



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 19

GZ. RV/2299-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des V, -, vertreten durch X, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 2. April 2002, St.Nr. x, Erf.Nr. y, betreffend Gebühren und Erhöhung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheiden, jeweils vom 2. April 2002, wurden betreffend Ansuchen um Umbildung des V mit je drei Statutenexemplaren sowie zwei Ansuchen um Ausstellung einer Amtsbestätigung bei der B, die Gebühren gemäß § 14 TP 6 Abs. 1 und § 14 TP 5 Abs. 1 GebG 1957 (GebG) für vier Eingaben und sechs Beilagen, bestehend aus insgesamt zwölf Bogen, in Höhe von insgesamt 95,93 Euro (entspricht S 1.320,00), sowie eine Gebührenerhöhung von 47,96 Euro (entspricht S 660,00) festgesetzt, weil die Gebühr nicht vorschriftsmäßig entrichtet worden war.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Eingewendet wurde, der Verein sei gemeinnützig im Sinne der §§ 34ff BAO und in seiner Tätigkeit ausschließlich und unmittelbar im Sinne der Befreiungsbestimmung des § 2 Z 3 GebG tätig. Es gäbe sonst keine Tätigkeiten, alle Tätigkeiten des Vereins beträfen die Förderung von blinden oder sehbehinderten Personen. Der Verein erbringe seine Tätigkeit unmittelbar und bediene sich keiner anderen Organisationen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Im dagegen eingebrachten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ausgeführt, die Begründung der Berufungsvorentscheidung sei mangelhaft. Es würde zwar ausgeführt, bestimmte Punkte würden für eine Gebührenbefreiung nicht ausreichen - die dort erwähnten seien aber anscheinend erfüllt – jedoch werde nicht ausgeführt, welche geforderten Punkte nicht erfüllt würden. Da der Verein ausschließlich auf die Unterstützung blinder – somit hilfsbedürftiger Personen – gerichtet sei, schienen alle Voraussetzungen vorhanden.

In seiner Berufungsentscheidung vom 24. Juni 2005 vertrat der unabhängige Finanzsenat die Auffassung, die Begünstigungsbestimmung des § 2 Z 3 GebG stehe zu, gab der Berufung statt und hob die angefochtenen Bescheide auf.

Gegen diese Berufungsentscheidung hat das Finanzamt A Amtsbeschwerde erhoben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Bescheid (Berufungsentscheidung) des unabhängigen Finanzsenates mit Erkenntnis vom 23. November 2005, Zl. 2005/16/0209, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides (Berufungsentscheidung) durch den Verwaltungsgerichtshof tritt das Verfahren in jene Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat. Der unabhängige Finanzsenat hat daher in einem fortgesetzten Verfahren neuerlich über die Berufung zu entscheiden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem obzitierten Erkenntnis folgende Rechtsanschauung dargetan:

"Nach § 2 Z. 3 GebG 1957 sind von der Entrichtung von Gebühren öffentlich-rechtliche Körperschaften, weiters alle Vereinigungen, die ausschließlich wissenschaftliche, Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke verfolgen, hinsichtlich ihres Schriftenverkehrs mit den öffentlichen Behörden und Ämtern befreit.

Die Bundesabgabenordnung (BAO) lautet, soweit im Beschwerdeverfahren von Relevanz, in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 151/1980 sowie des Abgabenänderungsgesetzes 1997, BGBl. I Nr. 9/1998:

"... Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke

§ 34. (1) Die Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, sind an die Voraussetzung 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... .

...§ 35. (1) Gemeinnützig sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung die Allgemeinheit gefördert wird.

(2) Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nur vor, wenn die Tätigkeit dem Gemeinwohl auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellem Gebiet nützt. Dies gilt insbesondere für die Förderung ... der Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen... .

...

§ 37. Mildtätig (humanitär, wohltätig) sind solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftige Personen zu unterstützen.

§ 38. (1) Kirchlich sind solche Zwecke, durch deren Erfüllung gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften gefördert werden.

...

§ 39. Ausschließliche Förderung liegt vor, wenn folgende fünf Voraussetzungen zutreffen:

1. Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen.

...

5. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden.

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

...

§ 41. (1) Die Satzung der Körperschaften muss eine ausschließliche und unmittelbare Betätigung für einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck ausdrücklich vorsehen und diese Betätigung genau umschreiben; als Satzung im Sinn der §§ 41 bis 43 gilt auch jede andere sonst in Betracht kommende Rechtsgrundlage einer Körperschaft.

(2) Eine ausreichende Bindung der Vermögensverwendung im Sinn des § 39 Z. 5 liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes zu verwenden ist, in der Satzung (Abs. 1) so genau bestimmt wird, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck als gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich anzuerkennen ist.

