

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/4/26 2006/14/0077

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.04.2007

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

KommStG 1993 §3 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Ö in W, vertreten durch Dr. Erich Ehn, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Seilerstätte 28, gegen den Bescheid der Niederösterreichischen Landesregierung vom 24. Jänner 2005, Zl. IVW3-BE-3171501/002-2004, betreffend Rückzahlung der für den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis 30. April 2000 entrichteten Kommunalsteuer (mitbeteiligte Partei: Marktgemeinde Laxenburg, Schlossplatz 7-8, 2361 Laxenburg), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Land Niederösterreich hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der beschwerdeführende Verein stellte am 19. Dezember 2000 einen Antrag an die mitbeteiligte Partei auf Rückerstattung der in den "Jahren ab 1994 bis 2000 zuviel abgeführten Kommunalsteuer", dem die mitbeteiligte Partei mit Bescheid vom 17. März 2003 nicht entsprach. In der Begründung dieses Bescheides wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe einen Antrag auf "Kommunalsteuer-Pauschalierung" ab 1994 dergestalt gestellt, dass lediglich 5 % der Bruttogehaltssumme kommunalsteuerpflichtig seien und die darüber hinaus entrichtete Kommunalsteuer rückzuerstatten sei. Die bisherige steuerliche Vertretung habe nämlich verkannt, dass der beschwerdeführende Verein keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 3 KommStG ausübe, sondern im weitaus überwiegenden Umfang durch echte Subventionen vom Bundesministerium für Wirtschaft und Forschung, vom Bundeskanzleramt und vom Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten finanziert werde. Die Subventionseinnahmen stünden zu den auftragsbezogenen Einnahmen etwa im Verhältnis von 95 % zu 5 %.

Nach Zitierung der §§ 1, 3 Abs. 1, 5 Abs. 1, 9 und 11 Abs. 3 KommStG 1993 hielt der erstinstanzliche Bescheid lediglich fest, dass sich die für den Zeitraum vom 1. Jänner 1994 bis 30. April 2000 gelegten Kommunalsteuererklärungen als richtig erwiesen hätten und somit spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass der betriebliche (unternehmerische) Bereich eines Vereins alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten umfasse, während der außerbetriebliche (nicht unternehmerische) Bereich eines Vereins die Tätigkeiten betreffe, welche ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrung der Gesamtbelange seiner Mitglieder bewirke. Die Behörde habe es unterlassen, die zur korrekten rechtlichen Beurteilung erforderlichen Sachverhaltselemente festzustellen. Dem Beschwerdeführer würden die Subventionen ausschließlich zur Verwirklichung des statutarischen und gemeinnützigen Zweckes im Bereich der Wissenschaft und Forschung gewährt. Aufgabe des beschwerdeführenden Vereins sei nach dem § 2 der Vereinssatzungen, wissenschaftliche Forschungen zu Fragen der internationalen Politik zu betreiben. Seine Gründung sei im Jahr 1978 seitens des Bundeskanzlers und der Unterrichtsministerin erfolgt. Mitglieder des beschwerdeführenden Vereins seien Vertreter der österreichischen Bundesregierung sowie Vertreter der österreichischen Verwaltung und Diplomatie. Die Finanzierung sei ausschließlich bei der Republik Österreich, insbesondere beim Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung, gelegen. Dem Einnahmenschlüssel der Jahre 1994 bis 2000 sei zu entnehmen, dass zumindest 95 % der Gesamteinnahmen auf Subventionen entfielen, sodass jedenfalls in diesem Prozentsatz von der Bruttogehaltssumme keine Kommunalsteuer zu entrichten gewesen wäre.

Mit Bescheid vom 22. Juni 2004 gab der Gemeindevorstand der mitbeteiligten Partei der Berufung keine Folge.

