dieses Gesetzes auch eine Vereinbarung zwischen mehreren Personen oder Personenvereinigungen, solche Verluste oder Schäden gemeinsam zu tragen, die den Gegenstand einer Versicherung bilden können. Nach dem Regulativ der beschwerdeführenden Partei, welches auf § 1 lit. d des Genossenschaftsstatuts beruhe, werden Unterstützungen an die Genossenschaftsmitglieder bei Eintritt von Sachschäden aus Verkehrsunfällen an deren Kraftfahrzeugen gewährt. Diese Unterstützungen erfolgten in Form von Bevorschussungen der Reparaturkosten und in Form von Geldzahlungen bei Totalschäden. Diese Zahlungen leiste die beschwerdeführende Partei aus dem hierfür gemäß § 1 lit. d des Statuts geschaffenen Fonds. Dieser werde durch die Mitgliedsbeiträge und sonstige verschiedene Einnahmen (z. B. Leistungen der Versicherungsanstalten schuldtragender Unfallgegner der Mitglieder) gespeist. Reichten diese Mittel zur Deckung der Reparaturkosten bzw. der Geldzahlungen nicht aus, so werden die besagten Kosten auf die Mitglieder der beschwerdeführenden Partei aliquot - im Verhältnis der Geschäftsanteile - als Umlage aufgeteilt (Z. 8 des Regulativs). Daraus folge, daß die Mitglieder der beschwerdeführenden Partei die Verluste (den Fondsabgang) gemeinsam zu tragen hätten, wie dies bei einer Versicherung der Fall sei. Dies entspreche dem im § 2 Abs. 1 VersStG geforderten Tatbestand. Da sich durch den Beitritt zur Genossenschaft jedes Mitglied zur Zahlung des Mitgliedsbeitrages und des jeweiligen Umlagenbetrages verpflichte, erscheine auch der Tatbestand des § 1 Abs. 1 VersStG erfüllt. Die Zahlung des Mitgliedsbeitrages und des

Umlagenbetrages jedes an diesem Fonds teilnehmenden Genossenschaftsmitgliedes unterliege sohin in Verbindung mit § 3 Abs. 1 VersStG - worin die Umlage ausdrücklich als Versicherungsentgelt bezeichnet werde - der Versicherungssteuer von 7 % (§ 6 Abs. 1 Z. 3 VersStG). Im Hinblick darauf, daß der Versicherungssteuer ausschließlich die Zahlungen an den „Regulativfonds“ unterworfen worden seien, könne unbeachtet bleiben, daß auch noch andere Genossenschaftszwecke vorlägen (z.B. Teilnahme am erst später eingeführten Taxifunk) und die Mitglieder für solche andere Leistungen der Genossenschaft noch weitere Zahlungen zu leisten hätten. Es brauche daher auch nicht untersucht zu werden, was Haupt- oder Nebenzweck der Genossenschaft sein könnte. Tatsache sei, daß neben dem allgemeinen Genossenschaftsstatut nur das für die Versicherungssteuer relevante „Regulativ“ bestehe. Aus den Ziffern 5, 9 und 15 des Regulativs (letztere nunmehr Z. 14 des Regulativs vom 27. Mai 1970) sei eindeutig zu entnehmen, daß die Mitglieder der Genossenschaft gewisse Ansprüche an dieselbe hätten, weil ansonsten die besagten Ansprüche nicht verfallen bzw. erlöschen könnten. Auch gemäß § 6 Z. 3 des Statuts habe jedes Mitglied das Recht, die Einrichtungen der Genossenschaft nach Maßgabe der dafür getroffenen Bestimmungen, und soweit es die vorhandenen Mittel zuließen, zu benützen. Aus der Vorhaltbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 14. Jänner 1976 ergebe sich, daß im Jahre 1974 die Genossenschaftsmitglieder insgesamt 489 Schadensfälle gemeldet hätten, wovon in 288 Fällen eine Bevorschussung der Reparaturkosten bewilligt worden sei. Überdies seien von den 256 Unterstützungsansuchen 201 genehmigt worden. Laut der Vorhaltbeantwortung vom 9. Februar 1976 entschieden die zuständigen Organe der beschwerdeführenden Partei über die Bevorschussungs- bzw. Unterstützungsansuchen keineswegs rein willkürlich, sondern seien bemüht, im Interesse der Mitglieder, falls Selbstverschulden (seitens des Taxilenkers oder -unternehmers) vorliegen sollte, die Unterstützungen so gering als möglich zu halten, damit eine Belastung der übrigen Mitglieder vermieden werde. Hiebei seien grundsätzlich die Richtlinien des Regulativs maßgebend, jedoch werde im Einzelfall immer wieder auf die Unterstützungswürdigkeit des jeweiligen Mitgliedes Bedacht genommen. Dies im