...

§ 42. Die tatsächliche Geschäftsführung einer Körperschaft muss auf ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes eingestellt sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung aufstellt.

§ 43. Die Satzung (§ 41) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 42) müssen, um die Voraussetzung für eine abgabenrechtliche Begünstigung zu schaffen, den Erfordernissen dieses Bundesgesetzes bei der Körperschaftssteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungszeitraumes, bei den übrigen Abgaben im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld entsprechen."

Für die Beurteilung der Gebührenbefreiungsbestimmung nach § 2 Z. 3 GebG 1957 sind auch die Vorschriften der §§ 34 ff BAO über das Gemeinnützigkeitsrecht von Bedeutung, wobei jedoch zu beachten ist, dass die Gebührenbefreiung nach § 2 Z. 3 GebG 1957 gemeinnützige Zwecke im Sinne des § 35 BAO selbst nicht erfasst (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band I, Rz. 36 zu § 2 GebG). Mit der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft (im Sinne der §§ 34 ff BAO) ist keineswegs eine generelle Gebührenbefreiung verbunden (vgl. Fellner, aaO, Rz. 37 zu § 2 GebG mwN).

Nach einhelliger Meinung ist der Begriff "Humanität" (wie jener der Wohltätigkeit) im § 2 Z. 3 GebG 1957 dem Begriff "mildtätig" im § 37 BAO gleichgestellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. April 1991, Zl. 90/15/0168, mwN).

Nach dem im § 41 Abs. 1 BAO zum Ausdruck kommenden Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit müssen die Satzungszwecke und die Art der Verwirklichung so genau bezeichnet sein, dass auf Grund der Satzung die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die in Betracht kommenden Abgabenbegünstigungen geprüft werden können (vgl. die in Fellner, aaO, unter Rz. 45 zu § 2 GebG wiedergegebene hg. Judikatur sowie Stoll, BAO-Kommentar, 476).

Ausgehend vom besagten Grundsatz der formellen Satzungsmäßigkeit ist im Ergebnis der Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz beizupflichten, dass der Zweck der mitbeteiligten Partei schon in Ansehung des ersten Satzes des § 2 ihrer Statuten als gemeinnützig im Sinn des § 35 BAO einzustufen ist, mögen auch die im Folgenden spezifizierten Mittel und Zwecke der mitbeteiligten Partei zudem eine Mildtätigkeit im Sinn des § 37 BAO und damit Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke im Sinn des § 2 Z. 3 GebG 1957 indizieren, ohne damit jedoch zu statuieren, dass - wie von § 2 Z. 3 GebG 1957 ausdrücklich gefordert - die begünstigten Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke "ausschließlich" verfolgt würden. Selbst unter Zuhilfenahme der von der belangten Behörde ins Treffen geführten zivilrechtlichen Auslegungsgrundsätze kann dem Auslegungsergebnis des angefochtenen Bescheides nicht gefolgt werden, dass die mitbeteiligte Partei "ausschließlich" mildtätige (humanitäre, wohltätige) Zwecke verfolgen würde. Gerade die im § 2 der Statuten im Näheren genannten Zwecke - die Förderung der Mobilität von sehbehinderten und blinden Menschen, die Vertretung der Interessen von Blindenführhundhaltern sowie sehbehinderter und blinder Menschen, die Schaffung eines Fonds, die Information der Öffentlichkeit, Medien, Behörden und gesetzgebende Organe über Anliegen von Führhundhaltern sowie sehbehinderter und blinder Menschen, die Förderung wissenschaftlicher Forschung auf diesen Gebieten, die Mithilfe bei der Erarbeitung gesetzlicher Maßnahmen und die Mithilfe bei der spezifischen Beratung von Entscheidungsträgern - sind jedenfalls auch dem Tatbestand des § 35 Abs. 2 zweiter Satz BAO ("... die Förderung der Fürsorge für mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen ...") zu subsumieren. Die im § 3 der Statuten aufgezählten ideellen und materiellen

Mittel vermögen der Satzung nicht mehr die Bedeutung einer ausschließlichen Verfolgung mildtätiger (humanitärer und wohltätiger) Zwecke zu verleihen.

Das von der belangten Behörde u.a. zitierte hg. Erkenntnis vom 7. März 1983, Zl. 82/12/0120, befasste sich mit der Auslegung des § 63 Abs. 3 RDG, BGBl. Nr. 305/1961, betreffend die Gestattung einer Nebenbeschäftigung, sodass daraus für die im vorliegenden Fall zu beantwortende Frage der ausschließlichen Verfolgung der Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke im Sinn des § 2 Z. 3 GebG 1957 nichts gewonnen werden kann.

