

TE Vwgh Erkenntnis 2014/9/24 2011/13/0076

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.09.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §294 Abs1;

EStG 1988 §4a Z3;

EStG 1988 §4a Z4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Vereins E in W, vertreten durch die Appiano & Kramer Rechtsanwälte Gesellschaft m.b.H. in 1010 Wien, Bösendorferstraße 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. Mai 2011, Zl. RV/2507- W/10, betreffend Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit. b EStG 1988 i.d.F. des StRefG 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der beschwerdeführende, seit 1992 bestehende Verein der Freunde eines Krankenhauses in Wien beantragte mit Schreiben vom 10. Juni 2009 seine Aufnahme in die vom Finanzamt Wien 1/23 zu führende Liste spendenbegünstigter Organisationen, wobei er sich im ersten Satz dieses Schreibens als "spendensammelnder Verein" bezeichnete.

Das Finanzamt erledigte den Antrag mit dem unangefochten gebliebenen Bescheid vom 15. Juni 2009, dessen Spruch - soweit hier wesentlich - lautete:

"Dem Antrag vom 12.06.2009 des oben angeführten Antragstellers auf Feststellung der Erfüllung der Voraussetzungen des § 4a Z. 3 und 4 EStG wird stattgegeben und festgehalten, dass die Voraussetzungen des § 4a Z. 3 und 4 EStG vorliegen und der Antragsteller mit Wirksamkeit ab 01.01.2009 zum begünstigten Empfängerkreis der mildtätigen, Entwicklungs- und Katastrophenhilfe-Einrichtungen und Einrichtungen, die Spenden sammeln, gemäß § 4a Z. 3 und 4 EStG gehört.

Dieser Bescheid ergeht unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs gemäß § 294 BAO. Der Widerruf des Bescheides erfolgt, wenn die schriftliche Rechtsgrundlage und/oder die tatsächliche Geschäftsführung, deren Überprüfung sich die Fachabteilung Spendenbegünstigungen am Finanzamt Wien 1/23 vorbehält, nicht im Sinne des § 4a Z. 3 und 4 EStG iVm §§ 34 ff BAO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des begünstigten Zweckes ausgerichtet sind."

Mit Bescheid vom 4. März 2010 widerrief das Finanzamt (mit Wirkung ab dem Tag der Veröffentlichung auf der Homepage des BMF) den Bescheid vom 15. Juni 2009. Dagegen erhob der beschwerdeführende Verein Berufung, die von der belangten Behörde nach einem Wechsel weiterer Schriftsätze und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung als unbegründet abgewiesen wurde.

Gegen diesen Berufungsbescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

1. Der Beschwerdefall betrifft § 4a EStG 1988 in der ursprünglichen Fassung des Steuerreformgesetzes 2009, BGBl. I Nr. 26, an deren Stelle mit dem Abgabenänderungsgesetz 2011, BGBl. I Nr. 76, eine vollständige Neufassung trat.

Die hier maßgebliche Urfassung lautete auszugsweise wie folgt:

"Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen

§ 4a. Als Betriebsausgaben gelten auch:

1.

(...)

2.

(...)

3.

Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen zu begünstigten Zwecken (Spenden) von:

a) Geld oder Sachen an

-

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 oder

-

Körperschaften des öffentlichen Rechts oder

-

vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes,

die zum Zeitpunkt der Zuwendung in der dafür vorgesehenen Liste des Finanzamtes Wien 1/23 (Z 4) eingetragen sind.

b) Geld an

-

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 oder

-

vergleichbare ausländische Körperschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes,

deren ausschließlicher Zweck - abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne des 7. Teilstriches der Z 4 lit. b - das Sammeln von Spenden ist und die zum Zeitpunkt der Zuwendung in der dafür vorgesehenen Liste des Finanzamtes Wien 1/23 (Z 4) eingetragen sind.

Begünstigte Zwecke sind:

-

mildtätige Zwecke im Sinne des § 37 der Bundesabgabenordnung, die im Wesentlichen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes verfolgt werden,

-

die Bekämpfung von Armut und Not in Entwicklungsländern durch Förderung der wirtschaftlichen und sozialen Entwicklung, welche zu einem Prozess des nachhaltigen Wirtschaftens und des wirtschaftlichen Wachstums, verbunden mit strukturellem und sozialem Wandel führen soll, oder

-

die Hilfestellung in nationalen und internationalen Katastrophenfällen (insbesondere Hochwasser-, Erdbeben-, Vermurungs- und Lawinenschäden).

