

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.02.2003

Geschäftszahl

98/13/0068

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginhör, über die Beschwerde der "I Association" in W, vertreten durch Dr. Markus Tesar, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Graben 31, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 24. Februar 1998, Zl. 11-97/729/3/07, betreffend Abweisung eines Antrages auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung nach § 44 Abs. 2 BAO und Widerruf einer solchen Ausnahmegenehmigung, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.089,68 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende Partei ist ein Verein, dessen Zweck in § 3 seiner Statuten wie folgt beschrieben wird:

"Ziel und Zweck des Vereines ist es, die im Aktiv- oder Ruhestand befindlichen Angehörigen des Gendarmerie-, Kriminal-, Justizwache-, Sicherheitswache- und Zollwachendienstes, sowie die mit Aufgaben der öffentlichen Sicherheitsverwaltung betrauten Verwaltungsbeamten, insbesondere in Österreich und in aller Welt, auf der Grundlage echter Berufskameradschaft zu verbinden, sowie im Dienst verunglückte Kollegen bzw. Witwen von getöteten Kollegen, im In- und Ausland, zu unterstützen und die österreichische Bevölkerung auf allen Gebieten, die mit dem Sicherheitswesen in Zusammenhang stehen, zu informieren.

Der Verein, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn gerichtet ist, ist gemeinnützig und dient ausschließlich ideellen Zwecken.

Die Gemeinnützigkeit im Sinne des § 34 ff BAO wird in Anspruch genommen."

Die Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes werden in § 4 der Statuten folgendermaßen beschrieben:

"Der Vereinszweck soll durch die in den folgenden Punkten 1) und 2) angeführten ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.

1) Als ideelle Mittel dienen: Austausch von Erfahrungen im polizeilichen Bereich auf nationaler und internationaler Ebene in Form von berufsbezogenen Tagungen und Seminaren und daraus resultierenden Kontakten, durch die Organisation von Studien- und Bildungsreisen zur Erweiterung des Wissens und Verständnisses, durch Förderung des Jugendaustausches, Herausgabe einer Mitgliederzeitung, Publikation von Broschüren über Sicherheit, Rauschgift, Senioren und dergleichen mehr, die im öffentlichen Interesse liegen, durch Abhaltung gesellschaftlicher Veranstaltungen, den Besuch von nationalen und internationalen Kongressen und Treffen der IPA, sowie Unterstützung und Betreuung von in- und ausländischen IPA-Mitgliedern in ideeller und loyaler Haltung im Sinne des Wahlspruches 'servo per amikeco', zu deutsch 'in Freundschaft dienen'.

2) Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, Schenkungen, sonstige Zuwendungen und Subventionen."

Mit Anbringen vom 13. April 1994 verwies die beschwerdeführende Partei auf ihren Vereinszweck und darauf, dass als Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes auch eine Mitgliederzeitung sowie Broschüren über Sicherheit, Rauschgift, Senioren und dergleichen mehr herausgegeben würden. Die Druckwerke enthielten auf

ca. 50 % der Seiten bezahlte Anzeigen. Auf Grund des Ausmaßes des Anzeigenteiles wäre grundsätzlich von einem begünstigungsschädlichen Betrieb auszugehen. Es sei die Erreichung des gemeinnützigen Zweckes aber vom Zufluss an Geldern für Inserate abhängig, weil die beschriebenen Zielsetzungen, die auch von zahlreichen namhaften Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens unterstützt würden, naturgemäß das Vorhandensein einer größeren Geldmenge benötigten. Selbstverständlich würden die Einnahmen aus den Inseraten den gemeinnützigen Zwecken des Vereines zugeführt. Es werde daher gemäß § 44 Abs. 2 BAO eine Ausnahmegenehmigung beantragt und ersucht, den Verein von der Abgabepflicht gänzlich zu befreien.

Auf Grund dieses Antrages erließ die belangte Behörde am 27. Juni 1994 einen Bescheid mit folgendem Spruch:

"An die

(beschwerdeführende Partei)

Betrifft: Antrag auf Entscheidung gemäß § 44 Abs. 2 BAO

Bescheid

Auf Antrag der (beschwerdeführende Partei) wird gemäß § 44 Abs. 2 BAO von der Geltendmachung der nach § 44 Abs. 1 BAO eingetretenen vollen Abgabepflicht bis auf Widerruf insoweit abgesehen, als dem Verein alle Begünstigungen, die in den einzelnen Abgabegesetzen bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke vorgesehen sind, weiterhin gewährt werden.

