jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1988/1/11 85/15/0216

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 11.01.1988

Index

UStG

Norm

UStG 1972 §1 Abs1 Z1
UStG 1972 §3 Abs14
UStG 1972 §4 Abs1
UStG 1972 §4 Abs6

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Großmann und Dr. Närr als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissar Mag. Piffl, über die Beschwerde der M-Aktiengesellschaft in G, vertreten durch Dr. Rainer Blasbichler, Rechtsanwalt in Wien XVIII, Gentzgasse 73, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 25. März 1985, Zl. B 176-4/84, betreffend Umsatzsteuer 1977, 1978 und 1979, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin gewährt ihren Dienstnehmern neben den Lohn- und Gehaltsbezügen auch Sachbezüge. Es handelt sich hiebei im wesentlichen um den Aufwand für Unterkunft, Verpflegung und Beförderung von Dienstnehmern. Einen Teil dieser Sachbezüge hatte die Beschwerdeführerin der Umsatzsteuer unterzogen, und zwar mit dem ermäßigten Steuersatz von 8 v.H.

Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 1977 bis 1979 wurde festgestellt, daß einerseits nicht alle Sachbezüge der Umsatzsteuer unterzogen wurden, und daß andererseits auf einen Teil der Sachbezüge, insbesondere auf den Beförderungsaufwand, nicht der ermäßigte Steuersatz, sondern der Normalsteuersatz von 18 v.H. anzuwenden war.

Das Finanzamt erließ diesen Feststellungen folgend in wiederaufgenommenen Verfahren neue Umsatzsteuerbescheide für die genannten Jahre.

In der gegen diese Bescheide von der Beschwerdeführerin erhobenen Berufung begehrte sie nicht nur, die vom Finanzamt nachversteuerten, sondern auch jene Sachbezüge, die sie bisher selbst versteuert hatte, nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen. Es handelt sich hiebei um folgende Beträge:

Sachbezüge

darauf entfallende Umsatzsteuer

1977

S 5,373.868,85

S 481.081,78

1978

S 5,705.852,10

S 508.171,30

1979

S 6,076.051,86

S 539.020,04"

Begründend führte die Beschwerdeführerin aus, in der Bundesrepublik Deutschland seien bei ähnlicher Rechtslage Sachbezüge bisher der Umsatzsteuer unterworfen worden, doch sei der deutsche Bundesfinanzhof 1981 von dieser Rechtsauffassung abgegangen. Aber auch nach österreichischer Rechtslage sei die Umsatzsteuerbarkeit von Sachbezügen nicht gegeben, da 1. ein Leistungsaustausch nicht vorliege, 2. eine Gegenleistung nicht festgestellt werden könne, und 3. die Sachbezugsbesteuerung mit dem System der Allphasennettoumsatzsteuer nicht vereinbar sei. Ein Leistungsaustausch liege nicht vor, weil die Sachbezüge eine einseitige Leistung des Arbeitgebers darstellten. Zwar liege hinsichtlich der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers und der in Barlohn bestehenden Gegenleistung des Arbeitgebers ein Leistungsaustausch vor, nicht aber hinsichtlich der zusätzlich zum Barlohn erbrachten Sachzuwendungen. Letztere würden gegeben, weil der Arbeitnehmer Arbeitsleistungen erbringe, nicht aber deshalb, um diese Arbeitsleistungen zu erhalten. Eine andere Beurteilung könne nur erfolgen, wenn Sachleistungen nicht vertraglich vereinbart seien. Bei tauschähnlichen Umsätzen gelte der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für die Gegenleistung. Da es nicht möglich sei, die Arbeitsleistung des Dienstnehmers in eine auf den Barlohn und in eine auf die Sachzuwendungen entfallende Arbeitsleistung aufzuspalten, sei es auch nicht möglich, den Wert der auf die Sachzuwendungen entfallenden Arbeitsleistung des Dienstnehmers und damit das Entgelt für die steuerbare Gegenleistung des Arbeitgebers festzustellen. Bei der Allphasennettoumsatzsteuer sei überdies die Besteuerung der Sachbezüge systemwidrig, weil diese nicht beim Letztverbraucher stattfinde und zu einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuer führe, da die Sachzuwendungen an die Arbeitnehmer auf die Produktpreise überwalzt und somit nochmals der Umsatzsteuer unterzogen würden.

Nachdem die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen hat, beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig ergänzte sie das Berufungsvorbringen dahin, es seien in den strittigen Sachzuwendungen auch solche an Pensionisten ihres Betriebes enthalten. Da ein Leistungsaustausch mit einem ehemaligen Dienstnehmer nicht angenommen werden könne, komme auch die Abspaltung eines ideellen Gegenleistungsanteiles nicht in Frage.