Nicht abzugsfähig sind:

-

Mitgliedsbeiträge in Höhe der satzungsgemäß von ordentlichen Mitgliedern zu entrichtenden Beiträge, die an eine der Körperschaften im Sinne der lit. a und b bezahlt werden,

-

Zuwendungen an Körperschaften, deren Finanzierung zu einem erheblichen Teil aus Mitteln von zweckgebundenen bundesgesetzlich geregelten Abgaben erfolgt und

-

Zuwendungen, für welche die Versicherungsnummer (§ 31 ASVG) oder persönliche Kennnummer der Europäischen Krankenversicherungskarte (§ 31a ASVG) gemäß § 18 Abs. 1 Z 8 bekannt gegeben wurde.

Geldzuwendungen und der gemeine Wert von Sachzuwendungen sind insoweit abzugsfähig, als sie insgesamt 10 % des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres nicht übersteigen. Die letzten drei Sätze der Z 1 sind anzuwenden.

4. Voraussetzung für die Aufnahme in die in Z 3 jeweils genannte Liste ist

a) für Körperschaften im Sinne der Z 3 lit. a:

-

Die Körperschaft dient ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34 ff der Bundesabgabenordnung.

-

Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gemäß Z 3.

-

Die Körperschaft unterhält, abgesehen von völlig untergeordneten Nebentätigkeiten, ausschließlich solche wirtschaftliche Tätigkeiten, die unter § 45 Abs. 1, § 45 Abs. 2 oder § 47 der Bundesabgabenordnung fallen oder für welche die Begünstigungen gemäß § 45a der Bundesabgabenordnung bestehen bleiben.

-

Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10 % der Spendeneinnahmen nicht.

b) für Körperschaften im Sinne der Z 3 lit. b:

-

Die Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß Z 3 ist, abgesehen von der Mittelverwendung im Sinne des 7. Teilstriches, als ausschließlicher Zweck in der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) verankert.

-

Das mangelnde Gewinnstreben ist in der Rechtsgrundlage verankert.

-

Die tatsächliche Geschäftsführung entspricht den Vorgaben der Rechtsgrundlage und die Körperschaft entfaltet eine betriebliche Tätigkeit nur in untergeordnetem Ausmaß.

-

Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass an Mitglieder oder Gesellschafter oder diesen nahestehenden Personen keinerlei Vermögensvorteile zugewendet werden und dass gesammelte Spendenmittel ausschließlich für begünstigte Zwecke gemäß Z 3 verwendet werden. Dies gilt auch für den Fall der Auflösung der Körperschaft oder des Wegfalls des begünstigten Zweckes.

-

Die Rechtsgrundlage stellt sicher, dass jede Änderung der Rechtsgrundlage, insbesondere des Zweckes der Körperschaft, sowie die Beendigung ihrer Tätigkeit dem Finanzamt Wien 1/23 unverzüglich bekannt gegeben werden.

-

Die Körperschaft oder deren Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis) dient seit mindestens drei Jahren ununterbrochen der Sammlung von Geld für begünstigte Zwecke gemäß Z 3.

-

Die Mittelverwendung erfolgt entweder durch Weitergabe an Körperschaften im Sinne der Z 3 lit. a oder in Durchführung von Aktionen ausschließlich zu begünstigten Zwecken gemäß Z 3, wobei dazu andere Rechtsträger nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung herangezogen werden können. Im letztgenannten Fall ist die ausschließliche Verwendung der Mittel zu begünstigten Zwecken gemäß Z 3 durch die Spenden sammelnde Körperschaft sicherzustellen.

-

Die Körperschaft veröffentlicht jene Organisationen und Zwecke, denen die gesammelten Spenden zukommen.

-

Die in Zusammenhang mit der Verwendung der Spenden stehenden Verwaltungskosten der Körperschaft übersteigen 10 % der Spendeneinnahmen nicht.

Das Vorliegen der Voraussetzungen im Sinne der lit. a oder b ist von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268 ff des Unternehmensgesetzbuches entsprechenden Prüfung des Rechnungs- oder Jahresabschlusses zu bestätigen.

Diese Bestätigung ist dem Finanzamt Wien 1/23 jährlich innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Erfüllung der formalen gesetzlichen Voraussetzungen mit Bescheid zu bestätigen, die Körperschaft unter einer Steuernummer zu erfassen und sämtliche Körperschaften, die diesen Voraussetzungen entsprechen, zumindest einmal jährlich in elektronisch geeigneter Form auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen zu veröffentlichen.