Hinsichtlich des Gewerbebetriebes (Herausgabe einer Mitgliederzeitung) kommt dem Verein eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige Zwecke nicht zu.

Diese Bewilligung gilt rückwirkend für sämtliche offenen Veranlagungen, im Übrigen für sämtliche Tatbestände, die nach Wirksamwerden dieses Bescheides verwirklicht werden.

Die Bewilligung ist davon abhängig, dass die Erträge der gesamten betrieblichen Tätigkeit zur Erfüllung der begünstigten Zwecke verwendet werden."

In der Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass der Verein zu den in § 1 Abs. 2 Z. 1 KStG 1988 genannten sonstigen juristischen Personen des privaten Rechtes zähle und nach den Satzungen an sich gemeinnützige Zwecke verfolge. Es komme ihm aber wegen des im Spruch genannten, von ihm unterhaltenen Gewerbebetriebes eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet gemäß §§ 34 ff BAO und den einzelnen Abgabenvorschriften nicht zu. Die belangte Behörde halte die Voraussetzungen für die Erteilung einer Ausnahmegenehmigung grundsätzlich für gegeben, die erteilte Ausnahmegenehmigung entspreche dem im Ansuchen gestellten Begehren. Unberührt von dieser Bewilligung blieben allfällig vom Verein unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, bei denen eine Abgabepflicht nach § 45 Abs. 1 BAO vorliege.

Mit Anbringen vom 27. November 1997 verwies die beschwerdeführende Partei auf die ihr mit Bescheid vom 27. Juni 1994 erteilte Ausnahmegenehmigung hinsichtlich der Herausgabe einer Mitgliederzeitung und brachte vor, dass sie nunmehr auch Telefonwertkarten herausgeben wolle, welche mit entsprechenden Informationen über das Sicherheitswesen bedruckt sein würden. Die erzielten Einnahmen aus dem Verkauf der Telefonwertkarten würden zur Gänze dem gemeinnützigen Zweck zugeführt werden. Es werde beantragt, "die bestehende Ausnahmegenehmigung weiter aufrecht zu halten und die Herausgabe der Telefonwertkarten in den begünstigungsschädlichen Bereich miteinzubeziehen".

Das von der belangten Behörde um Stellungnahme zu diesem Antrag ersuchte Finanzamt für Körperschaften berichtete der belangten Behörde, dass ihm keine Informationen vorlägen, wonach sich die Tätigkeit des Vereines seit dem 27. Juni 1994 grundsätzlich geändert hätte, weshalb gegen die antragsgemäße Erledigung dieses Antrages keine Bedenken bestünden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid traf die belangte Behörde ihre Entscheidung mit folgendem Spruch:

"An die

(beschwerdeführende Partei)

BESCHEID

Der Antrag der (beschwerdeführenden Partei) vom 27. November 1997 auf Erteilung einer Ausnahmegenehmigung gem. § 44 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) wird als unbegründet abgewiesen. Darüber hinaus wird die am 27. Juni 1994 unter GZ ... gem. § 44 Abs. 2 BAO erteilte Ausnahmegenehmigung widerrufen."

Wesentlich für die Erteilung einer Ausnahme nach § 44 Abs. 2 BAO sei, führte die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides aus, dass der antragstellende Verein die in den §§ 34 ff BAO normierten Voraussetzungen für die Annahme abgabenrechtlich begünstigter Zwecke sowohl nach Satzung als auch nach tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich, unmittelbar und überwiegend im Bundesgebiet erfülle. Gemeinnützig seien nach § 35 Abs. 1 BAO nur solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert werde, während Berufs- und Wirtschaftsinteressenvereine die den Normen entsprechenden allgemeinen und speziellen Interessen der Mitglieder zu vertreten hätten und daher nicht gemeinnützig seien. Der

statutenmäßige Zweck des beschwerdeführenden Vereines enthalte primär und überwiegend die Förderung der allgemeinen und speziellen beruflichen Interessen der Mitglieder, deren Mitgliedschaft auf die im Aktiv- oder Ruhestand befindlichen Angehörigen des Gendarmerie-, Kriminal-, Justizwache-, Sicherheitswache- und Zollwachendienstes sowie die mit Aufgaben der öffentlichen Sicherheitsverwaltung betrauten Verwaltungsbeamten beschränkt sei. Die Förderung der Allgemeinheit sei nach den Satzungsbestimmungen lediglich mittelbar und von untergeordneter Bedeutung. Aus diesem Grund sei auch die bereits am 27. Juni 1994 erteilte Ausnahmegenehmigung zu widerrufen gewesen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 34 Abs. 1 BAO sind die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, an die Voraussetzungen geknüpft, dass die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient.

