

TE Vwgh Erkenntnis 2017/2/23 Ra 2014/15/0060

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.02.2017

Index

E3L E09301000;

E6j;

32/04 Steuern vom Umsatz;

32/05 Verbrauchsteuern;

Norm

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art13 TeilA Abs1 litg;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs2;

31977L0388 Umsatzsteuer-RL 06te Art4 Abs5;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art13 Abs1;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art132 Abs1 litg;

32006L0112 Mehrwertsteuersystem-RL Art9 Abs1;

62004CJ0284 T-Mobile Austria VORAB;

EnergieabgabenvergütungsG 1996 §1 Abs1 idF 2004/I/092;

UStG 1994 §2 Abs4 Z1;

UStG 1994 §6 Abs1 Z7;

1. UStG 1994 § 2 heute

2. UStG 1994 § 2 gültig ab 01.05.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

3. UStG 1994 § 2 gültig von 01.01.1995 bis 30.04.1996

1. UStG 1994 § 6 heute

2. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

4. UStG 1994 § 6 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025

5. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

6. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

7. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2025 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

8. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024

9. UStG 1994 § 6 gültig von 22.07.2023 bis 31.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

10. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

11. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

12. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021

13. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

14. UStG 1994 § 6 gültig von 01.07.2021 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
15. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
16. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2020 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
17. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
18. UStG 1994 § 6 gültig von 27.07.2017 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
19. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
20. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
21. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2016 bis 30.04.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
22. UStG 1994 § 6 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. UStG 1994 § 6 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
24. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
25. UStG 1994 § 6 gültig von 20.07.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2010
26. UStG 1994 § 6 gültig von 16.06.2010 bis 19.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
27. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.2010 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
28. UStG 1994 § 6 gültig von 11.11.2008 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 140/2008
29. UStG 1994 § 6 gültig von 24.05.2007 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
30. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
31. UStG 1994 § 6 gültig von 27.08.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2005
32. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2004 bis 26.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
33. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.2003 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
34. UStG 1994 § 6 gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
35. UStG 1994 § 6 gültig von 11.07.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
36. UStG 1994 § 6 gültig von 19.12.2001 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
37. UStG 1994 § 6 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
38. UStG 1994 § 6 gültig von 01.06.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2000
39. UStG 1994 § 6 gültig von 15.07.1999 bis 31.05.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
40. UStG 1994 § 6 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
41. UStG 1994 § 6 gültig von 19.06.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
42. UStG 1994 § 6 gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
43. UStG 1994 § 6 gültig von 01.11.1997 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/1997
44. UStG 1994 § 6 gültig von 31.12.1996 bis 31.10.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
45. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
46. UStG 1994 § 6 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
47. UStG 1994 § 6 gültig von 01.08.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
48. UStG 1994 § 6 gültig von 06.01.1995 bis 31.07.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
49. UStG 1994 § 6 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Baumann, über die Revision des Landes Oberösterreich in Linz, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstrasse 41, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 20. Oktober 2014, Zl. RV/5101110/2010, betreffend Energieabgabenvergütung 2004, 2005 und 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Das Land Oberösterreich (im Folgenden: Revisionswerber) ist Träger sozialer Hilfe iSd § 29 des Landesgesetzes über die soziale Hilfe in Oberösterreich (im Folgenden: Oö SHG 1998) und betreibt zur Besorgung der damit verbundenen Aufgaben mehrere Landespflege- und Betreuungszentren (im Folgenden:

Pflege- und Betreuungszentren). Die Pflege- und Betreuungszentren stellten für die Jahre 2004, 2005 und 2006 Anträge auf Vergütung von Energieabgaben. 1 Das Land Oberösterreich (im Folgenden: Revisionswerber) ist Träger sozialer Hilfe iSd Paragraph 29, des Landesgesetzes über die soziale Hilfe in Oberösterreich (im Folgenden: Oö SHG 1998) und betreibt zur Besorgung der damit verbundenen Aufgaben mehrere Landespflege- und Betreuungszentren (im Folgenden: Pflege- und Betreuungszentren). Die Pflege- und Betreuungszentren stellten für die Jahre 2004, 2005 und 2006 Anträge auf Vergütung von Energieabgaben.