Wird die Aufnahme in eine Liste erstmalig beantragt, sind die aktuelle Rechtsgrundlage, die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers für die vorangegangenen drei Wirtschaftsjahre und die Daten, unter der die Körperschaft im Zentralen Vereinsregister oder im Firmenbuch erfasst ist, dem Finanzamt zu übermitteln."

§ 124b Z 152 EStG 1988 regelte dazu noch Folgendes:

"152. § 4a Z 3 und Z 4 sowie § 18 Abs. 1 Z 8, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 26/2009, sind erstmalig auf Zuwendungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2009 getätigt werden.

Zur Aufnahme in die in § 4a Z 4 genannten Listen für das Jahr 2009 haben Körperschaften im Sinne des § 4a Z 3, die selbst bereits seit drei Jahren bestehen und die die Voraussetzungen im Übrigen erfüllen, oder aus einer Vorgängerorganisation (Organisationsfeld mit eigenem Rechnungskreis), die diese Voraussetzungen erfüllt hat,

hervorgegangen sind, zur Wahrung der rückwirkenden Spendenabzugsfähigkeit bis 15. Juni 2009 dem Finanzamt Wien 1/23 die Bestätigungen des Wirtschaftsprüfers über das Vorliegen der in § 4a Z 4 genannten Voraussetzungen zu den Abschlussstichtagen der Jahre 2006 und 2007 gemeinsam mit einer aktuellen Fassung der Rechtsgrundlage (wie Satzung, Gesellschaftsvertrag) vorzulegen. Ab dem Abschlussstichtag des Jahres 2008 gilt § 4a Z 4, sodass eine Spendenabzugsfähigkeit erst mit Eintragung in der jeweiligen Liste gegeben ist. Das Finanzamt Wien 1/23 hat die Listen für 2009 erstmalig bis 31. Juli 2009 zu veröffentlichen. Diese bis 31. Juli 2009 veröffentlichten Listen gelten für Zuwendungen ab dem 1. Jänner 2009.

(...)"

2. Der Antrag des beschwerdeführenden Vereins, der sich im Antrag als "spendensammelnd" beschrieb, bezog sich auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit. b leg. cit. "für Körperschaften im Sinne der Z 3 lit. b".

Ob die Erledigung des Antrages mit dem Bescheid vom 15. Juni 2009 dem Gesetz entsprach, was die Beschwerde in Bezug auf den Widerrufsvorbehalt in Frage zu stellen scheint, entzieht sich der Prüfung im vorliegenden Verfahren, weil der Bescheid in Rechtskraft erwuchs.

Der Verwaltungsgerichtshof hat für diesen Fall auch ausgesprochen, für die Rechtmäßigkeit des späteren Widerrufs sei "die Frage bedeutungslos, ob der Widerrufsvorbehalt im Gesetz gedeckt war" (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Dezember 1990, 91/14/0163). Sei der rechtskräftige Widerrufsvorbehalt "nicht besonders determiniert", so bedürfe es aber zureichender sachlicher Gründe für den Widerruf (vgl. darauf verweisend auch das Erkenntnis vom 8. März 1994, 90/14/0049). In einer weiteren, zum selben Fall ergangenen Entscheidung wurde dargelegt, der vorbehaltene Widerruf sei nicht an die Voraussetzungen des § 294 Abs. 1 BAO gebunden. Dies schließe "nicht aus, daß im Einzelfall eine Änderung der tatsächlichen Verhältnisse einen tauglichen Widerrufsgrund darstellen" könne (Erkenntnis vom 20. April 1993, 92/14/0226). Im Erkenntnis vom 20. Februar 1997, 95/15/0091, wurde ausgesprochen, die in § 294 Abs. 1 BAO genannten Gründe seien im Fall eines nicht besonders determinierten Widerrufsvorbehaltes "jedenfalls" zureichend. Zuletzt wurde in den Erkenntnissen vom 17. September 1997, 93/13/0072, und vom 26. Februar 2003, 98/13/0068, die Auffassung vertreten, von einem Vorbehalt im Sinne des § 294 Abs. 1 BAO könne "nur dann gesprochen werden, wenn der vorbehaltene Widerruf determiniert ist", was für den Fall eines nicht determinierten Vorbehalts bedeutet, dass "nur" die Widerrufsgründe des § 294 Abs. 1 BAO in Betracht kommen. Unbekämpft gebliebene "Vorbehaltsklauseln" ohne gesetzliche Grundlage in nicht in den Anwendungsbereich des § 294 Abs. 1 BAO fallenden, weil keine Begünstigungen, Berechtigungen oder Befreiung von Pflichten betreffenden Bescheiden wurden im Erkenntnis vom 13. Mai 2004, 2001/16/0565, als "unwirksam" gewertet.

