

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/1/26 89/14/0234

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.01.1993

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §115 Abs2;  
BAO §115 Abs4;  
BAO §20;  
BAO §299 Abs1;  
BAO §299 Abs2;  
BAO §299;  
B-VG Art130 Abs2;  
KStG 1966 §9 Abs1;  
KStG 1966 §9 Abs2;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert sowie die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der X in B, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 3. August 1989, GZ 779-2/89, betreffend aufsichtsbehördliche Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1987, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 11.660 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin ist ein Verein, der im Jahr 1970 von allen in V ansässigen Raiffeisenkassen und von deren Zentralinstitut, dem Raiffeisenverband V, gegründet wurde. Die dem Finanzamt im Jahr 1970 mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelte Satzung enthielt unter anderem folgende Bestimmungen:

"...

## § 2

### Vereinszweck

Zweck des Vereines ist, wirtschaftliche Schwierigkeiten, welche die Existenz eines Mitgliedes gefährden könnten, durch Gewährung nicht rückzahlbarer Zuschüsse zu beheben und dadurch zur Sicherheit ihrer Gläubiger beizutragen.

Ein Rechtsanspruch auf diese Hilfe aus den Mitteln des Garantiefonds besteht nicht.

Die Gewährung von Darlehen jeder Art und die Übernahme von Bürgschaften jeder Art ist dem Verein kraft gesetzlicher Vorschrift nicht gestattet.

## § 3

### Aufbringung der Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes

(1) Die Einkünfte des Garantiefonds bestehen aus:

a)

den Mitgliedsbeiträgen der dem Garantiefonds als Mitglieder angehörenden Raiffeisenkassen;

b)

dem Mitgliedsbeitrag des Raiffeisenverbandes V, registrierte Genossenschaft mit beschränkter Haftung, in B;

c)

sonstigen Zuwendungen (zB: Beiträge auf Grund von Nachschußverpflichtungen).

(2) Die Höhe der Mitgliedsbeiträge und der Nachschußverpflichtungen für die unter § 3 (1) a-b fallenden Mitglieder wird jährlich durch die Mitgliederversammlung festgelegt. Als Bemessungsgrundlage hat für Raiffeisenkassenmitglieder und den Raiffeisenverband jeweils das Kreditvolumen am 31. Dezember des dem Beitragsjahr vorausgegangenen Jahres zu gelten. ..."

Hinsichtlich der Körperschaftsteuerpflicht der Beschwerdeführerin vertrat das Finanzamt in einer im Jahr 1970 erteilten Auskunft die Ansicht, soweit Mitgliedsbeiträge, die zur Erreichung des Vereinszweckes eingehoben werden, von den Mitgliedern in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung geleistet würden, blieben diese bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 9 Abs 1 KStG 1966 außer Betracht. Aufwendungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit körperschaftsteuerfreien Mitgliedsbeiträgen stünden, dürften somit gemäß § 17 leg cit nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

In den folgenden Jahren erklärte die Beschwerdeführerin daher nur die Zinsen aus der Veranlagung des Vereinsvermögens als körperschaftsteuerpflichtige Einnahmen.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde in Ausübung des ihr eingeräumten Aufsichtsrechtes den im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheid des Finanzamtes gemäß § 299 Abs 2 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes mit der Begründung auf, die Beschwerdeführerin übe die Tätigkeit eines Versicherungsunternehmens aus, weshalb gemäß § 9 Abs 2 KStG 1966 die von ihr eingehobenen Mitgliedsbeiträge nicht von der Körperschaftsteuer befreit seien. Aber selbst wenn die Beschwerdeführerin kein Versicherungsunternehmen sei, komme die Befreiungsbestimmung des § 9 Abs 1 leg cit nicht zur Anwendung, weil die von ihr eingehobenen Mitgliedsbeiträge sogenannte unechte Mitgliedsbeiträge seien, denen eine konkrete Gegenleistung - und zwar die Einlagensicherung bzw das Versicherthalten - gegenüberstehe. Darauf, ob die Mitglieder einen Rechtsanspruch auf die Erbringung der Versicherungsleistung haben, komme es nicht an. Die Mitgliedsbeiträge seien daher bei der Ermittlung des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der Beschwerdeführerin in Ansatz zu bringen. Die belangte Behörde zeigte sodann noch auf, weswegen sie trotz der im Jahr 1970 vom Finanzamt erteilten Auskunft in Ausübung des ihr zustehenden Ermessens die Aufhebung des im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheides des Finanzamtes verfügt habe.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Wahrung der Rechtskraft des im Spruch dieses Erkenntnisses genannten Bescheides des Finanzamtes verletzt, weil für die