Gemeinnützig sind nach § 35 Abs. 1 BAO solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

Nach § 35 Abs. 2 BAO liegt eine Förderung der Allgemeinheit nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung der Kunst und Wissenschaft, der Gesundheitspflege, der Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge, der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen, des Körpersports, des Volkswohnungswesens, der Schulbildung, der Erziehung, der Volksbildung, der Berufsausbildung, der Denkmalpflege, des Natur-, Tier- und Höhlenschutzes, der Heimatkunde, der Heimatpflege und der Bekämpfung von Elementarschäden.

Ausschließliche Förderung liegt nach § 39 Z. 1 BAO u.a. nur dann vor, wenn die Körperschaft, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt.

Unmittelbare Förderung liegt nach § 40 Abs. 1 BAO vor, wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt, was auch durch einen Dritten geschehen kann, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

§ 41 Abs. 1 BAO schließlich ordnet an, dass die Satzung der Körperschaft eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben muss; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

Nach § 44 Abs. 1 BAO kommt einer Körperschaft, die einen Gewerbebetrieb oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb unterhält, eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet wegen Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke nicht zu.

Die Finanzlandesdirektion ist jedoch nach § 44 Abs. 2 BAO ermächtigt, von der Geltendmachung einer Abgabepflicht in den Fällen des Abs. 1 ganz oder teilweise abzusehen, wenn andernfalls die Erreichung des von der Körperschaft verfolgten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes vereitelt oder wesentlich gefährdet wäre. Eine solche Bewilligung kann von Bedingungen und Auflagen abhängig gemacht werden, die mit der Erfüllung der gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke zusammenhängen oder die Erreichung dieser Zwecke zu fördern geeignet sind. Örtlich zuständig ist jene Finanzlandesdirektion, in deren Bereich die Abgabenbehörde erster Instanz gelegen ist, die für die Erhebung der Umsatzsteuer der Körperschaft zuständig ist oder es im Fall der Umsatzsteuerpflicht der Körperschaft wäre.

Eine Änderung oder Zurücknahme eines Bescheides, der Begünstigungen, Berechtigungen oder die Befreiung von Pflichten betrifft, durch die Abgabenbehörde, die den Bescheid erlassen hat, ist nach der Bestimmung des § 294 Abs. 1 BAO - soweit nicht Widerruf oder Bedingungen vorbehalten sind - nur zulässig,

a) wenn sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert haben, die für die Erlassung des Bescheides maßgebend gewesen sind, oder

b) wenn das Vorhandensein dieser Verhältnisse auf Grund unrichtiger oder irreführender Angaben zu Unrecht angenommen worden ist.

Ein auf § 44 Abs. 2 BAO gestützter Bescheid ist ein solcher, der dem Regelungsregime des § 294 BAO unterliegt (zutreffend Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung², Tz 10 zu § 44 BAO und Tz 3 zu § 294 BAO mit weiteren Nachweisen).

Vom Vorbehalt eines Widerrufs im Sinne der gesetzlichen Anordnung des § 294 Abs. 1 BAO in einem Bescheid kann nur dann gesprochen werden, wenn der vorbehaltene Widerruf determiniert ist, sodass der den Vorbehalt des Widerrufs enthaltende Bescheid erkennen lässt, unter welchen Umständen der Widerruf in

