

TE Vwgh Erkenntnis 2012/6/20 2010/17/0144

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.06.2012

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

32/05 Verbrauchsteuern;

Norm

EnergieabgabenvergütungsG 1996 §1 Abs1;

EnergieabgabenvergütungsG 1996 §1;

EnergieabgabenvergütungsG 1996 §2;

UStG 1994 §1 Abs1 Z1;

UStG 1994 §1 Abs1 Z2;

UStG 1994 §1;

1. UStG 1994 § 1 heute
 2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
 6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
 7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
 8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
 9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
 10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
 11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995
1. UStG 1994 § 1 heute
 2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
 3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
 5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
 6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
 7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
 8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
 9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
 10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
 11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

1. UStG 1994 § 1 heute
2. UStG 1994 § 1 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
3. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.2021 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. UStG 1994 § 1 gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
5. UStG 1994 § 1 gültig von 29.12.2007 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
6. UStG 1994 § 1 gültig von 20.08.2005 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
7. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.2003 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
8. UStG 1994 § 1 gültig von 29.03.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
9. UStG 1994 § 1 gültig von 31.12.1996 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
10. UStG 1994 § 1 gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
11. UStG 1994 § 1 gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2010/17/0145 2010/17/0146 2010/17/0147 2010/17/0148 2010/17/0149 2010/17/0150 2010/17/0157 2010/17/0152 2010/17/0153 2010/17/0154 2010/17/0155 2010/17/0156 2010/17/0151

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pallitsch und die Hofräte Dr. Holeschovsky und Dr. Köhler, die Hofrätin Dr. Zehetner sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pichler, über die Beschwerden der P in W, vertreten durch Kommunal-Controll SteuerberatungsgmbH in 1040 Wien, Trappelgasse 4, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom

- 1.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1385-W/10, RV/1386-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0144), 2.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1362-W/10, RV/1363-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0145), 3.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1383-W/10, RV/1384-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0146),
- 4.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1375-W/10, RV/1376-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0147), 5.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1373-W/10, RV/1374-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0148), 6.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1367-W/10, RV/1368-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0150),
- 7.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1381-W/10, RV/1382-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0151), 8.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1371-W/10, RV/1372-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0152), 9.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1369-W/10, RV/1370-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0153),
- 10.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1387-W/10, RV/1388-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0154), 11.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1377-W/10, RV/1378-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0155), 12.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1364-W/10, RV/1365-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0156),
- 13.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1379-W/10, RV/1380-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0157), jeweils betreffend Energieabgabenvergütung 2002 und 2003 sowie vom
- 14.) 24. Juni 2010, Zl. RV/1366-W/10, (hg. Zl. 2010/17/0149), betreffend Energieabgabenvergütung 2003 (weitere Partei: Bundesministerin für Finanzen), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 8.548,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1.1. Die Beschwerdeführerin unterhält als Trägerin der Pensionsversicherung nach § 25 Abs. 2 ASVG iVm §§ 300 bis 307d ASVG Einrichtungen wie Sonderkrankenanstalten und Rehabilitationszentren, die vorwiegend der Rehabilitation dienen (in der Folge: "Rehab-Einrichtungen"). Im Rahmen einer im Jahre 2009 durchgeführten Betriebsprüfung wurden auch die von ihr geführten Rehab-Einrichtungen hinsichtlich der Energieabgabenvergütung geprüft. 1.1. Die Beschwerdeführerin unterhält als Trägerin der Pensionsversicherung nach Paragraph 25, Absatz 2, ASVG in Verbindung mit Paragraphen 300 bis 307 d ASVG Einrichtungen wie Sonderkrankenanstalten und

Rehabilitationszentren, die vorwiegend der Rehabilitation dienen (in der Folge: "Rehab-Einrichtungen"). Im Rahmen einer im Jahre 2009 durchgeführten Betriebsprüfung wurden auch die von ihr geführten Rehab-Einrichtungen hinsichtlich der Energieabgabenvergütung geprüft.

Im Antrag auf Vergütung der Energieabgaben für die Einrichtung "SKA-RZ BA" wurde für die Jahre 2002 und 2003 eine Vergütung in Höhe von EUR 10.022,98 (2002) bzw. EUR 10.155,32 (2003) beantragt (vgl. die zur hg. Zl. 2010/17/0144 protokollierte Beschwerde). Im Antrag auf Vergütung der Energieabgaben für die Einrichtung "SKA-RZ BA" wurde für die Jahre 2002 und 2003 eine Vergütung in Höhe von EUR 10.022,98 (2002) bzw. EUR 10.155,32 (2003) beantragt vergleiche , die zur hg. Zl. 2010/17/0144 protokollierte Beschwerde).

Als Ergebnis der Prüfung für die Jahre 2002 und 2003 wurde in der Niederschrift vom 23. April 2009 u.a. festgestellt, dass bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zur Ermittlung der Vergütungsbeträge 2002 und 2003 u.a. die an die eigenen Versicherten erbrachten Anstalts- und Rehab-Leistungen nicht miteinbezogen worden seien. In den von der Beschwerdeführerin geführten Rehab-Zentren würden Leistungen für eigene Versicherte, für Versicherte von anderen Sozialversicherungsträgern und für Selbstzahler erbracht. Für diese Einrichtungen würde per Jahresende eine Abrechnung der im jeweiligen Jahr angefallenen Erträge und Aufwendungen erstellt. In dieser Abrechnung seien unter den Erträgen die nachstehenden Positionen enthalten:

(1) Kostenbeiträge und Kostenersätze (von Sozialversicherungsträgern; von eigenen Versicherten und deren Angehörige; von Selbstzahlern und sonstiger Art),

(2) Pensionsbeiträge der Bediensteten, (3) Beihilfe für nicht abziehbare Vorsteuer, (4) sonstige Erträge und (5) Überleitung in die Erfolgsrechnung (Gesundheitsvorsorge und Rehabilitation) bzw. Verlustabdeckungszuschuss. Der in Punkt 5 ausgewiesene negative Differenzbetrag ergebe sich aus der Differenz zwischen den getätigten Aufwendungen und dem unter den Punkten 1 bis 4 erzielten Ertrag und werde in den Rechnungskreis der Beschwerdeführerin umgebucht, sodass im Ergebnis die Abrechnung der Rehab-Einrichtungen auf Null gestellt werde.

In dieser Abrechnung zum Jahresende für das Jahr 2002 der Einrichtung SKA-RZ BA werde die Zahl der Verpflegungsfälle für eigene Rechnung mit 2.216 und der Verpflegungstage mit 46.795 rechnerisch dokumentiert.