Der Berufungsbescheid beschäftigte sich mit der Rechtslage zum kommunalsteuerrelevanten Unternehmensbereich eines Vereins und führte aus, von einem solchen sei einerseits auszugehen, wenn der Verein seinen Vereinszweck dadurch erfülle, dass er nach außen Aktivitäten entfalte, die im individuellen Interesse der Mitglieder lägen (beispielsweise Wahrnehmung der konkreten beruflichen, wirtschaftlichen, standespolitischen oder persönlichen - auch politischen - Interessen der Mitglieder), weil die Leistung des Vereins sodann gegenüber den Vereinsmitgliedern direkt erbracht werde und es sich bei dem Mitgliedsbeitrag um einen so genannten unechten Mitgliedsbeitrag handle. Von einem kommunalsteuerrechtlich relevanten Unternehmensbereich sei weiters auszugehen, wenn der Verein den Vereinszweck dadurch erfülle, dass er Leistungen an Dritte erbringe, die im individuellen Interesse des Dritten lägen, jedoch von den Mitgliedern des Vereins finanziert würden. Die Leistungsbeziehung bestehe in diesem Fall zwischen dem Verein und dem Dritten, der Adressat der Vereinsleistung sei. Die umsatzsteuerliche und damit kommunalsteuerliche Behandlung der Mitgliedsbeiträge des Vereins hänge davon ab, ob die Mitgliedsbeiträge für eine Entgeltsauffüllung gedacht seien, diese für Vereinstätigkeiten im individuellen Interesse Dritter auch geleistet würden und daher als Entgelt von dritter Seite anzusehen seien. Sofern der Vereinszweck durch ein Verhalten gegenüber einem unbestimmten Adressatenkreis erfüllt werde, erbringe der Verein keine Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn, sodass insoweit auch kommunalsteuerlich kein relevanter Unternehmensbereich gegeben sei. Bei Finanzierung von Forschungsarbeiten liege kein steuerbarer Zuschuss vor, wenn die Finanzierung nicht im eigenen Interesse des Zahlenden erfolge, sondern deswegen, weil ein öffentliches Interesse an der Durchführung des Forschungsprojektes bestehe. Ein umsatzsteuerlich (und damit auch kommunalsteuerlich) relevanter Unternehmensbereich sei bei einem Verein immer dann gegeben, wenn der Verein Leistungen gegenüber Dritten erbringe, die von diesen auch honoriert würden oder wenn der Verein von seinen Mitgliedern unechte Mitgliedsbeiträge bzw. unechte Zuschüsse (Subventionen) von Dritten für Vereinsleistungen erhalte, die im individuellen Interesse (anderer) Dritter, d.h. bestimmter Adressaten, lägen.

Nach § 2 der vorgelegten Vereinsstatuten bestehe der Vereinszweck darin, auf eigene Initiative oder über Auftrag wissenschaftliche Forschungen zu Fragen der internationalen Politik zu betreiben. Dieser Vereinszweck werde gemäß § 3 des Vereinsstatutes mittels "Durchführung von eigeninitiierten Forschungsprojekten, Durchführung von Forschungsaufträgen, Vergabe von Forschungsaufträgen sowie wissenschaftliche Publikationen, Veranstaltung von Vorträgen, Symposien, Seminaren etc." erreicht. Die dafür erforderlichen Mittel würden nach § 3 des Vereinsstatutes durch Mitgliedsbeiträge, freiwillige Beiträge mit oder ohne besondere Zweckbestimmung, private und öffentliche Subventionen, Spenden, Publikationen und sonstige Leistungen sowie sonstige Zuwendungen aufgebracht.

Damit ergebe sich in Bezug auf die Kommunalsteuerpflicht des Beschwerdeführers, dass hinsichtlich der (entgeltlichen) Durchführung von Forschungsaufträgen, des Vertriebes von wissenschaftlichen Publikationen und der Abhaltung von entgeltlichen Veranstaltungen (Vorträge, Symposien, Seminare etc.) unzweifelhaft davon auszugehen sei, dass diesbezüglich ein kommunalsteuerrechtlich relevanter Unternehmensbereich im Sinne des § 3 Abs. 1 KommStG 1993 vorliege. Dies deshalb, weil "die Adressaten dieser Vereinstätigkeiten direkt (unmittelbar)