Mit dem nunmehr mit Beschwerde angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung führte die belangte Behörde unter Hinweis auf die Lehre und Rechtsprechung (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1953, Zl. 2881/52, vom 19. November 1975, Zl. 275/75, vom 6. Oktober 1976, Zl. 151/75, vom 14. Mai 1981, Zl. 15/1949/79, und vom 19. Jänner 1984, Zl. 82/15/0099, ferner Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 440 - 444a zu § 3, sowie Waba "Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Dienstnehmer" Österreichische Steuerzeitung Nr. 18/1979) aus, es stellten auch Sachzuwendungen, die ein Unternehmer seinen Arbeitnehmern und deren Angehörigen gewähre, tauschähnliche Vorgänge im Sinne des § 3

Abs. 14 UStG und damit grundsätzlich steuerbare Leistungen dar. Dabei spiele es keine Rolle, ob die Leistungen des Unternehmers auf Grund einer gesetzlichen, arbeitsvertraglichen oder frei vereinbarten Verpflichtung oder sogar ohne irgendeine Verpflichtung erbracht werden. Die Gegenleistung des Arbeitnehmers bestehe bei verbilligter Lieferung oder sonstiger Leistung zum Teil in dem vom Arbeitnehmer gezahlten oder diesem vom Arbeitgeber verrechneten Preis und zum anderen Teil in der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers; könne die Lieferung oder sonstige Leistung vom Arbeitnehmer kostenlos in Anspruch genommen werden, so bestehe die Gegenleistung nur in der Arbeitsleistung des Dienstnehmers. Für das Vorliegen eines steuerbaren Leistungsaustausches - eines tauschähnlichen Umsatzes - sei das Wertverhältnis der Leistungen zueinander nicht entscheidend.

Der Zusammenhang zwischen den Sachleistungen und den Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer ergebe sich zwanglos aus dem Umstand, daß die Sachleistungen bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur im Hinblick auf zu erwartende Arbeitsleistungen erbracht würden. Denke man sich nämlich solche Arbeitsleistungen auf Grund von Dienstverhältnissen weg, so bringe selbst die Beschwerdeführerin keine Umstände vor, deretwegen sie sich veranlaßt gesehen hatte, die Sachzuwendungen zu erbringen. Damit aber stünden diese Leistungen in dem gemäß § 3 Abs. 14 UStG erforderlichen inneren (kausalen) Zusammenhang mit den jeweiligen Arbeitsleistungen. Die Behauptung der Beschwerdeführerin, daß dort eine Gegenleistung vorliege, wo Sachzuwendungen oder zusätzliche Leistungen dienstvertraglich vereinbart seien, treffe zumindest auf die mit dem Betriebsrat vereinbarte Abgabe von Milch an Dienstnehmer zu. Es könne aber auch der Beschwerdeführerin nicht beigepflichtet werden, daß jedenfalls bei Sachzuwendungen an Pensionisten ihres Unternehmens eine Gegenleistung nicht vorliege. Diese Frage sei nicht nach dem Verhältnis einer - im Umsatzsteuerrecht auch gar nicht geforderten - Zug um Zug erfolgten Leistung und Gegenleistung zu beurteilen. Der wahre wirtschaftliche Gehalt eines Sachbezuges an Pensionisten ergebe sich vielmehr aus dem Zusammenhang mit dem vorangegangenen Dienstverhältnis. Denke man sich dieses weg, fiele für den Unternehmer jeglicher Grund weg, den betreffenden Pensionisten Sachleistungen zu gewähren. Hieraus ergebe sich zwanglos der Zusammenhang zwischen den Sachleistungen und den Arbeitsleistungen des Pensionisten während seiner Aktivzeit. Der Sachverhalt sei demnach nicht anders zu beurteilen, als im Falle des aufrechten Dienstverhältnisses. Im übrigen liege nach dem tatsächlichen Sachverhalt auch auf der Hand, daß der Arbeitnehmer seine Arbeitsleistungen nicht nur im Hinblick auf seine laufenden Bezüge, sondern genauso im Hinblick auf die zu erwartenden Pensionsbezüge erbringe.