Für die Ermittlung der Nettoproduktionswerte bei der einzelnen Einrichtung habe die Beschwerdeführerin in den von ihr gestellten Anträgen zur Vergütung der Energieabgaben 2002 und 2003 jedoch die von anderen Sozialversicherungsträgern geleisteten Kostenersätze sowie den von ihr an die von ihr geführte Einrichtung SKA-RZ BA geleisteten Verlustabdeckungszuschuss nicht miteinbezogen, weil es sich nach Auffassung der Beschwerdeführerin um nicht steuerbare Zuschüsse bzw. um nicht steuerbare Verlustabdeckungen der Sozialversicherung handle. Begründend habe die Beschwerdeführerin darauf verwiesen, dass den "Rehab-Leistungen" an die eigenen Versicherten kein Entgelt gegenüber stehe und die Versicherten für Leistungen in den "Rehab-Zentren" keinen zusätzlichen Beitrag an sie leisten müssten sowie keinen Rechtsanspruch auf die "Rehab-Leistungen" hätten. Die Ausgleichszulagen des Bundes an die Beschwerdeführerin (gemäß §§ 79a ASVG) stellten einen echten Zuschuss dar, der unabhängig davon bezahlt werde, ob eine Rehabilitation durchgeführt werde oder nicht. Für die Ermittlung der Nettoproduktionswerte bei der einzelnen Einrichtung habe die Beschwerdeführerin in den von ihr gestellten Anträgen zur Vergütung der Energieabgaben 2002 und 2003 jedoch die von anderen Sozialversicherungsträgern geleisteten Kostenersätze sowie den von ihr an die von ihr geführte Einrichtung SKA-RZ BA geleisteten Verlustabdeckungszuschuss nicht miteinbezogen, weil es sich nach Auffassung der Beschwerdeführerin um nicht steuerbare Zuschüsse bzw. um nicht steuerbare Verlustabdeckungen der Sozialversicherung handle. Begründend habe die Beschwerdeführerin darauf verwiesen, dass den "Rehab-Leistungen" an die eigenen Versicherten kein Entgelt gegenüber stehe und die Versicherten für Leistungen in den "Rehab-Zentren" keinen zusätzlichen Beitrag an sie leisten müssten sowie keinen Rechtsanspruch auf die "Rehab-Leistungen" hätten. Die Ausgleichszulagen des Bundes an die Beschwerdeführerin (gemäß Paragraphen 79 a, ASVG) stellten einen echten Zuschuss dar, der unabhängig davon bezahlt werde, ob eine Rehabilitation durchgeführt werde oder nicht.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sei die Rehabilitationsleistung in §§ 300 ff ASVG geregelt. Aus diesem Grund handle es sich um eine Leistung, die die Beschwerdeführerin von Gesetzes wegen zu erbringen habe - für außergesetzliche Leistungen sei kein Raum. Dabei liege eine umsatzsteuerbare Leistung vor, die nach § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit sei. Hinsichtlich der Ausgleichszulagen des Bundes sei darauf hinzuweisen, dass der Zuschuss zur Abdeckung von Leistungen der Pensionsversicherung an den Versicherten gezahlt werde und

somit ein unechter Zuschuss bzw. ein Entgelt von dritter Seite vorliege. Würde es den Bundeszuschuss an die Beschwerdeführerin nicht geben, müssten die Beitragszahler bzw. diejenigen, die die Rehabilitation in Anspruch nehmen, mehr dafür bezahlen. Wären umgekehrt die Aufwendungen für Rehab-Leistungen geringer, so wäre damit auch der Bundesbeitrag geringer. Somit sei ein unmittelbarer Zusammenhang zum Entgelt gegeben und liege auch ein Entgelt im Sinne der EU-Richtlinie vor. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung sei die Rehabilitationsleistung in Paragraphen 300, ff ASVG geregelt. Aus diesem Grund handle es sich um eine Leistung, die die Beschwerdeführerin von Gesetzes wegen zu erbringen habe - für außergesetzliche Leistungen sei kein Raum. Dabei liege eine umsatzsteuerbare Leistung vor, die nach Paragraph 6, Absatz eins, Ziffer 7, UStG 1994 von der Umsatzsteuer befreit sei. Hinsichtlich der Ausgleichszulagen des Bundes sei darauf hinzuweisen, dass der Zuschuss zur Abdeckung von Leistungen der Pensionsversicherung an den Versicherten gezahlt werde und somit ein unechter Zuschuss bzw. ein Entgelt von dritter Seite vorliege. Würde es den Bundeszuschuss an die Beschwerdeführerin nicht geben, müssten die Beitragszahler bzw. diejenigen, die die Rehabilitation in Anspruch nehmen, mehr dafür bezahlen. Wären umgekehrt die Aufwendungen für Rehab-Leistungen geringer, so wäre damit auch der Bundesbeitrag geringer. Somit sei ein unmittelbarer Zusammenhang zum Entgelt gegeben und liege auch ein Entgelt im Sinne der EU-Richtlinie vor.

Maßgeblich für die Berechnung des Nettoproduktionswertes gemäß § 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (in der Folge: EAVG) sei nach den Ausführungen der Betriebsprüfung das Vorliegen von steuerbaren Umsätzen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UStG 1994, die die Antragstellerin selbst erbracht habe und von steuerbaren Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UStG 1994, die an die Antragstellerin erbracht worden seien (Vorleistungen). Ob diese Umsätze nach den Vorschriften des UStG 1994 steuerfrei oder steuerpflichtig seien, sei nicht von Relevanz. Nach Rz 749 ff der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 würden hinsichtlich der nachstehenden Umsätze jedenfalls steuerbare Umsätze eines Sozialversicherungsträgers vorliegen bei: Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern; Leistungen von bestimmten Sozialversicherungs- und Fürsorgeträgern untereinander; Leistungen von bestimmten Sozialversicherungs- und Fürsorgeträgern gegenüber dem im Gesetz ausdrücklich genannten Personenkreis der Versicherten und Befürsorgten; Leistungen eines Sozialversicherungsträgers aufgrund entsprechender Abmachungen an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger. Bei den vorstehenden Umsätzen handle es sich nach Auffassung der Betriebsprüfung grundsätzlich um Umsätze des jeweiligen Sozialversicherungsträgers. Für Zwecke der Berechnung der Energieabgabenvergütung bzw. des Nettoproduktionswertes müssten diese Umsätze auf die jeweils dahinter stehenden Einrichtungen umgelegt werden, zumal die - jeweils auf eine bestimmte Einrichtung entfallenden - Aufwendungen ebenfalls dieser - und nicht dem Sozialversicherungsträger zugeordnet worden seien. Die Kostenersätze, die andere Sozialversicherungsträger leisteten und denen die oben genannten Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern zu Grunde lägen, würden somit steuerbares Leistungsentgelt darstellen. Diese Kostenersätze seien daher der jeweiligen Einrichtung für die Ermittlung des Nettoproduktionswertes konkret zuzurechnen. Gleiches müsse auch für Entgelte gelten, die der Sozialversicherungsträger einer Einrichtung für eine bestimmte Leistung an einen bei diesem Sozialversicherungsträger Versicherten zahle, weil hier inhaltlich keine anderen Leistungen als jene vorlägen, die der Sozialversicherungsträger durch diese Einrichtung an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger erbringe. Maßgeblich für die Berechnung des Nettoproduktionswertes gemäß Paragraph eins, Energieabgabenvergütungsgesetz (in der Folge: EAVG) sei nach den Ausführungen der Betriebsprüfung das Vorliegen von steuerbaren Umsätzen iSd Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und Ziffer 2, UStG 1994, die die Antragstellerin selbst erbracht habe und von steuerbaren Umsätzen gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und Ziffer 2, UStG 1994, die an die Antragstellerin erbracht worden seien (Vorleistungen). Ob diese Umsätze nach den Vorschriften des UStG 1994 steuerfrei oder steuerpflichtig seien, sei nicht von Relevanz. Nach Rz 749 ff der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 würden hinsichtlich der nachstehenden Umsätze jedenfalls steuerbare Umsätze eines Sozialversicherungsträgers vorliegen bei: Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern; Leistungen von bestimmten Sozialversicherungs- und Fürsorgeträgern untereinander; Leistungen von bestimmten Sozialversicherungs- und Fürsorgeträgern gegenüber dem im Gesetz ausdrücklich genannten Personenkreis der Versicherten und Befürsorgten; Leistungen eines Sozialversicherungsträgers aufgrund entsprechender Abmachungen an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger. Bei den vorstehenden Umsätzen handle es sich nach Auffassung der Betriebsprüfung grundsätzlich um Umsätze des jeweiligen Sozialversicherungsträgers. Für Zwecke der Berechnung der Energieabgabenvergütung bzw. des Nettoproduktionswertes müssten diese Umsätze auf die jeweils dahinter stehenden Einrichtungen umgelegt werden, zumal die - jeweils auf eine bestimmte Einrichtung entfallenden -