Für den vorliegenden Fall eines Spendenbegünstigungsbescheides, der einen inhaltlich determinierten Widerrufsvorbehalt enthielt, ergibt sich aus dieser Judikaturentwicklung keine Abweichung von den im ersten der zitierten Erkenntnisse - dort freilich für einen nicht determinierten Vorbehalt - aus der Rechtskraft des den Vorbehalt enthaltenden Bescheides gezogenen Konsequenzen. Maßgeblich für die Rechtmäßigkeit des Widerrufs sind die im rechtskräftigen Bescheid vom 15. Juni 2009 dafür aufgestellten Voraussetzungen.

Problematisch ist an diesen, dass der Widerruf erfolgen soll, wenn die schriftliche Rechtsgrundlage und/oder die tatsächliche Geschäftsführung nicht "im Sinne des § 4a Z. 3 und 4 EStG iVm §§ 34 ff BAO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des begünstigten Zweckes ausgerichtet sind". Diese Formulierung in dem zwischen Körperschaften "im Sinne der Z 3 lit. a" (§ 4a lit. a leg. cit.) und Körperschaften "im Sinne der Z 3 lit. b" (§ 4a lit. b leg. cit.) nicht unterscheidenden Bescheidspruch nimmt nicht darauf Bedacht, dass letztere, nämlich die sogenannten "Spendensammelvereine", nach den zutreffenden Ausführungen in der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2009 "- mangels ausschließlicher und unmittelbarer Förderung eines begünstigten Zweckes - nicht in den Anwendungsbereich der §§ 34 ff BAO fallen", weshalb "in Z 4 lit. b eigene, den Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen im Wesentlichen entsprechende, Regeln aufgestellt" wurden (54 BlgNR XXIV. GP 11). Auf die Einhaltung dieser Regeln ist der Widerrufsvorbehalt im Kontext des mit dem Bescheid erledigten Antrages und angesichts der Bezugnahme auf "Einrichtungen, die Spenden sammeln" im ersten Satz des Bescheidspruchs im vorliegenden Fall zu beziehen.

Die Beschwerde releviert auch den Umstand, dass der Bescheid vom 15. Juni 2009 vom "Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs gemäß § 294 BAO" spricht, wozu die Beschwerde darlegt, der dann ausgesprochene Widerruf sei "genau kein solcher" gemäß § 294 BAO gewesen. Die Erwähnung dieser Bestimmung im Spruch des rechtskräftigen

Bescheides kann bei verständiger Würdigung aber nur auf den Vorbehalt bezogen werden, an dessen Fehlen die Bestimmung ausdrücklich anknüpft (vgl. in diesem Zusammenhang auch die Bezugnahmen auf den "Widerrufsvorbehalt, wie er sich im § 294 Abs. 1 BAO findet," in den zitierten Erkenntnissen vom 20. April 1993 und 20. Februar 1997).

Die belangte Behörde hat davon abgesehen auch ins Treffen geführt, der beschwerdeführende Verein habe im Antrag "angegeben", ein "spendensammelnder Verein" zu sein (Seite 12 des angefochtenen Bescheides) und sich gegenüber dem Finanzamt somit "als spendensammelnder Verein dargestellt" (Seite 16 des angefochtenen Bescheides). Stimmt die Feststellung der belangten Behörde, dass die tatsächliche Geschäftsführung dem nicht entsprach, so lagen auch "unrichtige oder irreführende Angaben" im Sinne des § 294 Abs. 1 lit. b BAO vor.

3. Der Vorwurf, der beschwerdeführende Verein sei in Wahrheit kein "spendensammelnder", gründete sich im Widerrufsbescheid des Finanzamts auf gleichlautende Angaben im "Vereinsfolder" und auf der Homepage des Krankenhauses, wonach die Mitgliedschaft sowohl bei Vollmitgliedern als auch bei fördernden Mitgliedern des Vereins mit dem "Recht auf ein Bett ohne Wartezeiten" und weiteren Serviceleistungen des Krankenhauses verbunden sei und es über "das Recht der Vereinsmitglieder auf bevorzugte Behandlung" im Krankenhaus zwischen dessen Rechtsträger und dem Verein auch eine schriftliche Vereinbarung gebe. Es handle sich insoweit "um eine versicherungsähnliche Konstruktion". Die Mitglieder zahlten Beiträge, um bei Bedarf schnell zu einem Spitalsbett zu kommen. Da die Aufnahme- und jährlichen Mitgliedsbeiträge mehr als die Hälfte der Jahreseinnahmen des Vereins ausmachten, sei dessen Haupttätigkeit nicht das Sammeln von Spenden.

