jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1990/5/7 89/15/0041

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 07.05.1990

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;
66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze;

Norm

GSVG 1978 §44 Abs4;
GSVG 1978 §85 Abs2 litb;
GSVG 1978 §85 Abs3;
UStG 1972 §12 Abs1 Z1;
UStG 1972 §12 Abs3;
UStG 1972 §12 Abs8 idF 1980/563;
UStG 1972 §12 Abs8;
UStG 1972 §2 Abs4 Z1;
UStG 1972 §6 Z6;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1991, 71;

Betreff

Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft in Wien gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 25. Jänner 1989, Zl. 6/2-2068/1/1984, betreffend Umsatzsteuer 1978 bis 1982:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.270,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anläßlich einer im Jahr 1983 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, daß die Beschwerdeführerin einigen ihrer Dienstnehmer für deren Privat-PKW Garagenplätze in ihrem Bürogebäude zur Verfügung stellt. Es wurde ferner festgestellt, daß die Beschwerdeführerin Vorsteuern geltend gemacht hatte, die auf Lieferungen an Versicherte entfallen, denen sie hiefür nachträgliche freiwillige Zuschüsse aus ihrem Unterstützungsfonds gewährt hatte. Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 1978 bis 1982 ausgehend von der Auffassung fest, der im Schätzungsweg zu bewertenden Leistung der Beschwerdeführerin, die in der Bereitstellung von Garagenplätzen

bestehe, stünde anteilig die Arbeitsleistung der betreffenden Arbeitnehmer gegenüber, und der Auffassung, die auf Lieferungen, für die freiwillige Zuschüsse gewährt worden seien, entfallende Vorsteuer berechtige nicht zum Vorsteuerabzug.

Mit der dagegen erhobenen Berufung machte die Beschwerdeführerin geltend, im seinerzeitigen Baubewilligungsverfahren ihr Anstaltsgebäude betreffend sei ihr die Auflage erteilt worden, eine ausreichende Anzahl von PKW-Abstellplätzen zu schaffen. Diese auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung errichteten Abstellplätze würden nach bestimmten Kriterien ausgewählten einzelnen Bediensteten unentgeltlich und gegen jederzeitigen Widerruf zur Verfügung gestellt. Damit würden diese Bediensteten Nutznießer einer baubehördlich auferlegten Verpflichtung, ohne daß damit eine Gegenleistung gefordert werden könnte. Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, daß der Bereitstellung des Abstellplatzes eine Arbeitsleistung des Dienstnehmers gegenüberstehe, da solche Entgelte in der Dienstordnung der Beschwerdeführerin nicht vorgesehen seien. In einkommensteuerrechtlicher Beurteilung sei die Überlassung eines Garagenplatzes für Parkzeiten während der Arbeitszeit kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Die Beschwerdeführerin trat ferner der Auffassung entgegen, daß im Zusammenhang mit freiwilligen Zuwendungen aus dem Unterstützungsfonds kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden könne. § 12 Abs. 8 UStG 1972 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1980 stelle auf einen weitgefaßten, für die gesamte soziale Krankenversicherung geltenden Sachleistungsbegriff ab. In diese Kategorie fielen sowohl freiwillige Leistungen im Sinne des § 100 GSVG als auch Leistungen aus dem Unterstützungsfonds gemäß § 44 GSVG, soweit hieraus an Stelle von Pflicht- oder freiwilligen Leistungen erbrachte Leistungen gewährt würden, die ihrerseits auch als Sachleistungen erbracht werden könnten. Auch bei den gegenständlichen Zuwendungen aus dem Unterstützungsfonds sei das Tatbestandsmerkmal des § 12 Abs. 8 UStG 1972 "Leistungen, die dem Versicherten aufgrund gesetzlicher oder satzungsmäßiger Vorschriften als Sachleistungen gewährt werden könnten" erfüllt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie führte im wesentlichen aus, ein die Umsatzsteuerpflicht auslösender Leistungsaustausch liege auch dann vor, wenn der Lieferung als Entgelt eine Arbeitsleistung gegenüberstehe. Demnach seien auch Sachleistungen eines Unternehmers an seine Angestellten umsatzsteuerpflichtig. Aus der Errichtung der Abstellplätze auf Grund einer behördlich auferlegten Verpflichtung könne nicht geschlossen werden, daß hiefür nicht eine Gegenleistung gefordert werden könne. Ebenso sei es nicht maßgebend, ob auf die Leistung ein Anspruch bestehe oder nicht. Die jederzeitige Widerrufbarkeit der Zuwendungen sowie die Einführung eines Rotationssystems sei nicht relevant, da in der Bemessungsgrundlage nur die gewährte Einstellerlaubnis, soweit sie tatsächlich beansprucht werde, erfaßt worden sei.

