

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/5/7 89/15/0073

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 07.05.1990

## Index

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

## Norm

GSVG 1978 §85 Abs3;  
UStG 1972 §12 Abs8 idF 1980/563;  
UStG 1972 §12 Abs8;  
UStG 1972 §3 Abs14;

## Betreff

Wiener Gebietskrankenkasse gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 3. März 1989, Zl. 6/2-2004/85-10, betreffend Umsatzsteuer 1979 bis 1982:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 10.110,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Anlässlich der bei der Beschwerdeführerin im Jahre 1984 durchgeführten Prüfung der Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1979 bis 1982 wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

In einem Krankenhaus und einem Rekonvaleszentenheim der Beschwerdeführerin wurden Arbeitnehmern (vorwiegend Krankenschwestern) Dienstwohnungen samt kompletter Möblierung zur Verfügung gestellt. Weiters hatte die Beschwerdeführerin, soweit ihr Rechnungen über Bestattungskosten bzw. sonstige Leistungen vorgelegt wurden, für von ihr ausbezahlte Bestattungskostenbeiträge und freiwillige Zuschüsse aus dem Unterstützungsfonds den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen.

Das Finanzamt setzte die Umsatzsteuer für die Jahre 1979 bis 1982 ausgehend von der Auffassung fest, daß die Differenz zwischen den tatsächlich von der Beschwerdeführerin bei ihren Arbeitnehmern eingehobenen Mietzinsen und den Sachbezugswerten gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1972 der Umsatzsteuer unterliege; die Zuschüsse aus dem Unterstützungsfonds und die Bestattungskostenbeiträge betreffend erachtete es den Vorsteuerabzug als nicht zulässig, da es sich dabei nicht um Sachleistungen, sondern um Geldleistungen handle, für die ein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 8 UStG 1972 nicht zulässig sei.

Mit ihrer gegen diese Umsatzsteuerbescheide erhobenen Berufung machte die Beschwerdeführerin geltend, die von den Bediensteten für die Beistellung der Unterkünfte zu leistenden Kostenersätze würden vom Verwaltungsausschuß festgesetzt; es seien daher nur die auf Grund dieser Beschußfassung zu zahlenden Benützungsschädigungen umsatzsteuerpflichtig. § 15 Abs. 2 EStG 1972 sei im Bereich des Umsatzsteuerrechts nicht anzuwenden. Den Vorsteuerabzug aus Bestattungskosten betreffend machte die Beschwerdeführerin geltend, es sei jedenfalls die Nachbelastung für die Jahre 1979 und 1980 zu Unrecht erfolgt, weil für diesen Zeitraum im Hinblick auf die Fassung des § 12 Abs. 8 UStG 1972 vor dem Abgabenänderungsgesetz 1980 selbst der Umstand, daß es sich um Geldleistungen handle, den Vorsteuerabzug nicht ausschließe. Im übrigen habe die Beschwerdeführerin vom Vorsteuerabzug nur bei Sachleistungen Gebrauch gemacht, wenn der Bezugsberechtigte eine auf ihn lautende Rechnung des Bestattungsunternehmens vorgelegt habe. Die von der Abgabenbehörde vertretene Rechtsauffassung ergäbe keinen Sinn, weil dann alle anderen Fälle, in denen der Versicherte Sachleistungen nicht direkt vom Versicherungsträger oder dessen Vertragspartnern erhalte, sondern einen Kostenersatz oder Zuschuß für eine gegenüber einem sonstigen Dritten in Anspruch genommene Sachleistung, ein anderes rechtliches Schicksal erfahren würden. Die Vorschrift des § 12 Abs. 8 UStG 1972 solle verhindern, daß Mittel der Sozialversicherung auf dem Umweg über die Leistungserbringung an die Versicherten durch Dritte dem Fiskus zufließen.