In der Berufung wurde dem im Wesentlichen entgegengehalten, den Vereinsmitgliedern werde "lediglich das Recht auf stationäre Aufnahme im Krankheitsfall", aber keine Übernahme damit verbundener Kosten "zugesagt". Der Verein nehme seinen Mitgliedern als allfälligen Patienten "die Schwellenangst", indem er sie schon im Vorfeld möglicher Erkrankungen mit den Einrichtungen des Krankenhauses bekannt mache und ihnen das beruhigende Gefühl vermittele, "ihr" Krankenhaus schon vor nötiger Inanspruchnahme kennengelernt zu haben. Da das Krankenhaus ausschließlich über komfortable Zimmer mit Nassgruppen verfüge und allen Patienten das Ambiente eines Spitals der Luxusklasse vermittele, erbringe der Verein über die ideelle Anbindung an das Krankenhaus hinaus "keinerlei Zusatzleistungen".

Dazu wurde mit der Berufung ein für die Mitglieder bestimmtes Merkblatt vorgelegt, in dem es u.a. hieß, Zweck des Vereines sei "das Sammeln von Geld" für das Krankenhaus. Die den Mitgliedern "vom Verein selbst" zukommenden Begünstigungen seien "ideeller Natur". Das "ingeräumte Recht auf ein Bett im Krankheitsfall" sei "von hohem ideellen Wert". Der Verein übernehme keine Aufenthalts- oder Behandlungskosten für Mitglieder, die "Mitgliedervorteile" seien "ideeller Natur". Die in einem Informationsblatt auch angeführten "finanziellen Begünstigungen" lägen "in erster Linie darin, dass der Verein für seine Mitglieder bei Dritten Begünstigungen vereinbart hat".

Die belangte Behörde hielt dem beschwerdeführenden Verein schriftlich vor, nach dem im September 2009 vorgelegten Bericht des steuerlichen Vertreters über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit. b EStG 1988 in den Wirtschaftsjahren 2006 bis 2008 seien "bis dato ausschließlich Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Subventionen erzielt" worden. Die Mittelaufbringung sei somit nicht durch Spenden erfolgt, die Einnahmen resultierten "aus nicht begünstigten Mitglieds- und Aufnahmebeiträgen sowie aus Fördermitteln". Der Verein bewerbe die vom Finanzamt erwähnten Vorteile, wie insbesondere das Recht auf ein Bett im Krankenhaus ohne Wartezeit, als "VIP-Vorsorge" und "Sicherheitspaket im Krankheitsfall". Die vorliegende Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2006 weise u.a. einen hohen Personalaufwand aus, und der Verein sei "nach wie vor als Arbeitgeber gemeldet".

In der Beantwortung dieses Vorhaltes legte der beschwerdeführende Verein im Wesentlichen dar, er diene seit seiner Gründung "ausschließlich dem mildtätigen Zweck des Sammelns von Geld" für das Krankenhaus. Dies sei "bis dato - auch im Wirtschaftsjahr 2009 - nicht durch Spendenaufrufe an anonyme Privatpersonen" erfolgt, "sondern mittels gezielter Aufforderung um Beiträge einzelner Personengruppen, insbesondere der mit dem Krankenhaus verbundenen Ärzteschaft". Es sei "korrekt angeführt" worden, dass der Verein "ununterbrochen der Sammlung von Geld (insbesondere unter dem Titel Subventionen) für begünstigte Zwecke" gedient habe, was den Tatsachen entspreche. Die Behauptung, der Verein habe keine Spenden gesammelt, sei "nicht relevant", weil das "Sammeln" von "Subventionen sowie sonstige(n) Zuwendungen unter Lebenden oder von Todeswegen ja auch tatsächlich durchgeführt" worden sei und dem vom Gesetz geforderten Sammeln von Geld "exakt" entspreche. Was die Werbung des Vereins anlange, so versuche jeder Verein, "Vorteile einer Mitgliedschaft darzustellen". Schon in der Berufung sei

aber dargelegt worden, dass der Verein "außer der für die Mitglieder durchaus wichtigen emotionalen Bindung" an das Krankenhaus "keinerlei Leistungen erbringen kann, die über das Leistungsspektrum der Pflichtversicherungen in Österreich hinausgehen". Der Verein vereinnahme "einerseits echte Mitgliedsbeiträge ohne Gegenleistung" und sammle "andererseits sehr wohl freiwillige Geldleistungen", die "u.a. unter dem Titel Subventionen erfasst" seien. Beim Personal handle es sich um sogenannte "lebende Subventionen". Der Verein bezahle "Personalaufwand für Dienstleistungen, die im Spitalsbetrieb erbracht werden".