Gemäß § 12 Abs. 8 UStG 1972 könne der Vorsteuerabzug nur dann gewährt werden, wenn Leistungen im Sinne der Sozialversicherungsgesetze (§ 85 Abs. 2 lit. b und c GSVG) erbracht worden seien. Die freiwilligen Zuwendungen aus dem Unterstützungsfonds seien jedoch keine Leistungen im Sinne des GSVG, sondern freiwillige einmalige Aushilfen an die Versicherten; für diese bestehe keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht verletzt, daß die unentgeltliche Bereitstellung von PKW-Abstellplätzen an Bedienstete als nicht umsatzsteuerpflichtiger Vorgang anerkannt und hinsichtlich der freiwilligen Zuwendungen aus dem Unterstützungsfonds der Vorsteuerabzug als zulässig erachtet werde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zu den "FREIWILLIGEN ZUSENDUNGEN AUS DEM

UNTERSTÜTZUNGSFONDS":

§ 2 Abs. 4 Z. 1 UStG 1972 normiert die Tätigkeit der Sozialversicherungs- und Fürsorgeträger als Unternehmertätigkeit. Die Umsätze der Sozialversicherungs- und Fürsorgeträger untereinander und an die Versicherten, die mitversicherten Familienangehörigen, die Versorgungsberechtigten oder die Hilfeempfänger oder die zum Ersatz von Fürsorgekosten Verpflichteten sind aber gemäß § 6 Z. 6 UStG 1972 steuerfrei. Dabei handelt es sich um eine sogenannte "echte" Befreiung, da der in § 12 Abs. 3 Z. 1 bis 3 UStG 1972 angeordnete Ausschluß vom Vorsteuerabzug in den Fällen von

Lieferungen und Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet bzw. in Anspruch nimmt, nach dem letzten Satz der zitierten Vorschrift nicht eintritt, wenn die Umsätze nach § 6 Z. 1 bis 6 UStG 1972 steuerfrei sind oder steuerfrei wären. Darüber hinaus normiert

§ 12 Abs. 8 UStG 1972 eine Erweiterung der Regel des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972, wonach die Berechtigung des Unternehmers zum Vorsteuerabzug davon abhängt, daß die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden ist (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. November 1978, Slg. 5321/F, und vom 19. Jänner 1984, Slg. 5850/F).

§ 12 Abs. 8 UStG 1972 in der bis zum 31. Dezember 1980 maßgebenden Fassung lautete:

"Die Träger der Sozialversicherung und ihre Verbände, die Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 2 des Beamten- Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967, und die Träger des öffentlichen Fürsorgewesens sind zum Vorsteuerabzug auch dann berechtigt, wenn die Rechnung auf den Namen des Versicherten oder des Hilfeempfängers lautet. Die in einer solchen Rechnung ausgewiesene Vorsteuer ist insoweit abziehbar, als sie auf den dem Rechnungsempfänger gewährten Kostenersatz entfällt."