2 Das Finanzamt setzte die Energieabgabenvergütungen erklärungsgemäß fest.

3 Im Jahr 2010 fand beim Revisionswerber eine abgabenbehördliche Prüfung statt, bei der der Prüfer u.a. die Feststellung traf, dass das jeweilige Pflege- und Betreuungszentrum der Abteilung für Soziales Verpflegungskosten wie folgt in Rechnung stelle: "Name betreute Person x Anzahl Betreuungstage x Pflegegebührentagsatz = Summe der Verpflegungskosten je Monat". Bis einschließlich 2007 seien die kostendeckenden Tagsätze der Pflege- und Betreuungszentren von der Abteilung Gebäude und Beschaffungsmanagement ermittelt und von der Abteilung für Soziales vergütet worden. Fremde (Dritte) Leistungsanbieter (im Folgenden: Vertragsanstalten) verrechneten ebenfalls Verpflegungskosten an die Abteilung für Soziales, wobei hier auch Umsatzsteuer (idR 10%) verrechnet werde. Anders als mit eigenen Pflege- und Betreuungszentren würden mit Vertragsanstalten Leistungsverträge abgeschlossen, die u.a. die Finanzierung regelten. Gemäß § 60 Abs. 3 Oö SHG 1998 sei ein kostendeckendes Entgelt vorgesehen. Die Verpflichtung des Revisionswerbers zur Kostenübernahme habe sich bis 31. August 2008 aus den §§ 7 und 27 des Landesgesetzes über die Hilfe (Förderung und Betreuung) für behinderte Menschen (Oö BhG 1991) ergeben; seit 1. September 2008 ergebe sich diese aus § 8 des Landesgesetzes betreffend die Chancengleichheit von Menschen mit Beeinträchtigungen (Oö ChG). Bei der Berechnung der Energieabgabenvergütung seien gemäß § 1 Energieabgabenvergütungsgesetz alle steuerbaren Leistungen zu berücksichtigen. Das Konzept der Vergütung stelle auf den einzelnen Betrieb ab. Es sei der Nettoproduktionswert für den konkreten Betrieb zu ermitteln, weshalb Innenumsätze bzw. Einnahmen aus internen Leistungsverrechnungen zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmens zu berücksichtigen seien. Die Verpflegungskostenvergütungen der Pflege- und Betreuungszentren seien daher - so wie die den Pflege- und Betreuungszentren zugewiesenen Ausgaben - als steuerbar im Sinne des § 1 Energieabgabenvergütungsgesetz zu behandeln. Dies sei insbesondere aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten, weil Vertragsanstalten, die Vergütungen für Unterbringungen nach dem Sozialhilfegesetz erhielten, diese als Einnahme berücksichtigten. Die Außerachtlassung der Vergütungen bei den vom Revisionswerber betriebenen Pflege- und Betreuungszentren würde zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung führen, weil sich bei Vertragsanstalten (infolge eines Personalkostenanteils von 70 bis 80% und des daraus resultierenden hohen Nettoproduktionswertes) in der Regel kein Vergütungsbetrag ergebe. Auch wenn die hier in Rede stehenden Pflege- und Betreuungszentren unstrittig Teil des Fürsorgebereichs des Revisionswerbers seien, sei für die Berechnung der Energieabgabenvergütung auf den konkreten vergütungsfähigen Betrieb abzustellen. Dies mit der Konsequenz, dass dem Betrieb alle Vergütungen zuzurechnen seien, die er für die von ihm erbrachten Leistungen erhalte. 3 Im Jahr 2010 fand beim Revisionswerber eine abgabenbehördliche Prüfung statt, bei der der Prüfer u.a. die Feststellung traf, dass das jeweilige Pflege- und Betreuungszentrum der Abteilung für Soziales Verpflegungskosten wie folgt in Rechnung stelle: "Name betreute Person x Anzahl Betreuungstage x Pflegegebührentagsatz = Summe der Verpflegungskosten je Monat". Bis einschließlich 2007 seien die kostendeckenden Tagsätze der Pflege- und Betreuungszentren von der Abteilung Gebäude und Beschaffungsmanagement ermittelt und von der Abteilung für Soziales vergütet worden. Fremde (Dritte) Leistungsanbieter (im Folgenden: Vertragsanstalten) verrechneten ebenfalls Verpflegungskosten an die Abteilung für Soziales, wobei hier auch Umsatzsteuer (idR 10%) verrechnet werde. Anders als mit eigenen Pflege- und Betreuungszentren würden mit Vertragsanstalten Leistungsverträge abgeschlossen, die u.a. die Finanzierung regelten. Gemäß Paragraph 60, Absatz 3, Oö SHG 1998 sei ein kostendeckendes Entgelt vorgesehen. Die Verpflichtung des Revisionswerbers zur Kostenübernahme habe sich bis 31. August 2008 aus den Paragraphen 7 und 27 des Landesgesetzes über die Hilfe (Förderung und Betreuung) für behinderte Menschen (Oö BhG 1991) ergeben; seit 1. September 2008 ergebe sich diese aus Paragraph 8, des