Mit dieser Vorhaltsbeantwortung legte der beschwerdeführende Verein den vom steuerlichen Vertreter erstellten Bericht über die Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit. b EStG 1988 im Wirtschaftsjahr 2009 vor, in dessen Tz 14 und 15 es - gleichlautend mit dem Bericht vom September 2009 betreffend die Jahre 2006 bis 2008 - hieß, der Verein habe "ausschließlich Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Subventionen" erzielt, weshalb die "geforderte stichprobenweise Überprüfung der in Zusammenhang mit der Verwendung von Spenden stehenden Verwaltungskosten ... nicht durchführbar" sei, und zur "Verwendung

der gesammelten Spenden" gebe es "keine entsprechende Dokumentation", weil "der zu prüfende Verein bis dato ausschließlich Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen und Subventionen erzielt" habe.

In der Berufungsverhandlung im April 2011 legte der steuerliche Vertreter ein Schreiben vor, in dem zu den Einnahmen aus Aufnahme- und Mitgliedsbeiträgen im Jahr 2009 in der Höhe von EUR 1,364.399,50 angegeben wurde, von "einzelnen Mitgliedern" geleistete "freiwillige Überzahlungen" seien nicht gesondert als Spenden erfasst worden. "Mitglieder des ärztlichen Personals" des Krankenhauses hätten sich "bereit erklärt, dem Verein sogenannte Infrastrukturbeiträge zu überlassen", deren Höhe im Jahr 2009 EUR 457.930,24 betragen habe. Darüber hinaus habe der Verein weitere EUR 543.129,70 "zur Förderung der Personalkosten Anästhesie einnehmen" können, "die in den bisherigen Ausführungen als Subvention bezeichnet wurden, jedoch Zuwendungen aus privaten Geldern betreffen". Über die Mitgliedsbeiträge einschließlich Überzahlungen hinaus habe der Verein daher Geldbeträge von EUR 1,001.059,94 gesammelt, denen "direkte Zahlungen" an das Krankenhaus in der Höhe von EUR 1,180.000,- gegenüberstünden. Der Verein habe somit "außerhalb seiner Mitgliedeinnahmen" ausschließlich Gelder zur Weiterleitung an das Krankenhaus gesammelt. Aktivitäten, um über den Bereich der Mitglieder "und der sonstigen mit dem ... Krankenhaus verbundenen Menschen" hinaus

"weitere Spenden" zu erzielen, hätten bis 2009 nicht stattgefunden, seien für das Jahr 2010 jedoch "geplant" gewesen.

Dazu brachte der steuerliche Vertreter in der Verhandlung noch vor, es sei "zu beachten, dass der Verein kostenlos Vorsorgeuntersuchungen im Krankenhaus organisiere". "Unstrittig" sei, dass "die Mitgliedsbeiträge nicht abzugfähig" seien. Es sollten "lediglich die zusätzlich gesammelten Geldbeträge erfasst werden". Die tatsächliche Geschäftsführung habe sich seit 2006 nicht wesentlich geändert. Richtig sei, dass die Mitgliedsbeiträge mehr als die Hälfte der Gesamteinnahmen ausmachten. Es seien jedoch "zusätzliche Mittel in Höhe von rund 1 Mio EUR aus Überzahlungen der Mitglieder sowie aus Zahlungen des ärztlichen Personals und privaten Geldern - irreführend als Subventionen bezeichnet - aufgebracht worden". Das "Sammeln von Geld" erfasse "mehr als das Sammeln von Spenden".

Über die "Zurverfügungstellung von Geldmitteln" gebe es "Vereinbarungen zwischen der Ärzteschaft des Krankenhauses und verschiedenen Gesellschaften einerseits" und dem Verein andererseits. Deren Inhalt sei dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt. Das Organisieren von Vorsorgeuntersuchungen bestünde darin, dass Ärzte des Krankenhauses diese gratis durchführen würden, wofür eine Mitgliedschaft im Verein "grundsätzlich nicht erforderlich" sei. Wie Nichtmitglieder darüber informiert würden, wisse der steuerliche Vertreter nicht. Die "Mittelaufbringung" erfolge "über die Ärzteschaft des Krankenhauses und über andere mit dem Krankenhaus verbundene Körperschaften", wobei "der Großteil dieser Körperschaften gemeinnützig" sei.