Maßnahme nach § 299 Abs 2 BAO sowohl die materiellen, als auch die formellen Voraussetzungen fehlten und die belangte Behörde außerdem das Ermessen unrichtig geübt habe. Vor allem aber hätte der Aufhebung des in Rede stehenden Bescheides ein Ermittlungsverfahren vorangehen müssen, in dem festzustellen gewesen wäre, daß im Jahr 1987 die am 17. Dezember 1985 beschlossene Satzung gegolten habe.

Die für die Beurteilung des Streitfalles maßgeblichen

Bestimmungen dieser Satzung lauten:

"...

## § 2

### Vereinszweck

(1) Zweck des Vereines ist es, bei existenzgefährdender wirtschaftlicher Notlage eines Mitgliedes nach Maßgabe der vorhandenen Mittel Zuschüsse zu gewähren bzw geeignete Maßnahmen zu setzen, durch die die Funktionsfähigkeit der Mitgliedsgenossenschaft gewährleistet und dadurch zur Sicherung ihrer Gläubiger beigetragen wird.

(2) Ein Rechtsanspruch auf Hilfe aus Mitteln der Sicherungsgemeinschaft besteht nicht.

(3) Die Durchführung von Bankgeschäften nach dem KWG ist ausgeschlossen.

## § 3

### Aufbringung der Mittel zur Erreichung des Vereinszweckes

(1) Die Einkünfte der Sicherungsgemeinschaft bestehen aus:

a)

den Mitgliedsbeiträgen der der Sicherungsgemeinschaft als Mitglieder angehörenden Genossenschaften;

b)

sonstigen Zuwendungen (zB Beiträge auf Grund von Nachschußverpflichtungen) und

c)

Erträgen aus der Vermögensveranlagung.

(2) Die Höhe der Mitgliedsbeiträge und der Nachschußverpflichtungen für die unter § 3 (1) a) fallenden Mitglieder wird durch die Mitgliederversammlung festgelegt. Als Bemessungsgrundlage hat für Raiffeisenkassenmitglieder und den Raiffeisenverband jeweils das Kreditvolumen am 31. Dezember des dem Beitragsjahr vorausgegangenen Jahres zu gelten. Die Mitgliedsbeiträge werden jeweils innerhalb eines Monats nach erfolgter Bekanntmachung zur Zahlung fällig. ...."

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin erstattete eine Replik zur Gegenschrift, worauf die belangte Behörde eine Stellungnahme abgab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 9 Abs 1 KStG 1966 bleiben bei Personenvereinigungen, die unbeschränkt steuerpflichtig sind, für die Ermittlung des Einkommens die Mitgliedsbeiträge außer Ansatz. Mitgliedsbeiträge im Sinn dieser Bestimmung sind Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach den Satzungen zu entrichten verpflichtet sind. Derartige Mitgliedsbeiträge nennt man auch echte Mitgliedsbeiträge. Beiträge, die zwar als Mitgliedsbeiträge bezeichnet werden, denen aber eine konkrete Gegenleistung der Personenvereinigung an den Beitragszahler gegenübersteht, werden hingegen als unechte Mitgliedsbeiträge bezeichnet. Unechte Mitgliedsbeiträge fallen nicht unter die Befreiungsbestimmung des § 9 leg cit (vgl Putschögl-Bauer-Mayr-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer, § 9 Tz 6).

Für die Abgrenzung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen kommt es vor allem auf die Zweckbestimmung der Personenvereinigung an. Fördert eine Personenvereinigung die wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder, gilt die -

widerlegbare - Vermutung, daß die Beitragsleistungen nicht die Eigenschaft von echten Mitgliedsbeiträgen haben. Diese Vermutung geht dahin, daß die Beitragsleistungen nicht bloß Ausfluß der Mitgliedschaft sind, sondern Gegenleistung für die wirtschaftliche Förderung der Mitglieder durch die Personenvereinigung (vgl aaO, Tz 7).