Landesgesetzes betreffend die Chancengleichheit von Menschen mit Beeinträchtigungen (Oö ChG). Bei der Berechnung der Energieabgabenvergütung seien gemäß Paragraph eins, Energieabgabenvergütungsgesetz alle steuerbaren Leistungen zu berücksichtigen. Das Konzept der Vergütung stelle auf den einzelnen Betrieb ab. Es sei der Nettoproduktionswert für den konkreten Betrieb zu ermitteln, weshalb Innenumsätze bzw. Einnahmen aus internen Leistungsverrechnungen zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmens zu berücksichtigen seien. Die Verpflegungskostenvergütungen der Pflege- und Betreuungszentren seien daher - so wie die den Pflege- und Betreuungszentren zugewiesenen Ausgaben - als steuerbar im Sinne des Paragraph eins, Energieabgabenvergütungsgesetz zu behandeln. Dies sei insbesondere aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung geboten, weil Vertragsanstalten, die Vergütungen für Unterbringungen nach dem Sozialhilfegesetz erhielten, diese als Einnahme berücksichtigten. Die Außerachtlassung der Vergütungen bei den vom Revisionswerber betriebenen Pflege- und Betreuungszentren würde zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung führen, weil sich bei Vertragsanstalten (infolge eines Personalkostenanteils von 70 bis 80% und des daraus resultierenden hohen Nettoproduktionswertes) in der Regel kein Vergütungsbetrag ergebe. Auch wenn die hier in Rede stehenden Pflege- und Betreuungszentren unstrittig Teil des Fürsorgebereichs des Revisionswerbers seien, sei für die Berechnung der Energieabgabenvergütung auf den konkreten vergütungsfähigen Betrieb abzustellen. Dies mit der Konsequenz, dass dem Betrieb alle Vergütungen zuzurechnen seien, die er für die von ihm erbrachten Leistungen erhalte.

4 Das Finanzamt folgte dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und setzte die Vergütungsbeträge für die Jahre 2004, 2005 und 2006 je Pflege- und Betreuungszentrum neu fest, wobei es die vom Revisionswerber gedeckten Pflegekosten als steuerbare Leistung iSd § 1 Energieabgabenvergütungsgesetz in die Berechnung des Nettoproduktionswertes einbezog. 4 Das Finanzamt folgte dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren und setzte die Vergütungsbeträge für die Jahre 2004, 2005 und 2006 je Pflege- und Betreuungszentrum neu fest, wobei es die vom Revisionswerber gedeckten Pflegekosten als steuerbare Leistung iSd Paragraph eins, Energieabgabenvergütungsgesetz in die Berechnung des Nettoproduktionswertes einbezog.