Im angefochtenen Bescheid stellte die belangte Behörde aus dem vom Finanzamt erwähnten Folder ("Vorteile Im Privatspital", "Leitfaden für Mitglieder") ergänzend fest, der Verein biete ein "Sicherheitspaket im Krankheitsfall" an und präsentiere sich als "Selbsthilfeverein", dessen "Hauptanliegen" die "Unterstützung der Vereinsmitglieder im Krankheitsfall" sei. Die mit dem Vorsorgepaket verbundenen "Vorteile und Rechte" seien "durch eine Mitgliedskarte verbrieft und nicht übertragbar". Die unter dem Schlagwort "V.I.P.-Vorsorge (Vorteile Im Privatspital)" beworbenen Leistungen könnten mit denen einer privaten Zusatzversicherung verglichen werden, auch wenn sie sich auf ein

bestimmtes Krankenhaus beschränkten und keine Arzthonorare umfassten. Bei den Mitgliedsbeiträgen, die schon nach § 4a Z 3 dritter Satz leg. cit. nicht abzugsfähig seien und in den Jahren 2006 bis 2009 57 bis 64 % der Einnahmen betragen hätten, handle es sich somit nicht um Spenden.

Dass Spenden überhaupt nicht gesammelt worden seien, gehe auch aus den vorgelegten Berichten des Wirtschaftsprüfers hervor. Die übrigen Einnahmen des Vereins bestünden zu je rund 20 % aus "Infrastrukturbeiträgen (Subventionen)" und "Förderungen für Personalkosten Anästhesie". Zu den Infrastrukturbeiträgen sei (nur) vorgebracht worden, die Mitglieder des ärztlichen Personals hätten sich bereit erklärt, sie dem Verein zu überlassen. Bei solchen Beiträgen handle es sich im Allgemeinen um einen Prozentanteil am Arzthonorar als Gegenleistung für die administrativen Leistungen des Krankenhauses. Die Inhalte der der "Förderung der Personalkosten Anästhesie" zugrunde liegenden Vereinbarungen hätten nicht angegeben werden können.

Verwendet würden die Einnahmen des Vereins zu rund 50 % als (direkte) Förderung des Krankenhauses, zu rund 40 % für die Bedeckung der Personalkosten des Vereins und zu rund 10 % für sonstige Verwaltungskosten und Honorare. Die Weiterleitung von Geldmitteln an das Krankenhaus könne nicht deren "dem Grunde nach fehlende Spendeneigenschaft" begründen. Wenn der Verein als Arbeitgeber eigenes Personal beschäftige, das für das Krankenhaus tätig sei, und den damit verbundenen Personalaufwand trage, so seien auch die dafür aufgewendeten Mittel "keine Spenden iSd gesetzlichen Bestimmung".

Im Zusammenhang mit dem zuletzt erstatteten Vorbringen über das Organisieren von Vorsorgeuntersuchungen hielt die belangte Behörde fest, auch die Voraussetzungen des § 4a Z 3 (gemeint wohl: Z 4) lit. a leg. cit. seien nicht erfüllt.

Zusammenfassend stellte sie fest, der Verein habe sich zwar als spendensammelnd dargestellt, seine tatsächliche Geschäftsführung habe den gesetzlichen Anforderungen im maßgeblichen Zeitraum aber nicht entsprochen, weil das Hauptanliegen des Vereins die Unterstützung der Vereinsmitglieder im Krankheitsfall sei und die Mittel des Vereins zum Großteil aus den dafür zu bezahlenden Mitgliedsbeiträgen stammten. Der Widerruf des Bescheids vom 15. Juni 2009 sei daher zu Recht erfolgt.