Mit der bloßen Abgrenzung der Mitgliedsbeiträge, die der Erreichung des Vereinszweckes dienen, von den Nutzungsentgelten für die Inanspruchnahme von Sonderleistungen hat die Beschwerdeführerin somit noch nicht hinreichend dargelegt, daß es sich bei den Mitgliedsbeiträgen jedenfalls um sogenannte echte Mitgliedsbeiträge handelt, die gemäß § 9 Abs 1 leg cit von der Körperschaftsteuer befreit sind. Da es für die Beurteilung der Mitgliedsbeiträge - wie bereits ausgeführt - vor allem auf den Zweck der Personenvereinigung ankommt, sind Mitgliedsbeiträge nur dann von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nicht - und sei es auch durch die Satzung selbst - für eine bestimmte Leistung der Körperschaft an das einzelne Mitglied zu erbringen sind (vgl das hg Erkenntnis vom 13. Dezember 1957, 2462/56, Slg Nr 1737/F). Steuerfreiheit ist nur bei Erfüllung einer Gemeinschaftsaufgabe gegeben, deren Erfüllung allen Mitgliedern zugute kommt und die sich nicht als besondere Leistung gegenüber einzelnen Mitgliedern darstellt (vgl das hg Erkenntnis vom 21. Oktober 1955, 62/52, Slg Nr 1277/F; dieses Erkenntnis ist zwar zur Umsatzsteuer ergangen, doch hat der Begriff der echten Mitgliedsbeiträge auch für den Bereich der Umsatzsteuer Bedeutung, weshalb für die Abgrenzung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen auch auf umsatzsteuerliche Unterscheidungskriterien zurückgegriffen werden kann.)

Der Vereinszweck der Beschwerdeführerin besteht nach der seit 17. Dezember 1985 geltenden Satzung darin, bei existenzgefährdender wirtschaftlicher Notlage eines Mitgliedes nach Maßgabe der vorhandenen Mittel Zuschüsse zu gewähren bzw geeignete Maßnahmen zu setzen, durch die die Funktionsfähigkeit der Mitgliedsgenossenschaft gewährleistet und dadurch zur Sicherung ihrer Gläubiger beigetragen wird. Der Zweck der Beschwerdeführerin besteht somit zweifellos in einer Förderung der wirtschaftlichen Belange ihrer Mitglieder, wobei die Beschwerdeführerin die jeweilige Leistung - in welcher Form auch immer - an das einzelne in eine existenzgefährdende wirtschaftliche Notlage geratene Mitglied erbringt.

Den Ausführungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid ist daher insoweit zuzustimmen, als zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Mitgliedern Leistungsbeziehungen bestehen, wie sie auch zwischen einem Versicherungsunternehmen und dem bei diesem Unternehmen Versicherten gegeben sind. Dabei kommt es weder darauf an, ob die Beschwerdeführerin ein Versicherungsunternehmen im Sinn des § 9 Abs 2 leg cit ist, noch ob es tatsächlich eine einschlägige Versicherungssparte gibt. Entscheidend ist lediglich, daß ein Leistungsaustausch (Mitgliedsbeitrag gegen Hilfestellung bei existenzgefährdender wirtschaftlicher Notlage) besteht. Daß die Unterstützung des einzelnen, in eine solche Notlage geratenen Mitgliedes in der Folge auch dem guten Ruf des Raiffeisensektors dient und das Vertrauen seiner Kunden in die gesamte Organisation stärkt, ändert an den Leistungsbeziehungen zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Mitgliedern nichts. Dafür, daß der primäre Vereinszweck der Beschwerdeführerin in der Unterstützung einzelner, in Not geratener Mitglieder liegt, spricht auch das den Mitgliedern in der Satzung eingeräumte Recht, im Fall einer existenzgefährdenden wirtschaftlichen Notlage Anträge um Gewährung von Zuschüssen bzw um andere geeignete Hilfsmaßnahmen zu stellen.