In der gemäß Art. III des Abschnittes II des Abgabenänderungsgesetzes 1980 ab dem Veranlagungsjahr 1981 anzuwendenden Fassung lautet die zitierte Vorschrift wie folgt:

"Die Träger der Sozialversicherung und ihre Verbände, die Krankenfürsorgeeinrichtungen im Sinne des § 2 Abs. 1 Z. 2 des Beamten- Kranken- und Unfallversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 200/1967, und die Träger des öffentlichen Fürsorgewesens sind zum Vorsteuerabzug auch dann berechtigt, wenn die Rechnung für eine von einem anderen Unternehmer erbrachte Leistung, die dem Versicherten oder Hilfeempfänger auf Grund gesetzlicher oder satzungsmäßiger Vorschriften als Sachleistung gewährt werden könnte, auf den Namen des Versicherten oder des Hilfeempfängers lautet. Die in einer solchen Rechnung ausgewiesene Vorsteuer ist insoweit abziehbar, als sie auf den dem Rechnungsempfänger gewährten Kostenersatz entfällt."

Nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (457 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XV. GP) war Zweck dieser Novellierung eine Verdeutlichung des bisherigen Gesetzeswortlautes im Sinne der ratio legis, um Fehlinterpretationen möglichst auszuschalten. Nach wie vor bestehe der Sinn und Zweck dieser Regelung darin, jene Leistungen, welche die Träger der Sozialversicherung oder des öffentlichen Fürsorgewesens auf Grund gesetzlicher oder satzungsmäßiger Vorschriften zu erbringen haben, auch dann von der Umsatzsteuer zu entlasten, wenn die Sozialversicherungs- oder Fürsorgeträger diese Leistungen nicht selbst erbringen, sondern dafür einen nachträglichen Kostenersatz leisten. Die gegenständliche Bestimmung diene somit lediglich dazu, den Trägern der Sozialversicherung oder des öffentlichen Fürsorgewesens den Vorsteuerabzug in jenen Fällen zu ermöglichen, in welchen nachträglich ein Kostenersatz für die an die Versicherten oder Hilfeempfänger erbrachten Leistungen gewährt wird, die regelmäßig als Sachleistungen für Rechnung der Träger der Sozialversicherung oder des öffentlichen Fürsorgewesens bewirkt werden. Sie biete jedoch keine Handhabe, den Vorsteuerabzug für jene Fälle geltend zu machen, in welchen der Versicherte oder Hilfeempfänger nur Anspruch auf eine Geldleistung hat, wie dies z.B. in aller Regel beim Bestattungskostenbeitrag der Fall ist.

Die belangte Behörde leitet ihre Auffassung, der Vorsteuerabzug könne vom Sozialversicherungsträger im Zusammenhang mit der Erbringung von freiwilligen Leistungen aus dem Unterstützungsfonds nicht geltend gemacht werden, aus der durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 novellierten Vorschrift des § 12 Abs. 8 UStG 1972 ab. Dies kann der zitierten Vorschrift aber weder nach alter noch nach neuer Rechtslage entnommen werden. Die Vorschrift statuiert lediglich - in Verfolgung des erklärten Zieles des Gesetzgebers, den Sozialversicherungsträgern auch dann den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, wenn nachträglich ein Kostenersatz für die an den Versicherten erbrachten Leistungen gewährt wird - eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß nur der in der Rechnung als Leistungsempfänger angeführte Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend machen kann (vgl. § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972); sie stellt für ihren persönlichen Anwendungsbereich eine Erweiterung der Regel des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 dar (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. November 1978, Slg. 5321/F).

Durch die Einfügung der Worte "für eine von einem anderen Unternehmer erbrachte Leistung, die dem Versicherten oder Hilfeempfänger aufgrund gesetzlicher oder satzungsmäßiger Vorschriften als Sachleistung gewährt werden könnte," durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 wird angeordnet, daß in jenen Fällen, in denen die dem Versicherten erbrachte Leistung keine Entsprechung im Sachleistungskatalog des Sozialversicherungsträgers findet,