4. Für die Prüfung der Rechtmäßigkeit dieser Entscheidung ist nach dem zuvor (in Punkt 2.) Gesagten entscheidend, ob die Erfüllung der Voraussetzungen des § 4a Z 4 lit. b leg. cit. schon auf Grund der vorliegenden Verfahrensergebnisse zu bejahen gewesen wäre oder nur deshalb nicht bejaht werden konnte, weil die belangte Behörde, wie die Beschwerde auch geltend macht, den dafür maßgeblichen Sachverhalt nicht ausreichend erhoben hat. Streitpunkt waren dabei im Beschwerdefall nicht Formulierungen in der Rechtsgrundlage (Satzung), hinsichtlich derer der Bescheid vom 15. Juni 2009 dem Verein - bei sonstigem Widerruf - auch Änderungen aufgetragen hatte. Der Widerruf erfolgte im Hinblick auf die tatsächliche Geschäftsführung, von der unstrittig ist, dass sie im maßgeblichen Zeitraum keinen wesentlichen Änderungen unterlag. Dass es, wie die Beschwerde an einer Stelle darlegt, auch ein Vorbringen über eine "Vorbereitung" einer "Spendenaktion August 2010" gegeben habe, zu der es dann nicht kam, ist für die Entscheidung nicht mehr von Bedeutung.

Die Beschwerde vertritt den Standpunkt, die Mitgliedsbeiträge seien (zur Gänze, nicht nur in Bezug auf nicht gesondert erfasste Überzahlungen) Spenden gewesen, und verweist dazu auf die Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2009, 54 BgNR XXIV. GP 10, wonach bestimmte von Mitgliedern gezahlte Beträge Spenden sein könnten, die nicht gemäß § 4a Z 3 dritter Satz leg. cit. vom Abzug ausgeschlossen seien. Mit der Behauptung, dies treffe auf die vom Verein vereinnahmten Aufnahme- und Mitgliedsbeiträge zu, setzt sich die Beschwerde in direkten Gegensatz zum Vorbringen in der Berufungsverhandlung, wonach es "unstrittig" sei, dass "die Mitgliedsbeiträge nicht abzugsfähig" seien, und "lediglich die zusätzlich gesammelten Geldbeträge erfasst werden sollten". Das damit noch verbundene Beschwerdevorbringen, durch den Mitgliedsbeitrag sei kein Anspruch auf eine "Gegenleistung", sondern nur der "immaterielle Wert der Zugehörigkeit zum Krankenhaus" erworben worden, lässt die Feststellungen der belangten Behörde über den Inhalt des "Leitfadens für Mitglieder" unerwähnt und zeigt schon deshalb keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Der Standpunkt, das Bewerben der beitragspflichtigen Mitgliedschaft mit nicht zutreffenden Behauptungen über "die damit verbundenen Vorteile und Rechte" sei ein Sammeln von "Spenden", wird nicht ausdrücklich vertreten und bedarf daher keiner Würdigung.

"Reiner Spendencharakter" soll nach den Behauptungen der Beschwerde auch den "Gelderhebungen bei der Ärzteschaft" zugekommen sein. In diesem Zusammenhang wird der belangten Behörde vorgeworfen, sie habe "keine hinreichenden Sachverhaltsfeststellungen getroffen". Zum deshalb nicht festgestellten Sachverhalt wird aber nur

dargelegt, "die Spenden der Ärzteschaft" seien zu Unrecht "mit Belegzahlungen direkt an das Krankenhaus gleichgesetzt" worden, und die Frage aufgeworfen, "was anderes" als Spenden diese "völlig freiwilligen Leistungen der Ärzteschaft" denn sein sollten. Dass sie im Verwaltungsverfahren als "Infrastrukturbeiträge" bezeichnet wurden, was nicht auf freigebige Zuwendungen hindeutet, und die zugrunde liegenden "Vereinbarungen" nicht konkretisiert werden konnten, bleibt unerwähnt. Auf die Art der Aufbringung der verbleibenden etwa 20 % der Mittel ("Förderungen für Personalkosten Anästhesie") wird überhaupt nicht eingegangen.

Der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegende Standpunkt, der Verein habe die Richtigkeit der im Antrag aufgestellten Behauptung, Spenden zu sammeln, nicht belegen können, wird durch die Ausführungen in der Beschwerde damit nicht erschüttert.

Die darüber hinaus noch vertretene Ansicht, das Gesetz begnüge sich mit dem Sammeln von "Geld" für begünstigte Zwecke und ein Sammeln von "Spenden" sei für die Eintragung in die vom Finanzamt zu führende Liste nicht erforderlich, steht in offenkundigem Widerspruch zur wiederholten Bezugnahme auf "Spenden" und "Spendenmittel" in den oben wiedergegebenen, für den vorliegenden Fall relevanten Teilen der auszulegenden Vorschrift.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 24. September 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011130076.X00

Im RIS seit

28.06.2018

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at