Die Leistungen aus dem gemäß § 84 Abs. 1 ASVG eingerichteten Unterstützungsfonds würden gemäß den nach § 84 Abs. 5 ASVG beschlossenen Richtlinien und somit auf Grund gesetzlicher oder satzungsmäßiger Vorschriften gewährt. Die Beschwerdeführerin habe nur dann vom Vorsteuerabzug Gebrauch gemacht, wenn der Versicherte in der Lage gewesen sei, über die von einem Dritten an ihn erbrachte Sachleistung eine Rechnung mit der darin ausgewiesenen Umsatzsteuer vorzulegen. Es sei nicht einzusehen, warum der Gesetzgeber gerade jene Fälle, wo gesetzliche Mittel der Sozialversicherung quasi als Sozialhilfeleistung an bedürftige Versicherte gewährt würden, von der generellen Regelung des Vorsteuerabzuges ausnehmen sollte.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab. Sie führte zur Frage der "verbilligten Unterkunftsgewährung" aus, daß diese nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einen tauschähnlichen Umsatz im Sinne des § 3 Abs. 14 UStG darstelle. Es entspreche der Rechtslage, wenn als Entgelt für die an Arbeitnehmer verbilligt abgegebenen Leistungen zu den von diesen tatsächlich in bar entrichteten Entgelten noch die Differenz zu den für die Lohnsteuer festgesetzten Sachbezugswerten hinzugerechnet würde.

§ 12 Abs. 8 UStG 1972 diene dazu, den Trägern der Sozialversicherung den Vorsteuerabzug in jenen Fällen zu ermöglichen, in welchen sie diese Leistungen nicht selbst erbringen, sondern nachträglich einen Kostenersatz für die an die Versicherten erbrachten Leistungen gewähren, die regelmäßig als Sachleistungen für Rechnung der Träger der Sozialversicherung bewirkt werden. Aus dem Leistungsrecht des ASVG ergebe sich, daß es sich beim Bestattungskostenbeitrag um eine Geldleistung handle.

Bei den Unterstützungsbeiträgen handle es sich nicht um nachträglich gewährte Kostenersätze für Sachleistungen, sondern um freiwillige und einmalige finanzielle Unterstützungen, auf die grundsätzlich kein Rechtsanspruch bestehe. Für solche Leistungen stehe kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 8 UStG 1972 zu.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zu den "ZUSCHÜSSEN AUS DEM UNTERSTÜTZUNGSFONDS":

Die in diesem Zusammenhang zu lösende Rechtsfrage war auch Gegenstand des Erkenntisses vom heutigen Tag in dem zur hg. ZI. 89/15/0041 protokollierten Beschwerdefall. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt aus den dort dargelegten Gründen die Auffassung, daß aus der Erbringung von Lieferungen und Leistungen Dritter gegenüber Versicherten, für die der Sozialversicherungsträger nachträglich einen Kostenersatz aus dem Unterstützungsfonds gewährt hat, resultierende Vorsteuern vom Sozialversicherungsträger geltend gemacht werden können; dies im zeitlichen Geltungsbereich des Abgabenänderungsgesetzes 1980 unter der weiteren Voraussetzung, daß es sich um Kostenersätze für solche Leistungen handelt, die im allgemeinen und üblicherweise auch als Sachleistungen erbracht werden könnten. Der vorliegende Beschwerdefall bietet keinen Anlaß zu einer vom erwähnten Erkenntnis abweichenden Beurteilung. Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, im Zusammenhang mit Leistungen aus dem Unterstützungsfonds komme kein Vorsteuerabzug in Betracht, weil es sich dabei um Geldleistungen handle. Sie hat

durch diese mit der dargelegten Rechtslage in Widerspruch stehende Auffassung ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Da der Bescheid eine inhaltliche Trennung nach mehreren Punkten nicht zuläßt, mußte er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG zur Gänze aufgehoben werden.

Aus verfahrensökonomischen Gründen sieht sich der Verwaltungsgerichtshof aber veranlaßt, seine Rechtsauffassung auch zu den weiteren Beschwerdepunkten darzulegen.

Zu den "BESTATTUNGSKOSTENBEITRÄGEN":

§ 12 Abs. 8 UStG 1972 in der für die Veranlagungsjahre 1973 bis 1980 maßgeblichen Fassung des Stammgesetzes 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."