Sinne des Zweckes der Genossenschaft, um eine gegebene Existenzgefährdung des jeweiligen Mitgliedes weitestgehend zu vermeiden, andererseits aber auch wieder im Interesse der übrigen Genossenschaftsmitglieder, um sie nicht mit ungerechtfertigten Umlagen durch zu hohe Unterstützungen zu beeinträchtigen. Unter diesen Umständen sei die Versicherungssteuerpflicht offensichtlich gegeben, zumal die Beteiligten nach Treu und Glauben mit einer Verwirklichung ihrer Ansprüche rechnen könnten. Ein derartiger Anspruch sei ein Rechtsanspruch auch dann, wenn der Rechtsweg nach der Satzung ausgeschlossen sei (Wunschel-Kostboth, Versicherungssteuergesetz, Seite 68). Auch nach Gambke-Heiling, Versicherungssteuergesetz³, Seite 69, sei der Ausschluß des Rechtsanspruches für die Steuerpflicht belanglos. Bei dieser Sach- und Rechtslage sei auch das Abwarten einer Vorschreibungsfrist im Sinne des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Jänner 1953, Zl. 46.910-11/52 (AÖFV Nr. 31/1953) nicht erforderlich. Dem Umstand, daß der Genossenschaftsverband bei Überprüfungen der beschwerdeführenden Partei die Nichtentrichtung der Versicherungssteuer unbeanstandet gelassen habe, komme keine Bedeutung zu, da für die Festsetzung der Versicherungssteuer nur das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern zuständig sei. Im übrigen ergebe sich aus den besagten Überprüfungen, daß zumindest durch viele Jahre hindurch der Hauptzweck der beschwerdeführenden Partei eine der Kfz-Kasko-Versicherung ähnliche Einrichtung gewesen sei. Hinsichtlich der Verteilung, des restlichen Vermögens unter die Mitglieder der beschwerdeführenden Partei nach Auflösung der Genossenschaft werde auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 27. August 1975 verwiesen. Schließlich könne der beschwerdeführenden Partei der Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 1957, Zl. 1580/56, Slg. Nr. 1700/F, nicht zum Erfolg verhelfen, weil es sich um einen ähnlich gelagerten Fall handle und auch hier die Beteiligten nach Treu und Glauben mit einer Verwirklichung ihrer Ansprüche hätten rechnen können. Bei dieser Sach- und Rechtslage habe es zur Feststellung der Versicherungssteuerpflicht keiner weiteren Beweismittel oder Erhebungen bedurft.

Nicht nur gegen diesen Berufungsbescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. Juli 1977, sondern auch gegen den erstinstanzlichen Bescheid vom 24. Juli 1975, richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides und dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Dem Inhalt der vorliegenden Beschwerde kann als Beschwerdepunkt im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG 1965 entnommen werden, daß sich die beschwerdeführende Partei in ihrem Recht, nur unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 VersStG gemäß § 7 Abs. 1 zweiter Satz VersStG für die Versicherungssteuer haften zu müssen, verletzt erachtet. Als Beschwerdegrund im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 5 VwGG 1965 hebt die beschwerdeführende Partei zunächst unter Hinweis auf die von ihr angeführte Literatur zum Versicherungsvertragsgesetz und zum Versicherungsaufsichtsgesetz sowie auf den Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Jänner 1953 (AÖFV Nr. 31/1953) hervor, echte Unterstützungsvereine könnten mangels eines Rechtsanspruches auf versicherungsmäßige Leistung wegen Ausnahme von der Versicherungsaufsicht und mangels Anspruches auf Leistung von Unterstützung nicht der Versicherungssteuerpflicht unterliegen.