Aufwendungen ebenfalls dieser - und nicht dem Sozialversicherungsträger zugeordnet worden seien. Die Kostenersätze, die andere Sozialversicherungsträger leisteten und denen die oben genannten Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern zu Grunde lägen, würden somit steuerbares Leistungsentgelt darstellen. Diese Kostenersätze seien daher der jeweiligen Einrichtung für die Ermittlung des Nettoproduktionswertes konkret zuzurechnen. Gleiches müsse auch für Entgelte gelten, die der Sozialversicherungsträger einer Einrichtung für eine bestimmte Leistung an einen bei diesem Sozialversicherungsträger Versicherten zahle, weil hier inhaltlich keine anderen Leistungen als jene vorlägen, die der Sozialversicherungsträger durch diese Einrichtung an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger erbringe.

Wenn es zulässig sei, für einen Betrieb gewerblicher Art einen Antrag auf Vergütung der Energieabgaben zu stellen, dann sei es dafür auch erforderlich, dass Leistungen, die zwischen dieser Einrichtung (Antragsteller) und dem Sozialversicherungsträger erbracht würden, als steuerbar im Sinne des § 1 EAVG behandelt würden. Folglich seien die Umsätze, die zur Berechnung der Energieabgabenvergütung herangezogen worden seien, um die Kostenersätze von Sozialversicherungsträgern und um die an die eigenen Versicherten erbrachten Verpflegungstage zu erhöhen. Von der Beschwerdeführerin sei - nach eigenen Angaben - keine innerbetriebliche Leistungsverrechnung durchgeführt, sondern am Jahresende nur eine Umbuchung des Differenzbetrages der Erträge und Aufwendungen vorgenommen worden. Für die Geltendmachung der Energieabgabenvergütung sei aber eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung erforderlich. Diese sei anhand der Anzahl der Verpflegungstage für eigene Versicherte und unter Heranziehung der für andere Sozialversicherungen verwendeten Fremdkostensätze auch möglich. Im vorliegenden Fall seien die bereits unter der Position "Sonstige Erträge" erfasste Nachtschwerarbeit und die Kostenersätze von eigenen Versicherten und deren Angehörigen vom Ergebnis abzuziehen, weil diese bereits im Tagsatz enthalten seien. Bei jenen Einrichtungen, bei welchen die tatsächlichen Kosten geringer als die Fremdkostensätze seien, würden seitens der Betriebsprüfung keine Bedenken bestehen, die tatsächlichen Kosten zur Leistungsverrechnung heranzuziehen. Wenn es zulässig sei, für einen Betrieb gewerblicher Art einen Antrag auf Vergütung der Energieabgaben zu stellen, dann sei es dafür auch erforderlich, dass Leistungen, die zwischen dieser Einrichtung (Antragsteller) und dem Sozialversicherungsträger erbracht würden, als steuerbar im Sinne des Paragraph eins, EAVG behandelt würden. Folglich seien die Umsätze, die zur Berechnung der Energieabgabenvergütung herangezogen worden seien, um die Kostenersätze von Sozialversicherungsträgern und um die an die eigenen Versicherten erbrachten Verpflegungstage zu erhöhen. Von der Beschwerdeführerin sei - nach eigenen Angaben - keine innerbetriebliche Leistungsverrechnung durchgeführt, sondern am Jahresende nur eine Umbuchung des Differenzbetrages der Erträge und Aufwendungen vorgenommen worden. Für die Geltendmachung der Energieabgabenvergütung sei aber eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung erforderlich. Diese sei anhand der Anzahl der Verpflegungstage für eigene Versicherte und unter Heranziehung der für andere Sozialversicherungen verwendeten Fremdkostensätze auch möglich. Im vorliegenden Fall seien die bereits unter der Position "Sonstige Erträge" erfasste Nachtschwerarbeit und die Kostenersätze von eigenen Versicherten und deren Angehörigen vom Ergebnis abzuziehen, weil diese bereits im Tagsatz enthalten seien. Bei jenen Einrichtungen, bei welchen die tatsächlichen Kosten geringer als die Fremdkostensätze seien, würden seitens der Betriebsprüfung keine Bedenken bestehen, die tatsächlichen Kosten zur Leistungsverrechnung heranzuziehen.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurden die in der Jahresabrechnung 2002 "für eigene Rechnung" ausgewiesenen Verpflegungstage für "eigene Versicherte" iHv 46.795 Verpflegungstagen mit dem Fremdkostensatz iHv EUR 139,40 multipliziert und für das Jahr 2002 die von der Beschwerdeführerin getätigten Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 EAVG um EUR 6.523.223 erhöht. Von diesem Betrag wurden die unter der Position "Sonstige Erträge" erfasste Nachtschwerarbeit iHv EUR 95.623,07 und die Kostenersätze von "eigenen Versicherten und deren Angehörige" (Selbstbehalte) iHv EUR 345.727,47 abgezogen, weil diese im Tagsatz bereits enthalten seien. Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurden die in der Jahresabrechnung 2002 "für eigene Rechnung" ausgewiesenen Verpflegungstage für "eigene Versicherte" iHv 46.795 Verpflegungstagen mit dem Fremdkostensatz iHv EUR 139,40 multipliziert und für das Jahr 2002 die von der Beschwerdeführerin getätigten Umsätze gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, EAVG um EUR 6.523.223 erhöht. Von diesem Betrag wurden die unter der Position "Sonstige Erträge" erfasste Nachtschwerarbeit iHv EUR 95.623,07 und die Kostenersätze von "eigenen Versicherten und deren Angehörige" (Selbstbehalte) iHv EUR 345.727,47 abgezogen, weil diese im Tagsatz bereits enthalten seien.