Zu dieser Vorschrift vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, der Umstand, daß ein beschwerdeführender Sozialhilfeverband nur Geldleistungen an Pflegepersonen erbracht habe, hindere ihn nicht, die auf Leistungen von Pflegepersonen gegenüber Versicherten bzw. Sozialhilfeempfängern entfallende und verrechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Es bilde nämlich geradezu ein Tatbestandselement des § 12 Abs. 8 UStG 1972, daß der Sozialversicherungs- oder Sozialhilfeträger eine Geldleistung erbringe, indem er einen "Kostenersatz" leiste (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. November 1978, Slg. 5321/F).

§ 12 Abs. 8 UStG 1972 in der gemäß Art. III zu Abschnitt II des Abgabenänderungsgesetzes 1980 ab dem Veranlagungsjahr 1981 anzuwendenden Fassung lautet:

"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 der Novellierung des § 12 Abs. 8 UStG 1972 durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 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 für jene Fälle, den Vorsteuerabzug geltend zu machen, in welchen der Versicherte oder Hilfeempfänger nur Anspruch auf eine Geldleistung hat, wie dies z.B. beim Bestattungskostenbeitrag der Fall ist.

§ 12 Abs. 8 UStG 1972 in der bis 31. Dezember 1980 anzuwendenden Fassung enthielt nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes keinen hinreichenden Anhaltspunkt dafür, die durch diese Vorschrift statuierte Ausnahme von der Regel des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972, daß die Rechnung an den Vorsteuerabzug vornehmenden Leistungsempfänger gerichtet sein muß, auf solche Leistungen zu beschränken, die im allgemeinen als "Sachleistungen" (im Sinne des im Sozialversicherungsrechts verwendeten Begriffes) erbracht werden. Der im letzten Satz der erwähnten Vorschrift verwendete Begriff "Kostenersatz" bot keinen hinreichenden Anhaltspunkt für eine sozialversicherungsrechtliche Anknüpfung. Erst durch die Einführung des Begriffes "Sachleistung" in die erwähnte

Vorschrift durch das Abgabenänderungsgesetz 1980 ist klargestellt, daß diese nun an das Sozialversicherungsrecht anknüpft und auch "Kostenersatz" somit als jene Geldleistung zu verstehen ist, die nachträglich an Stelle von Gegenständen oder Dienstleistungen, die im allgemeinen der Sozialversicherungsträger selbst oder durch einen Vertragspartner erbringt, gewährt wird. Auch aus der allgemeinen Systematik des Umsatzsteuerrechtes konnte nach alter Rechtslage auf eine solche Beschränkung nicht geschlossen werden, da es zur Zurechnung des Leistungsaustausches an den Sozialversicherungsträger in allen Fällen, in denen Leistungen Dritter nicht diesem, sondern einem Versicherten erbracht werden, der ausdehnenden Anordnung des § 12 Abs. 8 UStG 1972 bedarf.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt daher weiterhin die Auffassung, daß nach der bis 31. Dezember 1980 anzuwendenden Rechtslage die Sozialversicherungsträger nach Maßgabe der Verwendung der empfangenen Beträge als Entgelte für Leistungen Dritter auch dann zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wenn sie Geldleistungen (als "Kostenersätze" im wirtschaftlichen Sinne) erbracht haben. Dies trifft somit unter den genannten Voraussetzungen auch auf Bestattungskostenbeiträge zu.

Im zeitlichen Geltungsbereich des § 12 Abs. 8 UStG 1972 in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1980 kommt ein Vorsteuerabzug für die Sozialversicherungsträger im Zusammenhang mit der Leistung von Bestattungskostenbeiträgen hingegen nicht in Betracht. Voraussetzung des Vorsteuerabzuges nach der zitierten Vorschrift ist, daß die dem Versicherten von einem Unternehmer erbrachte Leistung im allgemeinen und üblicherweise vom Sozialversicherungsträger als "Sachleistung" gewährt werden könnte (vgl. das hg. Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl. 89/15/0041). Der in der zitierten Vorschrift verwendete Begriff "Sachleistung" entstammt dem Sozialversicherungsrecht (vgl. z.B. § 85 Abs. 3 GSVG) und ist daher im Hinblick auf dessen Systematik und nicht, wie die Beschwerdeführerin meint, in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen. Sachleistungen bestehen in der Erbringung von Dienstleistungen oder Gegenständen durch die Sozialversicherung, Geldleistungen in der einmaligen oder laufenden Erbringung von Geldbeträgen (Schrammel in Tomandl, System des österreichischen Sozialversicherungsrechts 113). Eine Sachleistung kommt somit nur dann in Betracht, wenn die unmittelbare Erbringung einer Dienstleistung oder eines Gegenstandes durch eine Einrichtung des Sozialversicherungsträgers - oder einen Vertragspartner gegen Verrechnung der tarifmäßigen Kosten - im gesetzlichen oder satzungsmäßigen Leistungskatalog des Sozialversicherungsträgers vorgesehen ist, wie beispielsweise die Heilbehandlung oder die Ausfolgung eines Heilbehelfes.