Der Einwand der Beschwerdeführerin, es sei - entgegen der bisherigen Judikatur - nicht haltbar, aus dem Leistungsaustauschverhältnis "Arbeitsleistungen gegen Arbeitslohn" einen Teil der Arbeitsleistung abzuspalten und als Gegenleistung zur Sachzuwendung des Arbeitgebers anzusehen, sei nicht begründet worden. Ihrem Vorbringen, bei tauschähnlichen Umsätzen zwischen Unternehmern werde bei einseitigen Draufgaben auch keine Aufspaltung erwogen, weil sich das steuerliche Ergebnis nicht ändere, sei einerseits die Bestimmung des § 4 Abs. 6 UStG und andererseits entgegenzuhalten, daß im gegenständlichen Fall nicht Umsätze zwischen Unternehmern sondern solche zwischen einem Unternehmer und Nichtunternehmern vorlägen. Im übrigen müsse nur zum Zwecke der Steuerbemessung - nicht zur Feststellung der Steuerbarkeit - bestimmt werden, welcher ideelle Teil der Arbeitsleistung als Entgelt für die Sachzuwendung in Betracht komme und welchen Wert er habe. Dies verursache im Gegensatz zur Meinung der Beschwerdeführerin jedoch keine Schwierigkeiten. Das ideelle Ausmaß der aliquoten Arbeitsleistung könne dadurch festgestellt werden, daß das Verhältnis des Barlohnes zum Wert der Sachleistung ermittelt werde. Im selben Verhältnis stünden dann die auf den Barlohn bzw. auf die Sachleistungen entfallenden Arbeitsleistungen des Dienstnehmers. Auch der Auffassung der Beschwerdeführerin, daß die Besteuerung der Sachbezüge dem System der Umsatzsteuer nicht gerecht werde, weil sie nicht beim Letztverbraucher erfolge und zu einer Doppelbelastung mit Umsatzsteuer führe, könne die belangte Behörde nicht folgen. Die auf die Sachleistungen entfallende und vom Unternehmer abzuführende Umsatzsteuer sei nicht isoliert zu sehen, sondern in der dem Arbeitnehmer gewährten Sachleistung inkludiert. Eben aus diesem Grunde handle es sich z.B. bei den einkommensteuerlich festgelegten Sachbezugswerten immer um Bruttowerte, d.h. um Beträge inklusive Umsatzsteuer (Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuerhandbuch, Wien 1981, Anm. 12 zu § 4 UStG). Der Unternehmer, der den Arbeitnehmern Sachleistungen erbringe, gehe diesbezüglich somit nicht anders vor als bei seiner eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit. Er erbringe Leistungen und vereinnahme dafür das entsprechende Entgelt samt Umsatzsteuer, wobei im Falle des Dienstnehmers das Bruttoentgelt in der erbrachten Arbeitsleistung zu erblicken sei.

Schließlich komme auch dem Hinweis der Beschwerdeführerin auf eine Entscheidung des deutschen

Bundesfinanzhofes aus dem Jahre 1981, womit dieser von seiner bisherigen Rechtsprechung abgegangen sei, keine Relevanz zu. Die Heranziehung ausländischer Rechtsauffassungen könne - eine vergleichbare Rechtslage vorausgesetzt - allenfalls dort erfolgen, wo etwa keine inländische Judikatur oder Lehrmeinung vorhanden sei. Im vorliegenden Fall bestehe jedoch eine seit 30 Jahren gleichbleibende höchstgerichtliche Judikatur, sodaß kein Grund bestehe, ausländische Rechtsmeinungen heranzuziehen. Im übrigen habe der Verwaltungsgerichtshof im Gegensatz zum deutschen Bundesfinanzhof mit dem Erkenntnis vom 19. Jänner 1984, Zl. 82/15/0099, seine bisherige Rechtsauffassung aufrecht erhalten.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Die Beschwerdeführerin wendet sich - den Beschwerdeausführungen zufolge - gegen "die Einbeziehung der im bekämpften Bescheid angeführten Sachbezüge in die Umsatzsteuerpflicht". Die umfangreichen Beschwerdeausführungen, die sich ausschließlich auf die Rechtsrüge beziehen, stellen - wie die Beschwerdeführerin selbst anführt - nahezu zur Gänze die Wiedergabe einer in der Reihe "Aktuelle Beiträge zum österreichischen Abgabenrecht", im Orac-Verlag, Wien 1985, unter dem Titel "Sachleistungen an Arbeitnehmer in umsatzsteuerlicher Sicht" erschienen Arbeit von Ruppe-Achatz, dar. Demnach sei die Umsatzsteuerbarkeit von Sachbezügen nicht gegeben, da 1. ein Leistungsaustausch nicht vorliege, 2. eine Gegenleistung nicht festgestellt werden könne und 3. die Sachbezugsbesteuerung mit dem System der Allphasennettoumsatzsteuer unvereinbar sei. Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zwischen der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde bestehen unterschiedliche Rechtsauffassungen darüber, ob für die von der Beschwerdeführerin neben den Lohn- und Gehaltsbezügen ihren Dienstnehmern in den Streitjahren erbrachten, im wesentlichen aus dem Aufwand für Unterkunft, Verpflegung und Beförderung von Dienstnehmern bestehenden, Sachbezüge Umsatzsteuer zu entrichten war oder nicht.