Für das Jahr 2003 wurde anstatt der Heranziehung der Fremdkostensätze mit den Verpflegungstagen für "eigene

Versicherte" (laut Jahresabrechnung) der nicht gedeckte Abgang iHv EUR 6.036.835,80 den Umsätzen gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 EAVG hinzugerechnet, weil für das Jahr 2003 die tatsächlich nicht gedeckten Kosten geringer als die Fremdkostensätze gewesen seien und der Zuschuss der Beschwerdeführerin zur Abdeckung von Leistungen der Einrichtung einen unechten Zuschuss und damit ein Entgelt von dritter Seite darstelle. Für das Jahr 2003 wurde anstatt der Heranziehung der Fremdkostensätze mit den Verpflegungstagen für "eigene Versicherte" (laut Jahresabrechnung) der nicht gedeckte Abgang iHv EUR 6.036.835,80 den Umsätzen gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, EAVG hinzugerechnet, weil für das Jahr 2003 die tatsächlich nicht gedeckten Kosten geringer als die Fremdkostensätze gewesen seien und der Zuschuss der Beschwerdeführerin zur Abdeckung von Leistungen der Einrichtung einen unechten Zuschuss und damit ein Entgelt von dritter Seite darstelle.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Vergütungsbetrag betreffend die Energieabgabevergütung für die Jahre 2002 und 2003 folglich jeweils mit Null Euro ermittelt.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte mit Bescheid vom 22. Juni 2009 in dem gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren den Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabevergütungsgesetz für die Jahre 2002 und 2003 jeweils in Höhe von Null Euro fest. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte mit Bescheid vom 22. Juni 2009 in dem gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren den Vergütungsbetrag nach dem Energieabgabevergütungsgesetz für die Jahre 2002 und 2003 jeweils in Höhe von Null Euro fest.

Mit dreizehn weiteren Bescheiden vom selben Tag wurden die Verfahren betreffend Festsetzung der Energieabgabevergütung 2002 und 2003 hinsichtlich weiterer Rehab-Einrichtungen der Beschwerdeführerin wiederaufgenommen und der Vergütungsbetrag für die Jahre 2002 und 2003 mit im Wesentlichen gleicher Begründung jeweils neu festgesetzt (vgl. die zu den Zln. 2010/17/0145 bis 0157 hg. protokollierten Beschwerden, wobei hinsichtlich der Rehab-Einrichtung der zur Zl. 2010/17/0149 protokollierten Beschwerde nur das Verfahren bezüglich das Jahr 2003 wiederaufgenommen wurde). Mit dreizehn weiteren Bescheiden vom selben Tag wurden die Verfahren betreffend Festsetzung der Energieabgabevergütung 2002 und 2003 hinsichtlich weiterer Rehab-Einrichtungen der Beschwerdeführerin wiederaufgenommen und der Vergütungsbetrag für die Jahre 2002 und 2003 mit im Wesentlichen gleicher Begründung jeweils neu festgesetzt (vergleiche, die zu den Zln. 2010/17/0145 bis 0157 hg. protokollierten Beschwerden, wobei hinsichtlich der Rehab-Einrichtung der zur Zl. 2010/17/0149 protokollierten Beschwerde nur das Verfahren bezüglich das Jahr 2003 wiederaufgenommen wurde).

1.2. Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin mit gesonderten Eingaben vom 23. Juli 2009 Berufung, wobei sie die ersatzlose Aufhebung der Bescheide beantragte.

Begründend führte sie jeweils aus, dass es sich bei der "Verlustabdeckung" der Beschwerdeführerin an die eigenen Spitäler und Einrichtungen um keine direkt zuordenbaren Zahlungen handle. Die "Verlustabdeckung" stelle ausschließlich einen buchhalterischen Wert dar, der sich aus den getrennten Rechnungskreisen ergebe. Dies bedeute, dass die Zahlungen der Beschwerdeführerin aus einem "zentralen Kreislauf" unabhängig davon erfolgten, ob Zahlungen für die Verwaltung oder für einzelne Spitäler durchgeführt würden. Die Beschwerdeführerin leiste alle jene Zahlungen, die notwendig und sinnvoll erschienen. Letztlich komme es im Rahmen der Buchhaltung zu einer Zuordnung der Zahlungen zu einzelnen Betrieben, in denen sich aus der Differenz der erhaltenen Einnahmen und der geleisteten Zahlungen ein Verlust ergebe, der buchhalterisch in den Betriebsabgangsrechnungen der Spitäler aufgrund der kameralistischen Rechnungslegung als "Verlustabdeckung" ausgewiesen werde. Es würden somit keine direkten Zahlungen für die "Verlustabdeckung" an einzelne Spitäler getätigt und auch nicht einzelne Leistungen der eigenen Versicherten an Spitäler be- oder verrechnet. Dies sei relevant, weil sich daraus ergebe, dass die Beschwerdeführerin keine Zahlungen an einzelne Spitäler für die Erbringung der Leistung tätige, sodass weder hinsichtlich des Geldflusses noch hinsichtlich der Abrechnung ein Leistungsaustausch vorliege. Weder das Energieabgabevergütungsgesetz noch der Durchführungserlass zum Energieabgabevergütungsgesetz (AÖF 40/1997) würden vorsehen, dass "Innenumsätze" in irgendeiner Form bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen seien. Bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes seien nur Umsätze von und an Dritte relevant. Aus § 1 EAVG sei klar ersichtlich, dass der Gesetzgeber auf Umsätze im Sinne des UStG 1994 abgezielt habe und dass Leistungen, die keinen Umsatz darstellten, bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes nicht zu berücksichtigen seien. Begründend führte sie jeweils aus, dass es sich bei der "Verlustabdeckung" der Beschwerdeführerin an die eigenen Spitäler und Einrichtungen um keine direkt zuordenbaren Zahlungen handle. Die "Verlustabdeckung" stelle ausschließlich einen

buchhalterischen Wert dar, der sich aus den getrennten Rechnungskreisen ergebe. Dies bedeute, dass die Zahlungen der Beschwerdeführerin aus einem "zentralen Kreislauf" unabhängig davon erfolgten, ob Zahlungen für die Verwaltung oder für einzelne Spitäler durchgeführt würden. Die Beschwerdeführerin leiste alle jene Zahlungen, die notwendig und sinnvoll erschienen. Letztlich komme es im Rahmen der Buchhaltung zu einer Zuordnung der Zahlungen zu einzelnen Betrieben, in denen sich aus der Differenz der erhaltenen Einnahmen und der geleisteten Zahlungen ein Verlust ergebe, der buchhalterisch in den Betriebsabgangsrechnungen der Spitäler aufgrund der kameralistischen Rechnungslegung als "Verlustabdeckung" ausgewiesen werde. Es würden somit keine direkten Zahlungen für die "Verlustabdeckung" an einzelne Spitäler getätigt und auch nicht einzelne Leistungen der eigenen Versicherten an Spitäler be- oder verrechnet. Dies sei relevant, weil sich daraus ergebe, dass die Beschwerdeführerin keine Zahlungen an einzelne Spitäler für die Erbringung der Leistung tätige, sodass weder hinsichtlich des Geldflusses noch hinsichtlich der Abrechnung ein Leistungsaustausch vorliege. Weder das Energieabgabenvergütungsgesetz noch der Durchführungserlass zum Energieabgabenvergütungsgesetz (AÖF 40 aus 1997,) würden vorsehen, dass "Innenumsätze" in irgendeiner Form bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen seien. Bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes seien nur Umsätze von und an Dritte relevant. Aus Paragraph eins, EAVG sei klar ersichtlich, dass der Gesetzgeber auf Umsätze im Sinne des UStG 1994 abgezielt habe und dass Leistungen, die keinen Umsatz darstellten, bei der Berechnung des Nettoproduktionswertes nicht zu berücksichtigen seien.