5 Der Revisionswerber berief gegen die im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide und räumte ein, dass jene Vergütungen, die Vertragsanstalten für Unterbringungen nach dem Sozialhilfegesetz erhielten, als steuerbare Umsätze zu qualifizieren seien, zumal es sich bei diesen Zahlungen um Entgelt von dritter Seite handle. Eine andere Sichtweise sei hinsichtlich der Vergütungen an die eigenen Pflege- und Betreuungszentren geboten, weil der Revisionswerber Träger des öffentlichen Fürsorgewesens sei. Er sei per gesetzlicher Fiktion des § 2 Abs. 4 UStG 1994 Unternehmer und falle unter die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994. Das UStG 1994 enthalte eine Reihe von Bestimmungen, aus denen sich ergebe, dass das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasse. Demnach bildeten mehrere Betriebe desselben Unternehmens in ihrer Gesamtheit das Unternehmen, und zwar auch dann, wenn die einzelnen Betriebe wirtschaftlich und organisatorisch voneinander verschieden seien. Die Einheit des Unternehmens schließe also schon begrifflich umsatzsteuerbare Leistungen zwischen den Betrieben eines eine Einheit bildenden Unternehmens aus, zumal ein Unternehmer nicht an sich selbst umsatzsteuerbare Leistungen erbringen könne. Die Pflege- und Betreuungszentren seien als antragstellende Betriebe (gewerblicher Art) dem Träger des öffentlichen Fürsorgewesens zugeordnet. Die Abteilung für Soziales sei das Leitungsorgan des Trägers des öffentlichen Fürsorgewesens. Sie ermittle die tatsächlichen Ausgaben für die vom Träger des öffentlichen Fürsorgewesens selbst geführten Pflege- und Betreuungszentren und den daraus resultierenden Finanzbedarf, wobei es sich hier um eine rein interne Zuordnung und Verbuchung handle. Damit sei im gegenständlichen Fall von einer nicht umsatzsteuerbaren Abgangsdeckung auszugehen, die der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens für seine eigenen Einrichtungen leiste. Es handle sich nicht um eine Leistungsbeziehung mit einem fremden Dritten. Auch ein Entgelt von dritter Seite liege nicht vor. 5 Der Revisionswerber berief gegen die im Gefolge der abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide und räumte ein, dass jene Vergütungen, die Vertragsanstalten für Unterbringungen nach dem Sozialhilfegesetz erhielten, als steuerbare Umsätze zu qualifizieren seien, zumal es sich bei diesen Zahlungen um Entgelt von dritter Seite handle. Eine andere Sichtweise sei hinsichtlich der Vergütungen an die eigenen Pflege- und Betreuungszentren geboten, weil der

Revisionswerber Träger des öffentlichen Fürsorgewesens sei. Er sei per gesetzlicher Fiktion des Paragraph 2, Absatz 4, UStG 1994 Unternehmer und falle unter die unechte Steuerbefreiung des Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 7, UStG 1994. Das UStG 1994 enthalte eine Reihe von Bestimmungen, aus denen sich ergebe, dass das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasse. Demnach bildeten mehrere Betriebe desselben Unternehmens in ihrer Gesamtheit das Unternehmen, und zwar auch dann, wenn die einzelnen Betriebe wirtschaftlich und organisatorisch voneinander verschieden seien. Die Einheit des Unternehmens schließe also schon begrifflich umsatzsteuerbare Leistungen zwischen den Betrieben eines eine Einheit bildenden Unternehmens aus, zumal ein Unternehmer nicht an sich selbst umsatzsteuerbare Leistungen erbringen könne. Die Pflege- und Betreuungszentren seien als antragstellende Betriebe (gewerblicher Art) dem Träger des öffentlichen Fürsorgewesens zugeordnet. Die Abteilung für Soziales sei das Leitungsorgan des Trägers des öffentlichen Fürsorgewesens. Sie ermittle die tatsächlichen Ausgaben für die vom Träger des öffentlichen Fürsorgewesens selbst geführten Pflege- und Betreuungszentren und den daraus resultierenden Finanzbedarf, wobei es sich hier um eine rein interne Zuordnung und Verbuchung handle. Damit sei im gegenständlichen Fall von einer nicht umsatzsteuerbaren Abgangsdeckung auszugehen, die der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens für seine eigenen Einrichtungen leiste. Es handle sich nicht um eine Leistungsbeziehung mit einem fremden Dritten. Auch ein Entgelt von dritter Seite liege nicht vor.