Zutreffend verweist die Beschwerde auch darauf, dass - ausgehend vom besagten Grundsatz der formellen Satzungsmaßigkeit - die im § 2 der Statuten vorgesehene Schaffung eines Fonds zur Finanzierung bzw. Gewährung von Zuschüssen für Blindenführhunde mangels näherer Determinierung auch dem Erfordernis der unmittelbaren Förderung eines begünstigten Zweckes nicht genügt:

Die begünstigten Zwecke müssen durch die Körperschaft selbst und unmittelbar gefördert werden. Wenn Idealziele gefördert, diese aber über den Weg und mit Hilfe Dritter erreicht werden sollen, dann wäre das Unmittelbarkeitsprinzip nicht erfüllt. Die zweite Seite des Unmittelbarkeitsprinzips ist die, dass die begünstigten Zwecke direkt und nicht über selbständige Rechtsträger oder Wirtschaftskörper gefördert werden dürfen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, Zl. 94/16/0246, unter Hinweis auf Stoll, aaO, 472 f).

Eine Ausnahme von dieser Regel ist zufolge § 40 Abs. 1 zweiter Satz BAO vorgesehen, dass ein Dritter, dessen Wirken wie ein eigenes der (fördernden) Körperschaft anzusehen ist, den begünstigten Zweck für die (sodann nur mittelbar fördernde) Körperschaft erfüllt. Dieser "Dritte" kann eine natürliche oder eine juristische Person sein. Diese "Dritten" müssen jedoch in einem Weisungsverhältnis zur Trägerkörperschaft stehen. Die Weisungsgebundenheit (vertraglich, der Satzung nach) muss von der Art sein, dass die Rechtsfolgen der Handlungen des "Dritten" der Körperschaft zuzurechnen sind. Es können auch vertraglich (gesellschaftsrechtlich) abhängige juristische Personen handeln, die in ihrem Handeln der Körperschaft gegenüber verbunden sind und deren Handeln dem gemäß geeignet ist, wie ein Handeln der Körperschaft zu wirken (vgl. Stoll, aaO, 473, sowie Ritz, BAO-Kommentar2, Rz. 1 zu § 40).

Abgesehen davon, dass nach dem bisher Gesagten die im § 2 der Statuten vorgesehene Schaffung eines Fonds gerade gemeinnützigen Zwecken dienen könnte, womit die ausschließliche Verfolgung der im § 2 Z. 3 GebG 1957 genannten Zwecke verfehlt wäre, ermöglicht die vorliegende Satzung nicht nur die Einrichtung eines Sondervermögens, sondern auch diejenige eines eigenen Rechtsträgers (etwa eines Fonds im Sinne des Bundes-Stiftungs- und Fondgesetzes), der sich weder durch vertragliche noch durch gesellschaftsrechtliche Abhängigkeit von der mitbeteiligten Partei auszeichnen müsste, die die ausschließliche Verfolgung der im § 2 Z. 3 GebG 1957 genannten Zwecke sicherstellen könnte.

Letztlich ist die Beschwerde auch mit ihrem Vorbringen im Recht, dass an Hand der Statuten der mitbeteiligten Partei - und unter Anwendung des besagten Grundsatzes der formellen Satzungsmaßigkeit - auch für den Fall ihrer Auflösung oder Aufhebung oder den Wegfall ihres bisherigen Zweckes entgegen § 39 Z. 5, § 41 Abs. 2 BAO wiederum nicht die ausschließliche Verfolgung der im § 2 Z. 3 GebG 1957 genannten Humanitäts- oder Wohltätigkeitszwecke sichergestellt ist. § 16 Abs. 3 der Statuten sieht vor, dass bei Auflösung, Aufhebung oder Wegfall des bisherigen Vereinszwecks das Vermögen der mitbeteiligten Partei auf eine "gemeinnützige Organisation im Sinne der §§ 34 ff BAO zu übertragen" sei, womit eindeutig die zukünftige Förderung gemeinnütziger, nicht jedoch mildtätiger (humanitärer, wohltätiger) Zwecke festgelegt wird. Auch die im zweiten Halbsatz der genannten Statutarbestimmung vorgesehene Einschränkung, wonach die gemeinnützige Organisation (im Sinne der §§ 34 ff BAO) - soweit dies möglich ist - die gleichen oder ähnliche Zwecke wie die mitbeteiligte Partei verfolgt, fügt diesem Auslegungsergebnis insbesondere unter Bedachtnahme auf die bereits erörterten Zwecke der mitbeteiligten Partei nichts Gegenteiliges hinzu."

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsbehörden im fortgesetzten Verfahren verpflichtet, mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen. Auf Grund der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 11. Jänner 2006