Eine Sachleistung im Zusammenhang mit der Bestattung, also die Ausrichtung des Begräbnisses und die Beistellung der dabei verwendeten Gegenstände, ist dem Leistungskatalog der Sozialversicherung aber fremd. Bei der in diesem Zusammenhang erbrachten Leistung, dem Bestattungskostenbeitrag ("Sterbegeld") handelt es sich somit ungeachtet ihrer Widmung für die Besteitung der Kosten der Bestattung und einer allfälligen Direktverrechnung des Sozialversicherungsträgers mit einzelnen Bestattungsunternehmen nicht um eine Sachleistung im Sinne des Gesetzes. Soweit sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf die Vorschrift des § 170 Abs. 1 ASVG beruft, wonach vom Bestattungskostenbeitrag die Kosten der Bestattung bestritten werden, ist ihr zu erwideren, daß nach dem zweiten Satz der erwähnten Vorschrift ein Überschuß den in Abs. 2 genannten Hinterbliebenen verbleibt. Eine solche Regelung widerstreitet aber dem Charakter einer Sachleistung. Im übrigen vermag die Beschwerdeführerin offenbar selbst nicht anzugeben, nach welchen Vorschriften von Gesetz oder Satzung sie "Bestattungsleistungen" als Sachleistungen erbringen könnte.

Der Verwaltungsgerichtshof teilt somit für die Rechtslage nach dem Abgabenänderungsgesetz 1980 die in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage und in der Literatur (vgl. Kranich - Siegl - Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 12 Anm 152) vertretene Auffassung, daß im Zusammenhang mit Bestattungskosten, die ein Sozialversicherungsträger einem Hinterbliebenen gewährt, ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht kommt. Der Auffassung der belangten Behörde, im Zusammenhang mit der Zahlung von Bestattungskostenbeiträgen sei der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug nicht zu gewähren, ist somit im zeitlichen Geltungsbereich des Abgabenänderungsgesetzes 1980 beizutreten.

#### Zur "VERBILLIGTEN UNTERKUNFTSGEWÄHRUNG":

Mit der Frage, ob Sachzuwendungen an Arbeitnehmer einen tauschähnlichen Umsatz darstellen, hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits des öfteren befaßt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. Dezember 1987, Zl. 85/15/0071, 0170, und die darin angeführte Vorjudikatur). Allen diesen Entscheidungen liegt die Rechtsansicht zu Grunde, daß

Sachleistungen an Arbeitnehmer als tauschähnliche Umsätze aufzufassen und daher der Umsatzsteuer zu unterziehen sind. Dies gilt auch für die "verbilligte Unterkunftsgewährung" an Arbeitnehmer (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 19. November 1975, Slg. 4913/F, vom 6. Oktober 1976, Slg. 5022/F, vom 28. Juni 1984, Zl. 84/15/0057, und vom 11. Jänner 1988, Zl. 85/15/0216). In der Frage der Bewertung an Arbeitnehmer gewährter Naturalleistungen (Verpflegung und Unterkunft) vertrat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung, daß hiefür der für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn und der Sozialversicherung festgesetzte Sachbezugswert herangezogen werden kann (vgl. die bereits erwähnten hg. Erkenntnisse vom 19. November 1975, Slg. 4913/F, und vom 6. Oktober 1976, Slg. 5022/F).

Die Beschwerdeausführungen bieten keinen Anlaß, von der oben dargelegten Auffassung abzugehen. Sie sind daher nicht geeignet, eine in der Beurteilung der "verbilligten Unterkunftsgewährung" liegende Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1989150073.X00

**Im RIS seit**

07.05.1990

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)