1.3. Mit den angefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen ab.

Begründend führte sie - im Wesentlichen inhaltsgleich - aus, der Antrag auf Vergütung der Energieabgaben sei für jeden Betrieb einzureichen und der Selbstbehalt je Einrichtung bzw. je Betrieb gewerblicher Art zu berücksichtigen. Erhielten Sozialversicherungsträger Kostenersätze für die Leistungen ihrer Einrichtungen (zB Sonderkrankenanstalt oder Rehab-Zentrum) von anderen Sozialversicherungsträgern, denen Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern oder Leistungen des Sozialversicherungsträgers auf Grund entsprechender Abmachungen an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger zu Grunde lägen, so handle es sich um steuerbare Leistungsentgelte des jeweiligen Sozialversicherungsträgers. Für Zwecke der Energieabgabenvergütung bzw. der Ermittlung des Nettoproduktionswertes müssten diese Umsätze auf die jeweils dahinter stehenden Einrichtungen umgelegt werden, zumal die jeweils auf eine bestimmte Einrichtung entfallenden Aufwendungen ebenfalls der Einrichtung - und nicht dem Sozialversicherungsträger - zugeordnet worden seien. Entgelte für eine bestimmte Leistung an einen bei ihr Versicherten seien nicht anders zu behandeln wie Entgelte für Leistungen an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger und seien daher für Zwecke der Ermittlung des Nettoproduktionswertes als steuerbar iSd § 1 EAVG zu behandeln. Begründend führte sie - im Wesentlichen inhaltsgleich - aus, der Antrag auf Vergütung der Energieabgaben sei für jeden Betrieb einzureichen und der Selbstbehalt je Einrichtung bzw. je Betrieb gewerblicher Art zu berücksichtigen. Erhielten Sozialversicherungsträger Kostenersätze für die Leistungen ihrer Einrichtungen (zB Sonderkrankenanstalt oder Rehab-Zentrum) von anderen Sozialversicherungsträgern, denen Leistungsverrechnungen zwischen den Sozialversicherungsträgern oder Leistungen des Sozialversicherungsträgers auf Grund entsprechender Abmachungen an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger zu Grunde lägen, so handle es sich um steuerbare Leistungsentgelte des jeweiligen Sozialversicherungsträgers. Für Zwecke der Energieabgabenvergütung bzw. der Ermittlung des Nettoproduktionswertes müssten diese Umsätze auf die jeweils dahinter stehenden Einrichtungen umgelegt werden, zumal die jeweils auf eine bestimmte Einrichtung entfallenden Aufwendungen ebenfalls der Einrichtung - und nicht dem Sozialversicherungsträger - zugeordnet worden seien. Entgelte für eine bestimmte Leistung an einen bei ihr Versicherten seien nicht anders zu behandeln wie Entgelte für Leistungen an Versicherte anderer Sozialversicherungsträger und seien daher für Zwecke der Ermittlung des Nettoproduktionswertes als steuerbar iSd Paragraph eins, EAVG zu behandeln.

Im vorliegenden Fall werde mit der Einbeziehung der Aufwendungen für "eigene Versicherte und deren Angehörige" anhand der ausgewiesenen Verpflegungstage multipliziert mit den Tages- bzw. Fremdkostensätzen für andere Sozialversicherungsträger in die Bemessungsgrundlagen der Energieabgabenvergütung bezweckt, den betriebsbezogenen Erträgen die betriebsbezogenen Aufwendungen der Einrichtung für "eigene Versicherte und deren Angehörige" gegenüber zu stellen. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Umstand, dass jede Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts zur Vergütung von Energieabgaben berechtige und für jede Einrichtung der variable Selbstbehalt von 0,35 % des Nettoproduktionswertes und der allgemeine Selbstbehalt iHv

EUR 363 in Abzug zu bringen sei. In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass das Energieabgabenvergütungsgesetz auf den umsatzsteuerlichen Betriebsbegriff abstelle (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 2009, Zl. 2006/17/0118).

Soweit in den einzelnen Jahren der in den Einrichtungen ausgewiesene und von der Beschwerdeführerin abgedeckte Jahresverlust in die Berechnung des Nettoproduktionswertes miteinbezogen worden sei, weil dieser die errechneten Aufwendungen für "eigene Versicherte und deren Angehörige" (Verpflegungstage multipliziert mit den Fremdkostensätzen) nicht übersteige, habe die Beschwerdeführerin die Aufwendungen und damit die Entgelte für "eigene Versicherte und deren Angehörige" wirtschaftlich getragen. Der "buchungsmäßige Ausgleich des Fehlbetrages" sei als Leistungsentgelt der eigenen Einrichtung für Leistungen an eigene Versicherte und deren Angehörige anzusehen und somit bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen.

Die Beschwerdeführerin sei nach § 300 ASVG als Pensionsversicherungsträger verpflichtet, Vorsorge für die Rehabilitation der Versicherten und Pensionsbezieher aus einem Versicherungsfall zu treffen, wobei die Gewährung von Maßnahmen der Rehabilitation im Einzelfall gemäß § 301 Abs. 1 ASVG dem Ermessen anheim gestellt sei. Soweit die gesetzlichen Maßnahmen der Rehabilitation in einer eigenen Einrichtung des Sozialversicherungsträgers für eigene Versicherte und deren Angehörige erbracht würden, wo die Einrichtung keine (gesonderten) Entgelte von ihrem Sozialversicherungsträger für diese Maßnahmen der Rehabilitation erhalte, trage die Beschwerdeführerin regelmäßig diese Maßnahmen der Rehabilitation an eigene Versicherte und deren Angehörige, wenn sie die Verluste dieser Einrichtung übernehme. Dabei werde zum Jahresende in der jährlichen Abrechnung für jedes Rechnungsjahr jeweils die Zahl der Verpflegungsfälle für eigene Rechnung und die Zahl der Verpflegungstage für eigene Rechnung dokumentiert. Die Beschwerdeführerin sei nach Paragraph 300, ASVG als Pensionsversicherungsträger verpflichtet, Vorsorge für die Rehabilitation der Versicherten und Pensionsbezieher aus einem Versicherungsfall zu treffen, wobei die Gewährung von Maßnahmen der Rehabilitation im Einzelfall gemäß Paragraph 301, Absatz eins, ASVG dem Ermessen anheim gestellt sei. Soweit die gesetzlichen Maßnahmen der Rehabilitation in einer eigenen Einrichtung des Sozialversicherungsträgers für eigene Versicherte und deren Angehörige erbracht würden, wo die Einrichtung keine (gesonderten) Entgelte von ihrem Sozialversicherungsträger für diese Maßnahmen der Rehabilitation erhalte, trage die Beschwerdeführerin regelmäßig diese Maßnahmen der Rehabilitation an eigene Versicherte und deren Angehörige, wenn sie die Verluste dieser Einrichtung übernehme. Dabei werde zum Jahresende in der jährlichen Abrechnung für jedes Rechnungsjahr jeweils die Zahl der Verpflegungsfälle für eigene Rechnung und die Zahl der Verpflegungstage für eigene Rechnung dokumentiert.