Betracht kommt (siehe Ritz, a.a.O., Tz 7 zu § 294 BAO und insbesondere das auch dort zitierte hg. Erkenntnis vom 17. September 1997, 93/13/0072). Da der nach § 44 Abs. 2 BAO erlassene Bescheid der belangten Behörde vom 27. Juni 1994 eine Determinierung des darin vorbehaltenen Widerrufs nicht erkennen lässt, stünde die im zweiten Satz des Spruches des nunmehr angefochtenen Bescheides getroffene Entscheidung der belangten Behörde mit dem Gesetz nur dann im Einklang, wenn eine der in § 294 Abs. 1 lit. a oder lit. b BAO normierten Tatbestandsvoraussetzungen verwirklicht wäre. Dass dies der Fall ist, hat die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides nicht festgestellt (zu den Begründungsanforderungen eines nach § 294 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheides siehe ergänzend das hg. Erkenntnis vom 26. September 2000, 99/13/0200). Es geht die belangte Behörde vielmehr, wie der Begründung des angefochtenen Bescheides entnommen werden muss, rechtlich vom Erfordernis der Verwirklichung der in § 294 Abs. 1 lit. a oder b BAO genannten Tatbestandsvoraussetzungen offensichtlich ebenso wenig aus wie von der Tatsache einer Verwirklichung eines solchen Tatbestandes im Beschwerdefall.

In seinem im zweiten Satz des Spruches getroffenen Abspruch erwies sich der angefochtene Bescheid damit schon deshalb als inhaltlich rechtswidrig.

Darüber hinaus teilt der Verwaltungsgerichtshof aber auch die rechtliche Beurteilung der belangten Behörde nicht, in welcher sie vermeinte, dass die Satzung des beschwerdeführenden Vereines keine unmittelbare und im Sinne des § 39 Z. 1 BAO ausschließliche Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 35 BAO vorsähe.

Der belangten Behörde ist darin beizupflichten, dass der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, dass in der Förderung beruflicher Interessen bestimmter Stände, Personengruppen oder Wirtschaftszweige kein gemeinnütziger Zweck erblickt werden kann (vgl. hiezu neben dem im angefochtenen Bescheid zitierten hg. Erkenntnis vom 11. April 1991, 90/13/0296, 0297, die hg. Erkenntnisse vom 30. November 1993, 90/14/0094, vom 26. Jänner 1994, 92/13/0059, und vom 20. Juli 1999, 99/13/0078).

Eine Förderung beruflicher Interessen der Vereinsmitglieder ist in den Statuten des beschwerdeführenden Vereines als Vereinszweck aber nicht formuliert worden und lässt sich dem formulierten Vereinszweck auch nicht in einer den zitierten Beschwerdefällen vergleichbaren Weise entnehmen. Als Vereinszweck ist in den Statuten neben dem - unmittelbar evident die Allgemeinheit fördernden - Vorhaben, die österreichische Bevölkerung auf allen Gebieten des Sicherheitswesens zu informieren, die Absicht zu erkennen, eine berufskameradschaftliche Verbundenheit der auf dem Sicherheitssektor tätigen Personen in Österreich und in aller Welt herzustellen, in welchem Zusammenhang auch das Vorhaben der Unterstützung im Dienst verunglückter Kollegen und der Witwen (im Dienst) getöteter Kollegen zu sehen ist. Angesichts der von der so genannten "organisierten Kriminalität" ausgehenden Bedrohungen sowie der notorischen Internationalisierung jener Personengruppen, von deren Aktivitäten Gefahren für die Sicherheit im weitesten Sinn des Wortes ausgehen, kann dem als zentralem Vereinszweck erkennbaren Bemühen um die Herstellung einer nationalen und internationalen Vernetzung und Verbundenheit der im Kampf für die Sicherheit beruflich tätigen Personen nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes das Bestreben einer Förderung der Allgemeinheit im Sinne des § 35 Abs. 2 Satz 1 BAO auch dann nicht abgesprochen werden, wenn die dadurch bewirkte Förderung der Allgemeinheit sich keinem der in § 35 Abs. 2 Satz 2 BAO demonstrativ aufgezählten Zwecke (siehe Ritz, a.a.O., Tz 4 zu § 35 BAO) zuordnen lässt.

Ist aber die Rechtsauffassung der belangten Behörde, der in der Satzung des beschwerdeführenden Vereines verankerte Zweck sei nicht als gemeinnützig anzusehen, nicht zu teilen, dann erweist sich auch der allein damit begründete Abspruch des ersten Satzes des Spruches des angefochtenen Bescheides als ohne tragfähige Stütze getroffen.

Der angefochtene Bescheid war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001; die Abweisung des Kostenmehrbegehrens beruht darauf, dass die angesprochene Umsatzsteuer im verordneten Pauschbetrag bereits enthalten ist.

Wien, am 26. Februar 2003