Entgelte für diese Tätigkeiten zu entrichten haben". Bezüglich der in den Vereinsstatuten festgelegten Durchführung von eigeninitiierten Forschungsprojekten sei ebenfalls ein umsatzsteuer- und kommunalsteuerrechtlich relevanter Unternehmensbereich gegeben. Es sei davon auszugehen, dass die Vereinsmitgliedschaften in der Regel nur im Hinblick auf den Vereinszweck - satzungsgebote bzw. auftragsorientierte wissenschaftliche Forschungen zu Fragen der internationalen Politik zu betreiben - eingegangen würden, somit nur deshalb, weil der beschwerdeführende Verein Vereinsaktivitäten nach außen entfalte, die im persönlichen (wirtschaftlichen, beruflichen, ideologischen etc.) und individuellen Interesse der Mitglieder lägen. Dafür seien die Vereinsmitglieder bereit, Mitgliedsbeiträge anstelle eines dafür zu leistenden Entgelts aufzubringen, um "Zugang zu den für sie interessierenden Forschungsergebnissen zu erhalten". Dieser Umstand sei auch den Vereinsorganen des Beschwerdeführers bewusst, weshalb die satzungsgebundenen Forschungstätigkeiten auf die Interessen der Vereinsmitglieder "ausgerichtet werden". Bei den Zahlungen der Mitglieder des Beschwerdeführers lägen deshalb "bei richtiger rechtlicher Betrachtung" unechte Mitgliedsbeiträge vor, die Entgeltfunktion hätten und einen Leistungsaustausch beinhalteten. Von einem solchen Leistungsaustausch sei jedenfalls auszugehen, ebenso "wie vergleichsweise ein solcher Leistungsaustausch gegeben wäre, wenn die Vereinsmitglieder einen Dritten beauftragt hätten, um in dieser Form" - wie dies durch den beschwerdeführenden Verein erfolge - zu den Forschungsergebnissen zu gelangen.

Auch die gewährten Zuschüsse und Subventionen Dritter - wie im Beschwerdefall der angeführten Ministerien und des Bundeskanzleramtes - stünden in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den satzungsgebundenen Vereinstätigkeiten, welche spezielle Vereinsleistungen des Beschwerdeführers "gegenüber seinen Vereinsmitgliedern sind". Diese Preisauffüllung bzw. Preisabdeckung in Form von Subventionen werde nämlich nur deshalb von den Zuschussgebern gewährt, weil der Verein spezifische Leistungen im Leistungsaustausch gegenüber seinen Vereinsmitgliedern erbringe. Auch bei den satzungsgebundenen Forschungstätigkeiten sei - auf Grund des individuellen Interesses der Vereinsmitglieder an diesen Forschungstätigkeiten - von einem umsatzsteuerlich und damit auch kommunalsteuerlich relevanten Unternehmensbereich auszugehen. Wenn die satzungsgebote Forschungstätigkeit zu einem direkten Leistungsaustausch gegenüber den Vereinsmitgliedern führe, könne es auch nicht darauf ankommen, ob die Subventionen aus öffentlichen oder privaten Mitteln stammten. Der beschwerdeführende Verein betreibe damit nach Ansicht der Berufungsbehörde "sowohl mit seinem satzungsgebundenen Forschungsprojekten, als auch mit den von Dritten erteilten Forschungsaufträgen, dem Vertrieb wissenschaftlicher Publikationen und seiner Veranstaltungstätigkeit" ein Unternehmen im Sinne des UStG und im Sinne des KStG 1993. Die diesbezüglichen in der Betriebsstätte in der mitbeteiligten Gemeinde bezahlten Arbeitslöhne seien daher kommunalsteuerpflichtig. Eine Kommunalsteuerbefreiung nach § 8 Z 2 KommStG 1993 komme mangels Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen im Übrigen nicht in Betracht.

In der gegen den Berufungsbescheid erhobenen Vorstellung kritisierte der Beschwerdeführer, dass die von der Berufungsbehörde verwendete Argumentation für einen Verein überhaupt keine Möglichkeit zu Tätigkeiten mehr offen lasse, die nicht dem Unternehmensbereich zuzurechnen wären. Es sei nämlich kaum ein Fall denkbar, in dem Mitgliedsbeiträge nicht auch teilweise im Interesse der Mitglieder gezahlt würden und konkrete Leistungen des Vereins an einen bestimmten oder bestimmbaren Personenkreis auslösten. Gleiches gelte für Subventionen, die ebenfalls in vielen Fällen eine konkrete Leistung eines gemeinnützigen Vereines erst ermöglichten. Darüber hinaus vertrete die Behörde die Ansicht, dass eine Kommunalsteuerpflicht auch dann eintrete, wenn der Verein Leistungen an Dritte erbringe, die im individuellen Interesse des Dritten lägen, jedoch von den Mitgliedern des Vereines finanziert würden. Als "einzige Lücke" bleibe nach der Argumentation der Berufungsbehörde für Vereine die Leistungserbringung an einen unbestimmten - und offenbar auch unbestimmbaren - Adressatenkreis. Insofern sei der Berufungsbehörde auch bei der Vereinstätigkeit der Beschwerdeführerin, die ausschließlich im Bereich der Forschung liege, die Subsumtion selbst unter die von ihr "weit konstruierte Kommunalsteuerpflicht" schwer gefallen.