Bei den Mitgliedsbeiträgen handelt es sich somit um sogenannte unechte Mitgliedsbeiträge, die nicht gemäß § 9 Abs 1 leg cit von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Es erübrigt sich daher, auf die weiteren Ausführungen der Beschwerdeführerin, sie sei kein Versicherungsunternehmen im Sinn des § 9 Abs 2 leg cit, einzugehen.

Hinsichtlich des Vorwurfs der Verletzung des Parteiengehörs ist der Beschwerdeführerin zunächst zu entgegnen, daß die Oberbehörde vor Ausübung des ihr eingeräumten Aufsichtsrechtes Parteiengehör nur zu gewähren hat, wenn sie einen neuen Sachverhalt annimmt oder neue Beweise durchführt (vgl das hg Erkenntnis vom 22. März 1991, 90/13/0243). Beides traf im Beschwerdefall nicht zu. Der Beschwerdeführerin ist jedoch insoweit zuzustimmen, als der Sachverhalt, aus dem sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des aufzuhebenden Bescheides ergibt, eindeutig geklärt sein muß, und die belangte Behörde es unterlassen hat, festzustellen, daß im Streitjahr nicht mehr die im Jahr 1970, sondern die im Jahr 1985 beschlossene Satzung galt. Dieser Verfahrensmangel ist jedoch nicht wesentlich, weil - abgesehen davon, daß es in erster Linie Sache der Beschwerdeführerin gewesen wäre, die Satzungsänderung dem Finanzamt zeitgerecht mitzuteilen - die belangte Behörde auch bei Kenntnis der im Jahr 1985 beschlossenen Satzung zu keinem anderen Bescheid hätte kommen können.

Schließlich meint die Beschwerdeführerin, auch bei Zugrundelegung der Rechtsansicht der belangten Behörde sei die Aufhebung des in Rede stehenden Bescheides zu Unrecht erfolgt, weil der belangten Behörde in Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben Ermessensfehler unterlaufen seien.

Mit diesen Ausführungen ist die Beschwerdeführerin im Recht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17. Juni 1991, 90/13/0156, 0157, mwA, ausgeführt hat, hindert der Grundsatz von Treu und Glauben die Abgabenbehörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen; dies auch zu Lasten des Steuerpflichtigen. Der Grundsatz von Treu und Glauben hat an sich auch im Abgabenverfahren Geltung. Er besteht jedoch nicht darin, ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit zu schützen. Vielmehr müssen besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen.

Bereits vor Gründung der Beschwerdeführerin wurde an die zuständige Abgabenbehörde das Ersuchen gerichtet, mitzuteilen, ob auf Grund der in Aussicht genommenen Satzung die Mitgliedsbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens gemäß § 9 Abs 1 KStG 1966 außer Betracht blieben. Erst nachdem das Finanzamt in der schriftlich erteilten Auskunft die Ansicht vertreten hatte, die Mitgliedsbeiträge blieben außer Betracht, wurde die Beschwerdeführerin gegründet. Damit wurde aber die Beschwerdeführerin zu einer bestimmten Vorgangsweise veranlaßt, wobei sich - wie bereits ausgeführt - nachträglich herausgestellt hat, daß die Mitgliedsbeiträge bei der Ermittlung des Einkommens der Beschwerdeführerin NICHT außer Betracht bleiben.

Die Aufhebung eines Bescheides liegt bei Erfüllung der im § 299 BAO normierten Voraussetzungen im Ermessen der Behörde. Gerade bei Ermessensentscheidungen ist dem Grundsatz von Treu und Glauben Rechnung zu tragen. Es geht nicht an, die Beschwerdeführerin zu veranlassen, ein bestimmtes steuerliches Verhalten zu setzen, sodann aber dieses im Weg einer aufsichtsbehördlichen Maßnahme als unrichtig zu bezeichnen.

Da die belangte Behörde durch die von ihr gesetzte aufsichtsbehördliche Maßnahme den Grundsatz von Treu und Glauben verletzt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid, der die Besteuerung eines Einkommens von über 19 Mio S anstelle eines solchen von rund 240.000 S ermöglichte, als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Von einer Verhandlung konnte ungeachtet des Antrages der Beschwerdeführerin gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 104/1991.

## **Schlagworte**

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1989140234.X00

**Im RIS seit**

11.07.2001

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