Mit diesen Ausführungen kann für die beschwerdeführende Partei schon deshalb nichts gewonnen sein, weil die besonderen Voraussetzungen des Versicherungsvertragsgesetzes und des Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht ohne weiters auch für das Versicherungssteuergesetz gelten. Nach § 2 Abs. 1 VersStG gilt als Versicherungsvertrag im Sinne dieses Gesetzes auch eine Vereinbarung zwischen

mehreren Personen oder Personenvereinigungen, solche Verluste oder Schäden gemeinsam zu tragen, die den Gegenstand einer Versicherung bilden können. Versicherungsentgelt im Sinne dieses Gesetzes ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 leg. cit. jede Leistung, die für die Begründung und zur Durchführung des Versicherungsverhältnisses an den Versicherer zu bewirken ist (Beispiele: Prämien, Beiträge, Vorbeiträge, Vorschüsse, Nachschüsse, Umlagen, außerdem Eintrittsgelder, Kosten für die Ausfertigung des Versicherungsscheines und sonstige Nebenkosten). Das Versicherungssteuergesetz verweist also weder auf das Versicherungsvertragsgesetz noch auf das Versicherungsaufsichtsgesetz und gibt damit zu erkennen, daß der Begriff des Versicherungsvertrages weit auszulegen ist. So ist ein Vertragsabschluß nicht erforderlich, außerdem braucht keine Versicherungsunternehmung im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes vorzuliegen. Es ist außerdem gleichgültig, ob ein Versicherungsunternehmer unter die Aufsicht fällt oder nicht (vgl. z. B. das von der beschwerdeführenden Partei zu Unrecht für ihren Standpunkt herangezogene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 1957, Slg. Nr. 1700/F; Gambke-Heiling, Versicherungssteuergesetz, Seite 65, Anmerkung 1 zu § 2, sowie Seite 51 ff, Anmerkung 4 zu § 1; Wunschel-Kostboth, Versicherungssteuergesetz, Seite 45; in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Mai 1973, Slg. Nr. 4541/F, wird ausführlich begründet, warum mit dem Versicherungssteuergesetz gegenüber der früheren Rechtslage keine Veränderungen eingetreten sind und deshalb die frühere Judikatur und Literatur zur Auslegung dieses Gesetzes herangezogen werden können). Ganz abgesehen davon, daß der Erlaß des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. Jänner 1953, Zl. 46.910-11/52 (AÖFV Nr. 31/1953), keine für den Verwaltungsgerichtshof verbindliche Rechtsquelle darstellt, vermag die beschwerdeführende Partei - wie in der Folge noch begründet wird - mit dem Hinweis auf den Wortlaut dieses Erlasses, wonach insbesondere dann eine Versicherungssteuerpflicht nicht angenommen wird, wenn eine rechtliche (statutarische) Verpflichtung der Versorgungseinrichtung zur Leistung von Unterstützungen nicht besteht, keine Verbesserung ihres Standpunktes

herbeizuführen. Im vorliegenden Fall lautet das Statut der beschwerdeführenden Genossenschaft im wesentlichen wie folgt:

„§ 1 ...

Der Gegenstand des Unternehmens ist:

Förderung und Stärkung der finanziellen und wirtschaftlichen Verhältnisse und des Erwerbes der Mitglieder durch:

a) verbilligte Beschaffung von Autobestandteilen, Autoersatzteilen, Autozubehör, einschließlich Reifen, Akkumulatoren, sowie von Treibstoff und Öl für die Mitglieder;

b) verbilligte Beschaffung sonstiger zum Personenbeförderungsbetrieb erforderlichen Betriebsmittel und Betriebserfordernisse für die Mitglieder;

c) verbilligte Garagierung und Reparatur durch Errichtung von Garagen und Reparaturwerkstätten für die Mitglieder;

d) Schaffung eines Hilfs- und Unterstützungsfonds zur wirtschaftlichen Förderung und Unterstützung der Mitglieder in Not- und Schadensfällen.

Die näheren Bestimmungen über die Benützung der Einrichtungen der Genossenschaft werden durch ein Regulativ geregelt, das im Rahmen der Statuten durch Beschluß der Generalversammlung festgelegt wird ...

§ 3 ...