sondern eine "primäre" Geldleistung darstellt, wie etwa im Falle des in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ausdrücklich erwähnten Bestattungskostenbeitrages, kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Es muß somit - jedenfalls nach neuer Rechtslage - ein "Kostenersatz" im Sinne des im Sozialversicherungsrecht (vgl. z.B. § 85 Abs. 2 lit. b GSVG) verwendeten Begriffes, nämlich die Erstattung der Kosten einer Leistung vorliegen, die im allgemeinen als Sachleistung (im vorliegenden Fall im Sinne des § 85 Abs. 3 GSVG) erbracht werden kann. Der Vorschrift kann aber nicht entnommen werden, daß der Vorsteuerabzug nur dann geltend gemacht werden könnte, wenn jener Versicherte, dem "Kostenersatz" im Sinne der oben dargelegten Begriffsbestimmung geleistet wurde, Anspruch auf die Sachleistung als Pflichtleistung gehabt hätte. Der zitierten Ausnahmevorschrift kann vielmehr - abgesehen von der Einschränkung des Vorsteuerabzuges im Falle der nachträglichen Gewährung eines Kostenersatzes auf Leistungen, die allgemein als Sachleistungen erbracht werden können - keine Abgrenzung des Kreises der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze entnommen werden. Insbesondere kann der Vorschrift, die ihrer Zielsetzung nach eine erweiternde Ausnahmebestimmung darstellt, nicht ein Inhalt unterstellt werden, der den Abzug von Vorsteuern für Lieferungen ausschließt, die andernfalls - nämlich bei unmittelbarer Gewährung einer Sachleistung - zum Vorsteuerabzug berechtigen würden.

Auch der - in Form des "Nichtausschlusses" - den Vorsteuerabzug einräumenden Vorschrift des § 12 Abs. 3 letzter Satz UStG 1972 kann eine solche Abgrenzung nicht entnommen werden. Aus § 12 Abs. 3 UStG 1982 ergibt sich aber, daß der Vorsteuerabzug den Sozialversicherungsträgern für Steuern für Lieferungen und Leistungen zukommt, die zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet oder in Anspruch genommen wurden. Die Vorschrift verweist daher auf die die Steuerfreiheit der Umsätze der Sozialversicherungsträger anordnende Norm des § 6 Z. 6 UStG 1972. Diese ist somit auch bei der Abgrenzung des Bereiches der zum Abzug berechtigenden Vorsteuern heranzuziehen. Daraus ergibt sich, daß die Träger der Sozialversicherung und des Fürsorgewesens zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für jene Lieferungen berechtigt sind, die sie zur Ausführung von Umsätzen untereinander und an die Versicherten und Hilfeempfänger verwendet bzw. in Anspruch genommen haben. Im Sonderfall des § 12 Abs. 8 UStG 1972 trifft dies auch auf Kostenersätze für jene Umsätze zu, die zwischen einem anderen Unternehmer und dem Versicherten oder Hilfeempfänger unmittelbar getätigt wurden.

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug erfordert somit, daß Leistungen aus dem Verhältnis zwischen den Trägern der Sozialversicherung oder des Fürsorgewesens und den Versicherten bzw. Hilfeempfängern erbracht wurden, soweit diese dem durch § 2 Abs. 4 Z. 1 UStG 1972 fingierten Unternehmensbereich, also der Erfüllung der durch das Gesetz übertragenen Aufgaben der Sozialversicherung oder des Fürsorgewesens, zuzuordnen sind. Auch bei den strittigen Leistungen handelt es sich um Leistungen, die die Sozialversicherungsträger in Erfüllung von ihnen durch das Gesetz zugewiesenen Aufgaben der Sozialversicherung bzw. des Fürsorgewesens und somit im Rahmen ihres fingierten Unternehmensbereiches an Versicherte erbringen. Die Mittel der Sozialversicherungsträger dürfen nur für die gesetzlich vorgeschriebenen oder zulässigen Zwecke verwendet werden (§§ 81 ASVG, 43 GSVG, 27 B-KUVG, 41 BSVG, 17 NVG). In erster Linie dienen die Mittel der Sozialversicherung zur Erbringung der bei Vorliegen eines Versicherungsfalles vorgesehenen Pflicht - und freiwilligen Leistungen. Der Versicherungsträger kann darüber hinaus aber auch ohne Vorliegen eines Versicherungsfalles nach den im jeweiligen Gesetz zumindest allgemein umschriebenen Aufgaben im Interesse der sozialen Sicherheit und der Volksgesundheit Mittel einsetzen. Die Sozialversicherungsträger sind aber auch zur Gewährung von Leistungen in individuellen, besonders berücksichtigungswürdigen Fällen berufen. Zur Finanzierung derartiger Leistungen können sie einen Unterstützungsfonds einrichten. Die Grundsätze der Leistungserbringung werden durch eine Richtlinie der Organe des jeweiligen Versicherungsträgers geregelt, der die Qualität einer Rechtsverordnung zukommt (vgl. Korinek in Tomandl, System des österreichischen Sozialversicherungsrechts 522 f). Bei den (an bedürftige Personen erbrachten) Leistungen des Unterstützungsfonds handelt es sich somit im Wesen um Sozialhilfeleistungen (vgl. Tomandl, Grundriß des österreichischen Sozialversicherungsrechts, 4. Auflage 195).