6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge.

7 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten durch das Bundesfinanzgericht - die belangte Behörde hat keine Revisionsbeantwortung erstattet - erwogen hat:

8 Die §§ 1 und 2 des Energieabgabevergütungsgesetzes in der für den Revisionsfall maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 92/2004 lauten auszugsweise: 8 Die Paragraphen eins und 2 des Energieabgabevergütungsgesetzes in der für den Revisionsfall maßgeblichen Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 92 aus 2004, lauten auszugsweise:

"§ 1. (1) Die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger sind für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5% des Unterschiedsbetrages zwischen"

"§ 1. (1) Die entrichteten Energieabgaben auf die in Absatz 3, genannten Energieträger sind für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5% des Unterschiedsbetrages zwischen

1. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und 1. Umsätzen im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und

2. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die an das Unternehmen erbracht werden, 2. Umsätzen im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die an das Unternehmen erbracht werden,

übersteigen (Nettoproduktionswert).

(...)

§ 2. (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht für alle Betriebe, soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde." Paragraph 2, (1) Ein Anspruch auf Vergütung besteht für alle Betriebe, soweit sie nicht die in Paragraph eins, Absatz 3, genannten Energieträger liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, die aus den in Paragraph eins, Absatz 3, genannten Energieträgern erzeugt wurde."

9 Der Revisionswerber bringt zur Zulässigkeit vor, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. Juni 2012, 2010/17/0144, zu Recht erkannt, dass die Kostenabdeckung eines Sozialversicherungsträgers für Leistungen, die an die eigenen Versicherten erbracht würden, einen Eigenverbrauch darstelle. Ein Vergleich mit Sozialversicherungsträgern sei aber unzutreffend, weil es sich bei Versicherungsverhältnissen um eine Leistungs- /Gegenleistungsbeziehung handle. Demgegenüber sei die Sozialhilfe eine subsidiäre Fürsorgeleistung, die nur erbracht werde, wenn eigene Ressourcen und Leistungen Dritter nicht mehr

ausreichen, um ein menschenwürdiges Leben zu führen. Die Finanzierung erfolge aus Steuermitteln, daher könne die Kostentragung des Fürsorgeträgers in eigenen Einrichtungen keinen Eigenverbrauch darstellen. Abgesehen davon würden Fürsorgeträger gemäß der Fiktion des § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 umsatzsteuerlich keine Hoheitssphäre aufweisen, weil ihre Tätigkeit insgesamt als gewerblich oder beruflich fingiert werde. Der Aufwand des Fürsorgeträgers diene somit jedenfalls Zwecken des Unternehmens, weshalb ein allfälliger Eigenverbrauch gar nicht denkbar sei. 9 Der Revisionswerber bringt zur Zulässigkeit vor, der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. Juni 2012, 2010/17/0144, zu Recht erkannt, dass die Kostenabdeckung eines Sozialversicherungsträgers für Leistungen, die an die eigenen Versicherten erbracht würden, einen Eigenverbrauch darstelle. Ein Vergleich mit Sozialversicherungsträgern sei aber unzutreffend, weil es sich bei Versicherungsverhältnissen um eine Leistungs- /Gegenleistungsbeziehung handle. Demgegenüber sei die Sozialhilfe eine subsidiäre Fürsor geleistung, die nur erbracht werde, wenn eigene Ressourcen und Leistungen Dritter nicht mehr ausreichen, um ein menschenwürdiges Leben zu führen. Die Finanzierung erfolge aus Steuermitteln, daher könne die Kostentragung des Fürsorgeträgers in eigenen Einrichtungen keinen Eigenverbrauch darstellen. Abgesehen davon würden Fürsorgeträger gemäß der Fiktion des Paragraph 2, Absatz 4, Ziffer eins, UStG 1994 umsatzsteuerlich keine Hoheitssphäre aufweisen, weil ihre Tätigkeit insgesamt als gewerblich oder beruflich fingiert werde. Der Aufwand des Fürsorgeträgers diene somit jedenfalls Zwecken des Unternehmens, weshalb ein allfälliger Eigenverbrauch gar nicht denkbar sei.