Der Berufungsbehörde sei darin Recht zu geben, dass kein die Kommunalsteuerpflicht auslösender Zuschuss vorliege, wenn die Finanzierung nicht im eigenen Interesse des Zahlenden, sondern auf Grund eines gegebenen öffentlichen Interesses an der Durchführung des Forschungsprojektes erfolge. Damit sei es aber "umso unverständlicher", wenn der Berufungsbescheid "unzweifelhaft" davon ausgehe, dass der beschwerdeführende Verein bei Forschungsaufträgen unternehmerisch im Sinne des KommStG 1993 handle. Nach dieser Sichtweise müsste auch der gesamte Bereich der Universitäten und außeruniversitären Forschungsinstitute dem kommunalsteuerlich relevanten Bereich zugeordnet werden. Der Beschwerdeführer sei "tatsächlich ein universitärer 'Vorposten' und daher in gleicher Weise wie die

Universitäten selbst zu behandeln". Die diesen Forschungsvereinen etwa im Sinne des begünstigten Empfängerkreises nach § 4 EStG gewidmeten finanziellen Mittel könnten nicht dazu führen, beim Empfänger die Kommunalsteuerpflicht zu begründen. Auch bleibe die Berufungsbehörde jegliche Andeutung eines Beweises schuldig, warum im konkreten Fall die wirtschaftlichen Belange der Mitglieder oder Subventionsgeber - also der Republik Österreich - im Sinne einer unternehmerischen Leistungserbringung gefördert würden. Die Behörde verwechsle offensichtlich öffentliches Interesse, das im vorliegenden Fall gegeben sei, mit der Privatwirtschaftsverwaltung der öffentlichen Hand. Die gewährten Zuschüsse und Subventionen der Ministerien und des Bundeskanzleramtes stünden zwar zweifellos in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der satzungsgebotenen Vereinstätigkeit, zumal sie ansonsten gar nicht hätten gewährt werden dürfen, ebenso "klar ist aber auch, dass es sich bei diesen Subventionen weder um unechte Mitgliedsbeiträge noch um Entgelte für unternehmerische Leistungen handelt". Der Zweck dieser Subventionen sei es, den Verein, der "im öffentlichen Interesse des seinerzeitigen Bundeskanzlers" gegründet worden sei, wirtschaftlich "am Leben zu halten, da andernfalls die Forschungstätigkeit im universitären Rahmen und damit wesentlich kostenintensiver erbracht werden müsste". Die Subventionen hätten den Bestand des Institutes als solches im öffentlichen Interesse ermöglicht und gewährleistet. Es sei kein vernünftiger Grund zu erkennen, die Subventionen einem unternehmerischen Zweck zuzuordnen und damit die Tätigkeit der Mitarbeiter bzw. deren Entlohnung (die im Übrigen dem Besoldungsschema von Universitätsangehörigen folge) der Kommunalsteuer zu unterwerfen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Vorstellung als unbegründet ab. Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, das Vorstellungsbegehren lasse sich im Wesentlichen auf die Frage reduzieren, ob angesichts der umfangreichen Subventionen an den Beschwerdeführer diese als sogenannte "echte Mitgliedsbeiträge zu werten seien, die nach der herrschenden Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes keine Kommunalsteuerpflicht nach sich zögen". Der Beschwerdeführer sei ein privater Verein, der sich zu 95 % durch Einnahmen aus Subventionen finanziere. Der Zweck des Vereins liege im Bereich der völkerrechtlichen Forschungstätigkeit.