Soweit die Betriebsprüfung in den einzelnen Jahren den in der Einrichtung ausgewiesenen und von der Beschwerdeführerin abgedeckten Jahresverlust - soweit niedriger als die Fremdkostensätze multipliziert mit den Verpflegungstagen - in die Berechnung des Nettoproduktionswertes miteinbezogen habe, habe sie damit jene Aufwendungen abgedeckt, die durch die Behandlung eigener Versicherter und deren Angehöriger verursacht würden.

1.4. Gegen diese Bescheide wenden sich die vorliegenden Beschwerden, in denen jeweils inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie eventualiter Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Die belangte Behörde legte die Akten vor und erstattete Gegenschriften, in welchen sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden beantragte.

2. Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Beschwerden zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - über sie erwogen:

2.1. Vorauszuschicken ist, dass die vorliegenden Beschwerdefälle Anträge auf Energieabgabenvergütung für die Jahre 2002 und 2003 betreffen, in denen das EAVG in Gefolge des Urteils des EuGH vom 8. November 2001 in der Rs C-143/99, Adria-Wien Pipeline auf Dienstleistungsbetriebe gesetzlich ausgeweitet worden ist (BGBl. I Nr. 158/2002 sowie I Nr. 71/2003). Diese Ausweitung ist allerdings mit Entscheidung der Kommission vom 9. März 2004, 2005/565/EG (ABl. vom 22. Juli 2005, L 190/13) als ungenügend kritisiert worden, weil auf Grund der beibehaltenen Regelung des Schwellenwerts in § 1 EAVG die Selektivität der Maßnahme nicht umfassend beseitigt worden sei. Die Entscheidung der Kommission hat eine Anpassung des EAVG verlangt und die von der Republik Österreich im Beihilfenverfahren hierzu skizzierten Änderungen bereits als mit dem Beihilfenrecht vereinbar erklärt. Wie schon im hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 2009, Zl. 2006/17/0118 ausgeführt, ist für die in Rede stehenden Jahre das EAVG in der Fassung BGBl. I Nr. 92/2004, nach Maßgabe der Vorschriften über den zeitlichen Anwendungsbereich der verschiedenen Fassungen

des Gesetzes anzuwenden, wogegen keine Bedenken im Hinblick auf das Durchführungsverbot des Art. 88 Abs. 3 EG (nunmehr: Art. 108 Abs. 3 AEUV) bestehen. 2.1. Vorauszuschicken ist, dass die vorliegenden Beschwerdefälle Anträge auf Energieabgabenvergütung für die Jahre 2002 und 2003 betreffen, in denen das EAVG in Folge des Urteils des EuGH vom 8. November 2001 in der Rs C-143/99, Adria-Wien Pipeline auf Dienstleistungsbetriebe gesetzlich ausgeweitet worden ist Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 158 aus 2002, sowie römisch eins Nr. 71 aus 2003,). Diese Ausweitung ist allerdings mit Entscheidung der Kommission vom 9. März 2004, 2005/565/EG (ABl. vom 22. Juli 2005, L 190/13) als ungenügend kritisiert worden, weil auf Grund der beibehaltenen Regelung des Schwellenwerts in Paragraph eins, EAVG die Selektivität der Maßnahme nicht umfassend beseitigt worden sei. Die Entscheidung der Kommission hat eine Anpassung des EAVG verlangt und die von der Republik Österreich im Beihilfenverfahren hierzu skizzierten Änderungen bereits als mit dem Beihilfenrecht vereinbar erklärt. Wie schon im hg. Erkenntnis vom 11. Dezember 2009, Zl. 2006/17/0118 ausgeführt, ist für die in Rede stehenden Jahre das EAVG in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 92 aus 2004,, nach Maßgabe der Vorschriften über den zeitlichen Anwendungsbereich der verschiedenen Fassungen des Gesetzes anzuwenden, wogegen keine Bedenken im Hinblick auf das Durchführungsverbot des Artikel 88, Absatz 3, EG (nunmehr: Artikel 108, Absatz 3, AEUV) bestehen.

2.2. Vorauszuschicken ist weiters, dass als potentieller Vergütungsberechtigte/r die Beschwerdeführerin als Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen ist und nicht die einzelne Rehab-Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art. Zwar spricht § 2 EAVG davon, dass ein Anspruch auf Vergütung "für alle Betriebe" besteht. Dies bedeutet jedoch lediglich, dass das EAVG eine betriebsbezogene Betrachtungsweise bei der Beurteilung und Bemessung des Vergütungsanspruches einnimmt, und gibt dem Betrieb als nicht-rechtsfähiger Person noch keinen eigenen von seinem Rechtsträger losgelösten Vergütungsanspruch. Aus der betriebsbezogenen Betrachtung des EAVG folgt jedoch, dass für jeden Betrieb ein eigener Vergütungsantrag zu stellen ist. Der Bescheid der belangten Behörde ist daher jedenfalls zu Recht an die Körperschaft öffentlichen Rechts ergangen, die im gegenständlichen Fall auch als Beschwerdeführerin aufgetreten ist. 2.2. Vorauszuschicken ist weiters, dass als potentieller Vergütungsberechtigte/r die Beschwerdeführerin als Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen ist und nicht die einzelne Rehab-Einrichtung als Betrieb gewerblicher "Art". Zwar spricht Paragraph 2, EAVG davon, dass ein Anspruch auf Vergütung "für alle Betriebe" besteht. Dies bedeutet jedoch lediglich, dass das EAVG eine betriebsbezogene Betrachtungsweise bei der Beurteilung und Bemessung des Vergütungsanspruches einnimmt, und gibt dem Betrieb als nicht-rechtsfähiger Person noch keinen eigenen von seinem Rechtsträger losgelösten Vergütungsanspruch. Aus der betriebsbezogenen Betrachtung des EAVG folgt jedoch, dass für jeden Betrieb ein eigener Vergütungsantrag zu stellen ist. Der Bescheid der belangten Behörde ist daher jedenfalls zu Recht an die Körperschaft öffentlichen Rechts ergangen, die im gegenständlichen Fall auch als Beschwerdeführerin aufgetreten ist.