10 Die Revision ist zulässig aber nicht begründet. 11 Die Regelung des § 2 Abs. 4 Z 1 UStG 1994 betreffend die Unternehmereigenschaft von Trägern der öffentlichen Fürsorge muss in Zusammenhang mit der unechten Steuerbefreiung für diese Unternehmer in § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 gesehen werden (vgl. Achatz/Ruppe, UStG4, § 2 Tz 225). Die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG ist in Umsetzung von Art 13 Teil A Abs. 1 lit. g der bis 31. Dezember 2006 anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. RL), der Art. 132 Abs. 1 lit. g der mit 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL) entspricht, ergangen (vgl. ErlRV 1715 BlgNR 18. GP 52); diese Richtlinienbestimmung sieht eine Steuerbefreiung für Dienstleistungen (und Lieferungen) im Bereich der sozialen Sicherheit und Sozialfürsorge vor. Aus Art. 4 Abs. 2 und Abs. 5 der 6. RL, der Art. 9 Abs. 1 Unterabsatz 1 und Art. 13 Abs. 1 Unterabsatz 1 der MwStSystRL entspricht, ergibt sich, dass auch Einrichtungen des öffentlichen Rechts nur im Bereich ihrer wirtschaftlichen Betätigungen Unternehmer sein können (vgl. das Urteil des EuGH vom 26. Juni 2007, C-284/04, C-369/04, T-Mobile Austria u.a.). Aufgrund der genannten Richtlinienbestimmungen kann sohin § 2 Abs. 4 UStG Z 1 1994 nur dahingehend interpretiert werden, dass Körperschaften öffentlichen Rechts auch im Bereich der öffentlichen Fürsorge nur insoweit Unternehmereigenschaft zukommt, als sie wirtschaftliche Betätigungen (etwa Betrieb eines Pflegeheimes) entfalten, also Lieferungen und Dienstleistungen erbringen.

10 Die Revision ist zulässig aber nicht begründet. 11 Die Regelung des Paragraph 2, Absatz 4, Ziffer eins, UStG 1994 betreffend die Unternehmereigenschaft von Trägern der öffentlichen Fürsorge muss in Zusammenhang mit der unechten Steuerbefreiung für diese Unternehmer in Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 7, UStG 1994 gesehen werden vergleiche , Achatz/Ruppe, UStG4, Paragraph 2, Tz 225). Die Steuerbefreiung nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 7, UStG ist in Umsetzung von Artikel 13, Teil A Absatz eins, Litera g, der bis 31. Dezember 2006 anzuwendenden Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. RL), der Artikel 132, Absatz eins, Litera g, der mit 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL) entspricht, ergangen vergleiche , ErlRV 1715 BlgNR 18. Gesetzgebungsperiode 52,); diese Richtlinienbestimmung sieht eine Steuerbefreiung für Dienstleistungen (und Lieferungen) im Bereich der sozialen Sicherheit und Sozialfürsorge vor. Aus Artikel 4, Absatz 2 und Absatz 5, der 6. RL, der Artikel 9, Absatz eins, Unterabsatz 1 und Artikel 13, Absatz eins, Unterabsatz 1 der MwStSystRL entspricht, ergibt sich, dass auch Einrichtungen des öffentlichen Rechts nur im Bereich ihrer wirtschaftlichen Betätigungen Unternehmer sein können vergleiche , das Urteil des EuGH vom 26. Juni 2007, C-284/04, C-369/04, T-Mobile Austria u.a.). Aufgrund der