Nach § 3 KommStG 1993 seien Arbeitslöhne nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen. Vereine, die weder ihren Mitgliedern noch Dritten gegenüber Leistungen im Leistungsaustausch erbrächten, seien umsatzsteuer- und kommunalsteuerrechtlich keine Unternehmer, sodass bei diesen die Kommunalsteuerpflicht daher vollständig entfalle. Es sei von Bedeutung, ob seitens der Mitglieder Einkommen aufgewendet werde, um eine Leistung, die im individuellen Interesse der Mitglieder liege, zu erhalten, bzw. ob eine Leistung veranlasst oder finanziert werde, die im individuellen Interesse eines Dritten liege. Maßgebend sei somit, ob der Verein einem bestimmten oder bestimmbaren Adressatenkreis gegenüber eine Leistung erbringe und dafür eine Gegenleistung erhalte, die im inneren Zusammenhang mit der Vereinsleistung stehe. Daran fehle es jedenfalls, wenn sich die Tätigkeit des Vereins an einen unbestimmten Adressatenkreis richte, der sich auch nicht im Zuge der Leistungserbringung konkretisiere. Wenn ein Verein in Erfüllung des Vereinszweckes nach außen Aktivitäten entfalte, die im individuellen Interesse der Mitglieder lägen, werde gegenüber dem Mitglied eine Leistung erbracht und der Mitgliedsbeitrag sei als unecht anzusehen. Würden vom Verein in Erfüllung des Vereinszweckes Leistungen an Dritte erbracht, die im individuellen Interesse des Dritten lägen, jedoch von Mitgliedern des Vereines finanziert würden, dann bestünde die Leistungsbeziehung in diesem Fall zwischen dem Verein und dem Dritten. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Mitgliedsbeiträge hänge in diesem Fall davon ab, ob sie für eine Entgeltsauffüllung gedacht seien "und daher aus der Sicht der Leistungsadressaten als Entgelt von dritter Seite anzusehen sind". Ein Zuschuss bzw. eine Subvention (aber auch die Mitgliedsbeiträge) seien als Entgelt von dritter Seite anzusehen, wenn sie der Verein als zusätzliches Entgelt in Hinblick auf eine umsatzsteuerrechtliche Leistung an einen vom Zuschussgeber bzw. Vereinsmitglied verschiedenen Leistungsempfänger erhalte.

Im "Lichte" der Statuten des Beschwerdeführers sei hinsichtlich der entgeltlichen Durchführung von Forschungsaufgaben, des Vertriebs von wissenschaftlichen Publikationen und der entgeltlichen Veranstaltung von Vorträgen, Seminaren etc. ein Unternehmensbereich gegeben, "wenn die Adressaten dieser Vereinstätigkeiten direkt und unmittelbar Entgelte dafür zu entrichten haben". Bei der Durchführung der eigeninitiierten Forschungsprojekte müsse davon ausgegangen werden, dass die Vereinsmitgliedschaften meist nur in Hinblick auf den Vereinszweck - satzungsgebotene bzw. auftragsorientierte wissenschaftliche Forschungen zu Fragen der internationalen Politik zu betreiben - eingegangen würden. Der Beitritt erfolge deshalb, weil der Beschwerdeführer Vereinsaktivitäten nach außen entfaltet habe, die "im persönlichen (wirtschaftlichen, beruflichen, ideologischen etc.) und individuellen Interesse der Mitglieder liegen". Dafür seien die Mitglieder bereit gewesen, die Mitgliedsbeiträge anstelle eines dafür zu

leistenden Entgelts aufzubringen. Nachdem auch die satzungsgebotenen Forschungstätigkeiten auf die Interessen der Vereinsmitglieder ausgerichtet würden, lägen unechte Mitgliedsbeiträge vor, die Entgeltfunktion hätten. Die gewährten Zuschüsse und Subventionen von Dritten stünden ebenso in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der satzungsgebotenen Vereinstätigkeit, weil "diese Preisauffüllung (bzw. Preisabdeckung) in Form der Subventionen und Zuschüsse nur deshalb gewährt wird, weil der Verein spezifische Leistungen im Leistungsaustausch gegenüber seinen Vereinsmitgliedern erbringt". Im Ergebnis sei auch bei der satzungsgebotenen Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers von einem umsatzsteuerlich relevanten Unternehmensbereich auszugehen. Nachdem die satzungsgebotene Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers "zu einem direkten Leistungsaustausch gegenüber den Vereinsmitgliedern führt, kann es nicht darauf ankommen, ob die Zuschüsse und Subventionen aus öffentlichen oder privaten Mitteln stammen".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift sowohl durch die belangte Behörde als auch die mitbeteiligte Partei erwogen:

Der beschwerdeführende Verein sieht sich in seinem gesetzlich gewährleisteten Recht auf "Nichtfestsetzung der Kommunalsteuer für den nicht-unternehmerischen Tätigkeitsbereich", den er satzungsgemäß ausübt, verletzt.

Der Kommunalsteuer unterliegen nach § 1 KommStG 1993 die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

Das Unternehmen umfasst nach § 3 Abs. 1 KommStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird. Nach § 3 Abs. 2 leg. cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Die Arbeitslöhne sind nach § 5 Abs. 3 erster Satz KommStG 1993 nur insoweit steuerpflichtig, als sie mit der unternehmerischen Tätigkeit zusammenhängen.