Mit der Frage, ob Sachzuwendungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer seinen Arbeitnehmern gewährt, umsatzsteuerbare Leistungen sind, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt auseinandergesetzt (vgl. u.a. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 1953, Zl. 2851/52, vom 19. November 1975, Zl. 275/75, vom 6. Oktober 1976, Zl. 151/75, vom 14. Mai 1981, Zl. 15/1949/79, vom 19. Jänner 1984, Zl. 82/15/0099, vom 23. Juni 1984, Zl. 84/15/0057, und vom 18. Oktober 1984, Zlen. 84/15/0146, 0147). In allen diesen Erkenntnissen vertrat der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich die Auffassung, daß Sachleistungen an Arbeitnehmer als tauschähnliche Umsätze aufzufassen und daher der Umsatzsteuer zu unterziehen sind. Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof neuerlich in dem am 14. Dezember 1987 ergangenen Erkenntnis Zlen. 85/15/0071, 0170 bekräftigt. Diesem, wie auch den anderen angeführten Erkenntnissen, lagen durchaus gleichartige Sachverhalte zu Grunde. Überdies wurden in der zuletzt entschiedenen Rechtssache von der damaligen Beschwerdeführerin in gleicher Weise wie im gegenständlichen Fall die vorgebrachten Sachargumente der oben angeführten Publikation von Ruppe-Achatz entnommen und, darauf gestützt, versucht, den Gerichtshof zu einem Abgehen von seinem bisher vertretenen Rechtsstandpunkt zu veranlassen.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes besteht kein Grund, die hier in Frage stehenden Sach- und sonstigen Leistungen der Beschwerdeführerin an ihre Dienstnehmer rechtlich anders zu beurteilen, als jene Verpflegungs- oder Beförderungsleistungen, die den angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes zu Grunde lagen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich auch durch die umfangreichen Beschwerdeausführungen nicht veranlaßt, von den von ihm in seiner viele Jahre zurückreichenden Rechtsprechung zur Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung von Sachleistungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer entwickelten Grundsätze abzugehen. Auf die einzelnen von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Argumente einzugehen, kann gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG, angesichts der reichhaltigen Vorjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die die Beschwerdeführerin, soweit sie nicht in der finanzrechtlichen Sammlung veröffentlicht ist, gemäß Art. 14 Abs. 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen wird, abgesehen werden. Stellen doch die Beschwerdeausführungen weitgehend nur eine Zusammenfassung der von den Kritikern der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwendeten Argumente dar.

Soweit der Beschwerdeführer vermeint, daß die gegenständliche Besteuerung von Sachzuwendungen schon deswegen unzulässig wäre, weil sie mit dem System der Allphasennettoumsatzsteuer unvereinbar wäre, teilt der Gerichtshof diese Ansicht nicht. Sie wird im übrigen auch nicht im Schrifttum vertreten (siehe Waba in ÖStZ 18/79, S. 198).

Soweit die Beschwerdeführerin aber nunmehr die im Verwaltungsverfahren noch gemeinsam behandelten Sachleistungen an Dienstnehmer - wiederum unter Zugrundelegung der Ausführungen von Ruppe-Achatz - einer getrennten Betrachtung unterzieht, ist ihr entgegenzuhalten, daß die vom Verwaltungsgerichtshof in der strittigen Rechtsfrage entwickelten Grundsätze eine unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Betrachtung einzelner Sachleistungen an Dienstnehmer, mit Ausnahme der durch das Gesetz selbst vorgenommenen Befreiungen, nicht zulassen.

Schließlich vermag der Verwaltungsgerichtshof auch der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht beizupflichten, daß bei Sachleistungen an Pensionisten ein Leistungsaustausch mit den ehemaligen Dienstnehmern deshalb nicht angenommen werden könne, weil von diesen keine Arbeitsleistung mehr erbracht werde. Es kommt nämlich im Umsatzsteuerrecht nicht darauf an, in welchem zeitlichen Abstand zueinander die Leistung und die Gegenleistung erbracht werden. Deshalb ist bei Sachleistungen an ehemalige Dienstnehmer der Zusammenhang zu den seinerzeitigen Arbeitsleistungen des nunmehrigen Pensionisten herzustellen. Dies wird übrigens auch nicht von Ruppe-Achatz in Abrede gestellt, die auf Seite 147 ihrer Publikation ausführen, daß die Tatsache, daß im Leistungszeitraum eine Arbeitsleistung nicht (mehr) erbracht wird, für sich allein nicht die Verneinung eines Leistungsaustausches rechtfertigt.

Aus allen dargelegten Erwägungen erweist sich die vorliegende Beschwerde als unbegründet, weshalb sie durch einen auf Grund des § 12 Abs. 1 Z. 2 gebildeten Senat gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 243/1985.

Wien, am 11. Jänner 1988

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1988:1985150216.X00

Im RIS seit

03.06.2020

Zuletzt aktualisiert am

03.06.2020

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at