genannten Richtlinienbestimmungen kann sohin Paragraph 2, Absatz 4, UStG Ziffer eins, 1994 nur dahingehend interpretiert werden, dass Körperschaften öffentlichen Rechts auch im Bereich der öffentlichen Fürsorge nur insoweit Unternehmereigenschaft zukommt, als sie wirtschaftliche Betätigungen (etwa Betrieb eines Pflegeheimes) entfalten, also Lieferungen und Dienstleistungen erbringen.

12 Im gegenständlichen Fall erstreckt sich die Unternehmereigenschaft des Revisionswerbers somit auf die von ihm selbst geführten Pflege- und Betreuungszentren, welche an dort untergebrachte bzw. betreute Personen entgeltliche Leistungen erbringen. Der Revisionswerber kann aber nicht in seiner Gesamtheit Unternehmer sein.

13 Vor diesem Hintergrund bestehen keine Zweifel, dass die von den Pflege- und Betreuungszentren des Revisionswerbers an hilfsbedürftigen Personen unentgeltlich erbrachte Leistungen dem Tatbestand des § 3a Abs. 1a Z 2 1. Teilstrich UStG 1994 (früher § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994) subsumiert werden können. Mit der Versorgung der Hilfebedürftigen kommt der Revisionswerber seinem gesetzlichen Auftrag nach. Insoweit unterscheidet sich der hier zu beurteilende Sachverhalt nicht von jenem, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 2012, 2010/17/0144, zugrunde lag (vgl. auch VwGH vom 30. Juni 2015, 2013/15/0104). Wenn die hilfsbedürftige Person kein Entgelt an die vom Revisionswerber geführten Pflege- und Betreuungszentren leistet, sondern der Aufwand von der öffentlichen Hand getragen wird, dann liegt - jedenfalls für die Bemessung der Energieabgabenvergütung - auch dann ein Eigenverbrauch vor, wenn der öffentlichen Hand ein teilweiser Regress offensteht.

13 Vor diesem Hintergrund bestehen keine Zweifel, dass die von den Pflege- und Betreuungszentren des Revisionswerbers an hilfsbedürftigen Personen unentgeltlich erbrachte Leistungen dem Tatbestand des Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, 1. Teilstrich UStG 1994 (früher Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1994) subsumiert werden können. Mit der Versorgung der Hilfebedürftigen kommt der Revisionswerber seinem gesetzlichen Auftrag nach. Insoweit unterscheidet sich der hier zu beurteilende Sachverhalt nicht von jenem, der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Juni 2012, 2010/17/0144, zugrunde lag vergleiche , auch VwGH vom 30. Juni 2015, 2013/15/0104). Wenn die hilfsbedürftige Person kein Entgelt an die vom Revisionswerber geführten Pflege- und Betreuungszentren leistet, sondern der Aufwand von der öffentlichen Hand getragen wird, dann liegt - jedenfalls für die Bemessung der Energieabgabenvergütung - auch dann ein Eigenverbrauch vor, wenn der öffentlichen Hand ein teilweiser Regress offensteht.

14 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 14 Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 23. Februar 2017

Gerichtsentscheidung

EuGH 62004CJ0284 T-Mobile Austria VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2017:RA2014150060.L00

Im RIS seit

29.03.2017

Zuletzt aktualisiert am

04.07.2018

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at