Da sich das KommStG 1993 zur Begriffsbestimmung des Unternehmers und zur Umschreibung des Unternehmens in § 3 der Formulierung des Umsatzsteuergesetzes bedient, leitet der Verwaltungsgerichtshof daraus ab, dass die beiden Begriffe in beiden Rechtsbereichen den gleichen Inhalt haben (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 15. Juni 2005, 2002/13/0213, mwN).

Im Erkenntnis vom 17. März 1999, 97/13/0089, VwSlg. 7.366/F, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass der unternehmerische Bereich eines Vereins alle im Rahmen eines Leistungsaustausches nachhaltig ausgeübten Tätigkeiten umfasst, während der nichtunternehmerische Bereich eines Vereines jene Tätigkeiten umfasst, die ein Verein in Erfüllung seiner satzungsgemäßen Gemeinschaftsaufgaben zur Wahrnehmung der Gesamtbelange seiner Mitglieder entfaltet. Das Abstellen auf die konkrete Gegenleistung zur Erfüllung der unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 KommStG 1993 ergibt sich auch eindeutig aus den Materialien zu dieser Gesetzesbestimmung (vgl. dazu z.B. das hg. Erkenntnis vom 17. März 1999, 97/13/0162). Zuwendungen, die ohne jeden Zusammenhang mit einem bestimmten Leistungsaustausch gegeben werden, wie Schenkungen, echte Spenden und Subventionen, zählen nicht zum Entgelt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 2003/13/0159, mwN).

In der Beschwerde wird ausgeführt, in der Begründung des angefochtenen Bescheides werde keine einzige Feststellung konkret getroffen, welche Subvention oder welcher Zuschuss für einen konkreten Leistungsaustausch gewährt worden wäre.

Bereits dieses Vorbringen führt die Beschwerde zum Erfolg:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Bescheides erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion dieses Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachtet. Die Begründung eines Bescheides muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar bleibt (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, mwN).

Schon der Berufungsbescheid der mitbeteiligten Partei entsprach diesen Anforderungen nicht. In diesem Bescheid

werden zwar die Voraussetzungen für den kommunalsteuerpflichtigen Bereich eines Vereins in allgemeiner Form abgehandelt, ohne allerdings die konkret vom beschwerdeführenden Verein ausgeübte Tätigkeit im Einzelnen in Bezug auf die jeweilige Auftragsgestaltung und -abwicklung oder auch die näheren Umstände der Subventionsgewährung festzustellen und solcherart nachvollziehbar darzustellen, inwieweit etwa die im Vereinszweck verankerte Tätigkeit, "satzungsgebote bzw. auftragsorientierte wissenschaftliche Forschungen zu Fragen der internationalen Politik zu betreiben" persönliche und individuelle Interessen der Mitglieder betroffen hätte oder "spezifische Leistungen im Leistungsaustausch" gegenüber den Vereinsmitgliedern honoriert worden wären. In welcher Form die Vereinsaktivitäten auf konkrete Interessen der Mitglieder ausgerichtet waren, blieb ebenso unbestimmt, wie die Frage, ob beispielsweise die Subventionen nicht nur dazu gedient haben, primär die Vereinstätigkeit im öffentlichen Interesse aufrecht zu erhalten oder Verluste abzudecken.

Diesen Mangel der Gestaltung der Begründung des Berufungsbescheides hat die im Vorstellungsweg angerufene belangte Behörde nicht aufgegriffen und damit die Rechtslage verkannt. Sie hat sich im Wesentlichen im angefochtenen Bescheid auf eine Wiederholung der (allgemein) abgefassten Begründung des Berufungsbescheides beschränkt, ohne offenbar zu erkennen, dass nur an Hand der konkret dargestellten "satzungsgeborenen Forschungstätigkeit" oder der Subventionszusagen beurteilt werden kann, ob die Kriterien eines "direkten Leistungsaustausches" erfüllt sind und damit Mitgliedsbeiträge und etwa auch Subventionen als Entgelt bzw. als "Preisauflüftung" angesehen werden könnten. Unverständlich ist in diesem Zusammenhang auch die in der Gegenschrift der mitbeteiligten Partei vertretene Ansicht, die belangte Behörde habe "anhand des festgestellten Sachverhaltes konkret" geprüft, ob es sich bei der Tätigkeit der Beschwerdeführerin um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 3 KommStG 1993 handle.

Der angefochtene Bescheid war somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. April 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006140077.X00

**Im RIS seit**

31.05.2007

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)