2.3. Nach den Vorschriften über den zeitlichen Geltungsbereich der Novelle BGBl. I Nr. 92/2004 ist § 1 Abs. 1 EAVG für die Jahre 2002 und 2003 noch in seiner Fassung vor BGBl. I Nr. 92/2004 anzuwenden (§ 4 Abs. 4 EAVG idFBGBl. I Nr. 92/2004). Gemäß § 1 Abs. 1 EAVG in dieser im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vorBGBl. I Nr. 92/2004 sind die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs. 3 genannten Energieträger für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,35 % des Unterschiedsbetrages zwischen 1. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 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, übersteigen (Nettoproduktionswert). 2.3. Nach den Vorschriften über den zeitlichen Geltungsbereich der Novelle Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 92 aus 2004, ist Paragraph eins, Absatz eins, EAVG für die Jahre 2002 und 2003 noch in seiner Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 92 aus 2004, anzuwenden (Paragraph 4, Absatz 4, EAVG in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 92 aus 2004,). Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, EAVG in dieser im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 92 aus 2004, sind die entrichteten Energieabgaben auf die in Absatz 3, genannten Energieträger für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,35 % des Unterschiedsbetrages zwischen 1. Umsätzen im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und 2. Umsätzen im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die an das Unternehmen erbracht werden, übersteigen (Nettoproduktionswert).

Das EAVG verlangt für die Berechnung des Nettoproduktionswertes sohin die Erstellung einer "Leistungsbilanz" an erbrachten und erhaltenen Leistungen und knüpft dabei unmittelbar an den Umsatzbegriff des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 an. Damit ist die Auslegung des UStG und der diesem zugrunde liegenden

unionsrechtlichen Bestimmungen auch für die Auslegung und Anwendung des § 1 Abs. 1 EAVG maßgeblich (vgl. in diesem Sinne bereits die hg. Erkenntnisse vom 11. Dezember 2009, ZI. 2006/17/0118 und vom 27. April 2012, ZI. 2008/17/0086). Das EAVG verlangt für die Berechnung des Nettoproduktionswertes sohin die Erstellung einer "Leistungsbilanz" an erbrachten und erhaltenen Leistungen und knüpft dabei unmittelbar an den Umsatzbegriff des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 an. Damit ist die Auslegung des UStG und der diesem zugrunde liegenden unionsrechtlichen Bestimmungen auch für die Auslegung und Anwendung des Paragraph eins, Absatz eins, EAVG maßgeblich vergleiche , in diesem Sinne bereits die hg. Erkenntnisse vom 11. Dezember 2009, ZI. 2006/17/0118 und vom 27. April 2012, ZI. 2008/17/0086).

2.4. Im Beschwerdefall ist strittig, ob es sich bei der Zahlung von Verlustabdeckungen der Beschwerdeführerin gegenüber ihren eigenen Rehab-Einrichtungen um Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 handelt. Eine Einbeziehung der Verlustabdeckungszahlungen der Beschwerdeführerin würde den Nettoproduktionswert des Betriebs gewerblicher Art und damit auch den Selbstbehalt nach § 1 EAVG erhöhen und folglich den Vergütungsbetrag vermindern. 2.4. Im Beschwerdefall ist strittig, ob es sich bei der Zahlung von Verlustabdeckungen der Beschwerdeführerin gegenüber ihren eigenen Rehab-Einrichtungen um Umsätze im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 handelt. Eine Einbeziehung der Verlustabdeckungszahlungen der Beschwerdeführerin würde den Nettoproduktionswert des Betriebs gewerblicher Art und damit auch den Selbstbehalt nach Paragraph eins, EAVG erhöhen und folglich den Vergütungsbetrag vermindern.

2.5. Die Rehab-Einrichtungen der Beschwerdeführerin stellen - wie von der belangten Behörde festgestellt - jeweils eigene Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 dar, der zur Begriffsbestimmung auf das KStG 1988 verweist. Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb. Nach Abs. 5 leg.cit. liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Als Hoheitsbetriebe gelten u.a. Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen. 2.5. Die Rehab-Einrichtungen der Beschwerdeführerin stellen - wie von der belangten Behörde festgestellt - jeweils eigene Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Paragraph 2, Absatz 3, UStG 1994 dar, der zur Begriffsbestimmung auf das KStG 1988 verweist. Gemäß Paragraph 2, Absatz eins, KStG 1988 ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb. Nach Absatz 5, leg.cit. liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Absatz eins, nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Als Hoheitsbetriebe gelten u.a. Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

Nach den Feststellungen der belangten Behörde haben die Rehab-Einrichtungen Rehabilitationsleistungen angeboten und erbracht, wobei nicht nur eigene Versicherte der Beschwerdeführerin (und deren Angehörige), sondern auch Versicherte von anderen Sozialversicherungsträgern und Selbstzahler behandelt wurden, wofür "Kostenersätze" verrechnet wurden.

2.6. Die Betreuung der eigenen Versicherten ist in diesem Zusammenhang - jedenfalls für Zwecke des Energieabgabenvergütungsgesetzes und seiner betriebsbezogenen Ausrichtung - Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor BGBl. I Nr. 134/2003 (vgl. allgemein Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts² 127 ff). In der Versorgung der eigenen Versicherten erbringt die Beschwerdeführerin nämlich keine Leistung am Markt, sondern kommt lediglich ihrem eigenen gesetzlichen Versorgungsauftrag nach. Wenn sie sich ihres Betriebs gewerblicher Art bedient, um gegenüber den eigenen Versicherten ihren (Selbst-)Verpflichtungen aus dem Versicherungsverhältnis nachzukommen, so ist der Umsatz des diesbezüglichen Rehabilitationsbetriebes ein Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994

(Eigenverbrauch). 2.6. Die Betreuung der eigenen Versicherten ist in diesem Zusammenhang - jedenfalls für Zwecke des Energieabgabenvergütungsgesetzes und seiner betriebsbezogenen Ausrichtung - Eigenverbrauch im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1994 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, vergleiche , allgemein Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts 2 127 ff). In der Versorgung der eigenen Versicherten erbringt die Beschwerdeführerin nämlich keine Leistung am Markt, sondern kommt lediglich ihrem eigenen gesetzlichen Versorgungsauftrag nach. Wenn sie sich ihres Betriebs gewerblicher Art bedient, um gegenüber den eigenen Versicherten ihren (Selbst-)Verpflichtungen aus dem Versicherungsverhältnis nachzukommen, so ist der Umsatz des diesbezüglichen Rehabilitationsbetriebes ein Umsatz im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1994 (Eigenverbrauch).

Eigenverbrauchsumsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 sind nach § 1 EAVG in die Berechnung des Nettoproduktionswertes miteinzubeziehen. Dabei wird lediglich darauf abgestellt, dass es sich um "Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994" handelt, wobei § 1 UStG 1994 neben den Lieferungen und Leistungen auch den Eigenverbrauch im Inland ausdrücklich als "Umsätze" bezeichnet ("Der Umsatzsteuer unterliegen folgende Umsätze: ..."). Eigenverbrauchsumsätze im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1994 sind nach Paragraph eins, EAVG in die Berechnung des Nettoproduktionswertes miteinzubeziehen. Dabei wird lediglich darauf abgestellt, dass es sich um "Umsätze im Sinne des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994" handelt, wobei Paragraph eins, UStG 1994 neben den Lieferungen und Leistungen auch den Eigenverbrauch im Inland ausdrücklich als "Umsätze" bezeichnet ("Der Umsatzsteuer unterliegen folgende Umsätze: ...").