Mit den die Einrichtung von Unterstützungsfonds zulassenden Vorschriften (§§ 84 ASVG, 44 GSVG, 28 B-KUVG, 42 BSVG, 18 NVG) werden den Sozialversicherungsträgern somit inhaltlich Fürsorgeaufgaben übertragen. Soweit sie Leistungen aus dem Unterstützungsfonds im jeweils (im vorliegenden Fall durch § 44 Abs. 4 GSVG) determinierten Rahmen als Fürsorgeleistungen erbringen, handeln sie ebenfalls in Erfüllung der ihnen durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben, und damit im Rahmen ihres fingierten Unternehmensbereiches, auch wenn es sich dabei nicht um Versicherungsleistungen im eigentlichen Sinn handelt. Die Vorsteuern, die auf die für die Ausführung solcher Umsätze

in Anspruch genommenen Lieferungen und Leistungen entfallen, berechtigen somit zum Abzug; im Anwendungsbereich des § 12 Abs. 8 UStG 1972 nach der durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 geänderten Rechtslage allerdings nur dann, wenn es sich dabei um Kostenersätze für Leistungen handelt, die - im Hinblick auf eine entsprechende Regelung im gesetzlichen oder satzungsmäßigen Sachleistungskatalog des Sozialversicherungsträgers - im allgemeinen als Sachleistung erbracht werden könnten.

Die belangte Behörde hat die im Gegensatz zur oben dargelegten Rechtslage stehende Auffassung vertreten, ein Vorsteuerabzug komme deshalb nicht in Betracht, weil § 12 Abs. 8 UStG 1972 nicht auf freiwillig gewährte Unterstützungen abstelle.

Sie hat somit durch Verkennung der Rechtslage ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Da der Bescheid eine inhaltliche Trennung nicht zuläßt, mußte er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG zur Gänze aufgehoben werden, obwohl der Verwaltungsgerichtshof die von der belangten Behörde im weiteren Beschwerdepunkt vertretene Auffassung teilt, daß es sich bei der Beistellung von Garagenplätzen durch den Arbeitgeber an bestimmte Dienstnehmer um tauschähnliche Umsätze gemäß § 3 Abs. 14 UStG 1972 handelt. Die in diesem Zusammenhang zu lösende Rechtsfrage war auch Gegenstand des Erkenntnisses vom heutigen Tag in dem zur hg. Zl. 89/15/0036 protokollierten Beschwerdefall. Der vorliegende Beschwerdefall bietet keinen Anlaß zu einer von diesem Erkenntnis abweichenden Beurteilung. Der Verwaltungsgerichtshof verweist daher unter Bezugnahme auf § 43 Abs. 2 VwGG und Art. 14 Abs. 4 seiner Geschäftsordnung auf die Entscheidungsgründe jenes Erkenntnisses.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206; über das Begehren der Beschwerdeführerin konnte dabei nicht hinausgegangen werden.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1989150041.X00

Im RIS seit

07.05.1990

Zuletzt aktualisiert am

19.08.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at