Ein Genossenschafter kann aus der Genossenschaft ausgeschlossen werden:

...

e) wegen der Mitgliedschaft in einer anderen Genossenschaft, deren Geschäftsbetrieb in der Hauptsache dieselben Gegenstände umfaßt (§ 1, Absatz 4); ...

§ 6

Jedes Mitglied der Genossenschaft hat das Recht:

...

3. Die Einrichtungen der Genossenschaft nach Maßgabe der dafür getroffenen Bestimmungen und soweit es die vorhandenen Mittel zulassen, zu benutzen, insbesondere die rechtzeitige Ausführung seiner geschäftlichen Aufträge zu verlangen; ...“

Das von der beschwerdeführenden Partei im Berufungsverfahren vorgelegte Regulativ vom 27. Mai 1970 enthält im wesentlichen folgende Bestimmungen:

„Im Rahmen der ‚W‘ werden gemäß § 1, Absatz 5, lit. d, ihrer Satzungen Einrichtungen geschaffen, die:

A. Fahrtaufträge über Funk und Telefon an die Mitglieder vermitteln.

B. Die Gewährung von Unterstützungen ihrer Mitglieder nach Verkehrsunfällen bezweckt.

...

5. Schadensvergütung wird nichtgeleistet, wenn: Brems-, Betriebs- und reine Bruchschäden vorliegen. Schäden dadurch entstanden sind, daß sich das Fahrzeug nicht in einem den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Zustand befunden hat.

Das Mitglied die vorgeschriebene Zahlung nicht zeitgerecht geleistet hat.

Der Schaden außerhalb Österreichs entstanden ist, den Schaden nicht rechtzeitig gemeldet oder den Wagen nicht zur Begutachtung vorgeführt hat.

Schäden in nicht zugewiesenen Werkstätten repariert wurden,
der Lenker keinen gültigen Fahrausweis besitzt und bei keiner Krankenkasse gemeldet ist,

Trunkenheit des Mitgliedes vorliegt,

Begünstigung des Diebstahls durch nicht gesicherten Wagen.

...

8. Das Mitglied ist verpflichtet, die Reparaturkosten unwiderruflich an die Genossenschaft abzutreten. Die Rückverrechnung erfolgt nach Abschluß des Schadensfalles, wobei im Falle der Nichtvergütung die Reparaturkosten auf die Genossenschaftsmitglieder aliquot, analog ihrer Genossenschaftsanteile, aufgeteilt werden.

9. Die zur Vorschreibung gelangenden Beträge müssen binnen 14 Tagen nach Erhalt der Vorschreibung eingezahlt werden, ansonsten verfällt der Anspruch auf Leistung seitens der Genossenschaft.

...

11. Bei besonderen Differenzen und in Streitfällen über Grund und Höhe des Ersatzanspruches entscheidet ein Schiedsgericht unter eventueller Beiziehung eines Sachverständigen, allenfalls nach Anhören des Anwaltes der ,W'. Das Schiedsgericht besteht aus einem Vorstands-, einem Aufsichtsrats- und zwei Genossenschaftsmitgliedern, die durch die Generalversammlung bestimmt werden und dessen Entscheidungen für alle Genossenschaftsmitglieder bindend sind.

...

14. Sämtliche Ansprüche aus diesem Regulativ erlöschen im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Genossenschaft.“

Wenn die Beschwerdeführerin aus ihrem Statut und dem Regulativ unter Hinweis auf das bereits mehrfach zitierte hg. Erkenntnis vom 25. September 1957,

Slg. Nr. 1700/F, darzulegen versucht, daß ihren Mitgliedern kein Rechtsanspruch auf Gewährung einer Unterstützung zustehe, ein solcher vielmehr ausgeschlossen sei, so übersieht sie auch hier die maßgeblichen Teile der Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses, weil es dort unter anderem wörtlich heißt:

„... Daß kein Rechtsanspruch auf eine Unterstützung in einer bestimmten Höhe besteht, sondern von den Satzungen ausgeschlossen wird, ändert nichts an der Tatsache, daß die Beitrittsgebühren und Mitgliedsbeiträge nur bezahlt werden, um dem Verein die Erfüllung seiner satzungsgemäßen Aufgabe, nämlich den Schutz der Mitglieder und seiner Angehörigen vor wirtschaftlicher Not zu ermöglichen ... Es ist daher belanglos, daß der Beschwerdeführer nach § 1 Abs. 2 des Versicherungsaufsichtsgesetzes nicht der Versicherungsaufsicht unterliegt. Da ein Rechtsanspruch auf eine Versicherungsleistung nicht Voraussetzung für die Versicherungssteuerpflicht des Versicherungsentgeltes ist, kommt auch der Frage, in welcher Weise der Beschwerdeführer zu einer Leistung verhalten werden kann, keine rechtliche Bedeutung zu. Wenn auch eine Unterstützung nur bei Vorliegen von Bedürftigkeit des Ansuchenden gewährt wird, so liegt hierin eine nähere Beschreibung des ‚Versicherungsfalles‘, nicht aber ein das Vorliegen eines Versicherungsverhältnisses ausschließender Umstand. Daraus, daß unter gewissen Voraussetzungen sogar Versicherungen im engeren Sinne des Wortes von der Versicherungssteuer befreit sind, kann nicht im Wege eines Umkehrschlusses die Steuerfreiheit im vorliegenden Fall abgeleitet werden. Schließlich kommt einer verwaltungsbehördlichen Entscheidung auf dem Gebiet der Versicherungsaufsicht für die steuerrechtliche Beurteilung eines Versicherungsentgeltes keine verbindliche Bedeutung zu, wenngleich nach § 1 Versicherungsaufsichtsgesetz nur Versicherungsunternehmen der Versicherungsaufsicht unterliegen ...“

Das Versicherungssteuergesetz verlangt nicht, daß ein im ordentlichen Rechtsweg einklagbarer Rechtsanspruch begründet wird. Wenn nach der Satzung des „Unterstützungsvereines“ die Gewährung der Beihilfen usw. nicht im freien Belieben des Vorstandes steht, sondern das Recht gegebenenfalls durch Beschwerde an die Hauptversammlung des Vereines oder in einem Schiedsgerichtsverfahren verfolgt werden kann, dann handelt es sich um Leistungen, deren Auszahlung nach Treu und Glauben im Verkehr vom Mitglied verlangt werden kann. Das genügt aber für die Begründung der Versicherungssteuerpflicht. Maßgebend ist, wie die Mitglieder die Satzung oder Richtlinien des Vereines aufzufassen berechtigt sind. Selbst wenn die Leistung satzungsgemäß von der Bedürftigkeit der berechtigten Mitglieder abhängt, so widerspricht das nicht dem Wesen der Versicherung, insbesondere dann nicht,

wenn die Entscheidung nicht nach freiem Belieben, sondern nach billigem Ermessen getroffen werden muß. Das ist z. B. dann der Fall, wenn in der Satzung ein genau geregeltes Verfahren vorgesehen ist (vgl. Wunschel-Kostboth, a.a.O., Seite 45 f und 68; Gambke-Heilingner, a.d.O., Seite 69 Anmerkung 4). Bei dem vorliegenden Inhalt des gegenständlichen Statuts und Regulativs können die Ausführungen der beschwerdeführenden Partei, wonach eine Bemühungszusage (gemeint ist wohl eine Verwendungszusage im Sinne des § 880 a ABGB) selbst niemals ein klagbarer Anspruch sei, keinen Erfolg der Beschwerde herbeiführen.

Wenn die beschwerdeführende Partei im wesentlichen auch damit argumentiert, es sei noch niemand auf die Idee gekommen, den österreichischen Gewerkschaftsbund oder die Kammer der Gewerblichen Wirtschaft usw. der Versicherungssteuer zu unterwerfen, weil völlig zutreffend auch diese Institutionen in die Unterstützungsordnungen den Passus aufgenommen hätten, ein klagbarer Rechtsanspruch auf eine der angeführten Unterstützungsarten bestünde nicht, so bedarf es hier selbst unter der Annahme eines gleichgearteten Sachverhaltes keiner Erörterung dieses Problems, weil niemand einen Anspruch darauf hat, daß sich eine Behörde, die sich in anderen Fällen rechtswidrig verhält, auch ihm gegenüber rechtswidrig verhalte (vgl. Walter-Mayer, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts², Seite 333/2., und die dort zitierte Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes).