2.7. Für die Frage der Bemessungsgrundlage für den für die eigenen Versicherten unterhaltenen Rehabilitationsbetrieb ist auf § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor BGBl. I Nr. 134/2003 zu verweisen, wonach sich der Umsatz "nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten" bemisst. Es kann der belangten Behörde vor diesem Hintergrund nicht entgegen getreten werden, wenn sie die von der Beschwerdeführerin geleisteten jährlichen Verlustabdeckungen als Bemessungsgrundlage für den für die eigenen Versicherten unterhaltenen Rehabilitationsbetrieb herangezogen hat. Der Zusammenhang zwischen den geleisteten Verlustabdeckungen und den erbrachten Rehabilitationsleistungen an die eigenen Versicherten wird auch durch die "Abrechnungen" der Rehab-Einrichtungen deutlich, mit denen die erbrachten Verpflegungs/Behandlungsfälle und -tage dokumentiert worden sind. Durch die parallele Anwendung einer kalkulatorischen Kostenrechnung zum fremdüblich verrechneten Tagessatz hat die belangte Behörde zudem sicher gestellt, dass die fremdüblich verrechneten Kostenersätze die Obergrenze der Bemessung der Eigenverbrauchsumsätze darstellen und damit die Heranziehung der jährlichen Verlustabdeckung nicht etwa auch echte Zuschüsse mitumfassen kann, die in keinem Zusammenhang zu den erbrachten Rehabilitationsleistungen mehr stehen. 2.7. Für die Frage der Bemessungsgrundlage für den für die eigenen Versicherten unterhaltenen Rehabilitationsbetrieb ist auf Paragraph 4, Absatz 8, Litera b, UStG 1994 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, zu verweisen, wonach sich der Umsatz "nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten" bemisst. Es kann der belangten Behörde vor diesem Hintergrund nicht entgegen getreten werden, wenn sie die von der Beschwerdeführerin geleisteten jährlichen Verlustabdeckungen als Bemessungsgrundlage für den für die eigenen Versicherten unterhaltenen Rehabilitationsbetrieb herangezogen hat. Der Zusammenhang zwischen den geleisteten Verlustabdeckungen und den erbrachten Rehabilitationsleistungen an die eigenen Versicherten wird auch durch die "Abrechnungen" der Rehab-Einrichtungen deutlich, mit denen die erbrachten Verpflegungs/Behandlungsfälle und -tage dokumentiert worden sind. Durch die parallele Anwendung einer kalkulatorischen Kostenrechnung zum fremdüblich verrechneten Tagessatz hat die belangte Behörde zudem sicher gestellt, dass die fremdüblich verrechneten Kostenersätze die Obergrenze der Bemessung der Eigenverbrauchsumsätze darstellen und damit die Heranziehung der jährlichen Verlustabdeckung nicht etwa auch echte Zuschüsse mitumfassen kann, die in keinem Zusammenhang zu den erbrachten Rehabilitationsleistungen mehr stehen.

Dass die für die Verlustabdeckungen verwendeten Mittel der Beschwerdeführerin letztlich ihrerseits zu einem wesentlichen Anteil aus Bundesmitteln stammen, ist für die umsatzsteuerliche Betrachtung nicht weiter beachtlich, zumal nach den Feststellungen der belangten Behörde keine spezifische Verwendungsaufgabe zur Weiterleitung der Bundesmittel an die Einrichtungen bestand und es im Gestaltungsspielraum der Beschwerdeführerin lag, in welchem Ausmaß sie in ihrer Satzung Rehabilitationsleistungen anbot.

2.8. Da die an eigene Versicherte geleisteten Rehabilitationsleistungen somit bereits als Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 (Eigenverbrauch) zu erfassen sind, stellen sich die von der Beschwerde aufgeworfenen Fragen hinsichtlich eines Entgelts von dritter Seite nicht. Der Beschwerde ist dabei zwar insoweit zuzustimmen, als die Patienten die Rehabilitationsmaßnahmen auf Grund ihres Versicherungsverhältnisses mit der Beschwerdeführerin in Anspruch nehmen und daher diesbezüglich mit ihr oder ihren Rehab-Einrichtungen nicht in ein gesondertes Leistungsaustauschverhältnis treten. Allerdings muss die Beschwerdeführerin als Versicherungsträger diese Sachleistungen für ihre eigenen Versicherten ihrerseits entweder extern zukaufen oder aus eigenem erbringen. Bedient sie sich dazu eines eigenen Betriebs gewerblicher Art, liegt ein Eigenverbrauch durch sie vor, der nach § 1 EAVG in die Berechnungsformel des Nettoproduktionswertes einzubeziehen ist. 2.8. Da die an eigene Versicherte geleisteten Rehabilitationsleistungen somit bereits als Umsatz nach Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 2, UStG 1994 (Eigenverbrauch) zu erfassen sind, stellen sich die von der Beschwerde aufgeworfenen Fragen hinsichtlich eines Entgelts von dritter Seite nicht. Der Beschwerde ist dabei zwar insoweit zuzustimmen, als die Patienten die Rehabilitationsmaßnahmen auf Grund ihres Versicherungsverhältnisses mit der Beschwerdeführerin in Anspruch nehmen und daher diesbezüglich mit ihr oder ihren Rehab-Einrichtungen nicht in ein gesondertes Leistungsaustauschverhältnis treten. Allerdings muss die Beschwerdeführerin als Versicherungsträger diese Sachleistungen für ihre eigenen Versicherten ihrerseits entweder extern zukaufen oder aus eigenem erbringen. Bedient sie sich dazu eines eigenen Betriebs gewerblicher Art, liegt ein Eigenverbrauch durch sie vor, der nach Paragraph eins, EAVG in die Berechnungsformel des Nettoproduktionswertes einzubeziehen ist.

2.9. Im Übrigen würde es den Zielen des EAVG widersprechen, wenn ein Betrieb gewerblicher Art durch die Außerachtlassung von Verlustabdeckungen im Zusammenhang mit von ihm erbrachten Leistungen seinen Nettoproduktionswert in einer Art und Weise senken könnte, die kein wirklichkeitsgetreues Bild des Betriebs und der von ihm erbrachten Leistungen mehr gewährt, und dadurch eine höhere Energieabgabenvergütung erlangen könnte.

3. Die hilfsweisen Rügen der Verletzung von Verfahrensvorschriften (Ergänzungsbedürftigkeit des Sachverhalts und mangelhafte Bescheidbegründung wegen Nichteingehens auf den Berufungsschriftsatz) waren nicht näher substantiiert und konnten keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Verfahrensfehler aufzeigen.

4. Die Beschwerden erweisen sich daher insgesamt als unbegründet und waren infolgedessen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. 4. Die Beschwerden erweisen sich daher insgesamt als unbegründet und waren infolgedessen gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf §§ 47ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Kostenentscheidung gründet sich auf Paragraphen 47 f, f, VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt , römisch zwei Nr. 455.

Wien, am 20. Juni 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2010170144.X00

Im RIS seit

23.07.2012

Zuletzt aktualisiert am

24.08.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at