Schließlich versucht die beschwerdeführende Partei für sich etwas mit dem Hinweis darauf zu gewinnen, daß laut Regulativ nicht der Rechtsweg, sondern der Rechtsanspruch als solcher ausgeschlossen sei. Hier übersieht die beschwerdeführende Partei unter anderem, daß die oben zitierte Judikatur und Lehre auch bei Ausschluß eines Rechtsanspruches auf Unterstützung in den Satzungen die Versicherungssteuerpflicht bejaht hat.

Die allgemein gehaltenen Überlegungen in der Beschwerde, warum sich Menschen zu einer Genossenschaft zusammenschließen, können den Verwaltungsgerichtshof ebensowenig wie eine vermeintliche Gefahr der Liquidation

der beschwerdeführenden Partei zu einer anderen - nicht gesetzeskonformen - Auffassung bewegen.

Insofern die beschwerdeführende Partei aber die Unterlassung der Vernehmung ihrer Vorstandsmitglieder, ihres Vertreters und des RM als Verfahrensmangel mit dem Hinweis darauf rügt, daß die vorgelegten Urkunden (Ablichtungen aus dem Protokollbuch) in keiner Weise gewürdigt worden seien, so ist dazu zu bemerken, daß gemäß § 115 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln haben, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Unnötige Sachverhaltsermittlungen braucht die Abgabenbehörde nicht durchzuführen und etwa einen vom Abgabepflichtigen nicht bestrittenen Sachverhalt unter Beweis stellen (vgl. die von Reeger-Stoll, Die Bundesabgabenordnung⁵, auf Seite 168 Abs. 2 zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes). Entgegen der Auffassung der beschwerdeführenden Partei hat sich die belangte Behörde unter anderem ausdrücklich auf die Vorhaltbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 14. Jänner 1976 und damit auch auf die dieser angeschlossenen Ablichtungen aus dem Protokollbuch über die Vorstands- und Aufsichtsratssitzungen der beschwerdeführenden Partei gestützt. Dadurch hat die belangte Behörde mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck gebracht, daß sie in sachlicher Beziehung an der Richtigkeit des Inhaltes dieser Urkunden keinen Zweifel hatte. Da die Vernehmung der genannten Personen von der beschwerdeführenden Partei im wesentlichen zu dem Beweisthema „Art der Durchführung allfälliger Unterstützungsansuchen“ beantragt worden war, im vorliegenden Fall jedoch die von der Beschwerdeführerin vorgelegten umfangreichen Ablichtungen der zitierten Sitzungsprotokolle zu einer verlässlichen Klärung des Sachverhaltes (satzungs- und regulativmäßige Art der Durchführung der Unterstützungsansuchen) ausreichen, kann die belangte Behörde durch die allfällige Verletzung von Verfahrensvorschriften im Sinne des § 42 Abs. 2 lit. c Z. 3 VwGG

1965 zumindest keine solchen Verfahrensvorschriften verletzt haben, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Aus den dargelegten Gründen war die vorliegende Beschwerde, soweit sie sich gegen die Berufungsentscheidung der belangten Behörde vom 15. Juli 1977 richtet, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965, in der Fassung des Bundesgesetzes vom 23. Juni 1976, BGBl. Nr. 316, als unbegründet abzuweisen.

Gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG, in der Fassung des Bundesgesetzes vom 23. Juni 1976, BGBl. Nr. 316, kann gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet, nach Erschöpfung des Instanzenzuges. Dieses Erfordernis der Erschöpfung des administrativen Instanzenzuges hat zur Folge, daß immer nur der Bescheid, der von der nach der gesetzlichen Ordnung des Instanzenzuges im Einzelfall in Betracht kommenden Behörde der höchsten organisatorischen Stufe erlassen worden ist, nicht aber ein in der Angelegenheit ergangener Bescheid einer Verwaltungsbehörde niederer Instanz, vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochten werden kann (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes z. B. dessen Erkenntnis vom 30. Oktober 1958, Slg. Nr. 4788/A). Die vorliegende Beschwerde mußte daher, soweit sie sich gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 24. Juli 1975 richtet, gemäß § 34 Abs. 1 VwGG 1965 als unzulässig erkannt und ohne weiteres Verfahren zurückgewiesen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542.

W i e n , am 21. Februar 1979