



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 14

GZ. RV/2084-W/11  
GZ. RV/2085-W/11

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., 1xxx D., A-Straße, vertreten durch DELOITTE Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2009 und 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist Betreiberin eines Kurbades in D. und beantragte für die Jahre 2009 und 2010 die Vergütung von Energieabgaben nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz.

Im Gefolge der Einreichung der Erklärungen 2009 und 2010 betreffend die Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz wurde die Energieabgabenvergütung für die Jahre 2009 und 2010 mit Bescheiden vom 23. September 2010 bzw. 7. Juni 2011 gemäß den eingereichten Erklärungen iHv € 92.227,84 (2009) bzw. € 106.727,38 (2010) festgesetzt.

Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für die Jahre 2009 und 2010 wurde mit Eingaben vom 5. Oktober 2010 bzw. 22. Juni 2011 fristgerecht berufen und eine antragsgemäße Erledigung beantragt.

Begründend wurde jeweils ausgeführt, aufgrund eines Ausfertigungsfehlers seien in den Rechnungen der Bw. zur Vergütung der Energieabgaben bei den *Vorleistungen* die Sozialversicherungsbeiträge für Löhne und Gehälter iHv € 1.852.941,05 (2009) bzw. € 1.861.967,21 (2010) nicht in Ansatz gebracht und in weiterer Folge bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes nicht berücksichtigt worden. Unter Berücksichtigung der Sozialversicherungsbeiträge für Löhne und Gehälter iHv € 1.852.941,05 (2009) bzw. € 1.861.967,21 (2010) errechne sich ein um diesen Betrag verminderter Nettoproduktionswert in Höhe von € 11.722.567,64 (2009) bzw. € 8.067.252,83 (2010). Unter Berücksichtigung des maßgeblichen variablen Selbstbehaltens iHv € 58.612,84 (2009) bzw. € 40.336,26 (2010) werde die beantragte Energieabgabenvergütung für die Jahre 2009 und 2010 wie folgt ermittelt:

<b>Bezeichnung:</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG:	22.749.707,94	22.276.550,48
Vorleistungen:	9.174.199,25	12.347.330,44
Sozialversicherungsbeiträge:	1.852.941,05	1.861.967,21
Nettoproduktionswert:	11.722.567,64	8.067.252,83
entrichtete Elektrizitätsabgabe:	62.124,42	60.213,54
geleistete Erdgasabgabe:	98.380,96	96.559,94
Zwischensumme:	160.505,38	156.773,48
Selbstbehalt 0,5% NPW:	- 58.612,84	- 40.336,26
Differenz:	101.892,54	116.437,22
abzügl. Selbstbehalt:	- 400,00	- 400,00
<b>Energieabgabenvergütung:</b>	<b>101.492,54</b>	<b>116.037,22</b>

Der Berufung vom 5. Oktober 2010 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2009 wurde mittels Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2010 Folge gegeben und die Energieabgabenvergütung für das Jahr 2009 in Höhe von € 101.492,54 festgesetzt.

Die stattgebende Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2010, mit der der Berufung gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung für das Jahr 2009 Folge gegeben wurde, wurde mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 4. Juli 2011 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben. Begründend wurde ausgeführt, dass die inhaltliche Rechtswidrigkeit nicht bloß geringfügige Auswirkungen habe und der in der Berufung angeführte Sachverhalt durch den UFS entschieden werden müsse. Aus diesem Grund sei die Berufungsvorentscheidung aufzuheben.

Die Berufung vom 22. Juni 2011 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung 2010 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die entrichteten Energieabgaben sind gemäß § 1 Abs. 1 Energieabgabenvergütungsgesetz (ENAVG) 1996 idF BGBl I 92/2004 auf die in Abs. 3 genannten Energieträger wie elektrische Energie iSd Elektrizitätsabgabegesetzes und Erdgas iSd Erdgasabgabegesetzes auf Antrag insoweit zu vergüten, als sie (insgesamt) 0,5% des Unterschiedsbetrages zwischen

1. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und
  2. Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994, die an das Unternehmen erbracht werden,
- übersteigen (Nettoproduktionswert).

Gemäß § 2 Abs. 1 ENAVG 1996 idF BGBl I 92/2004 besteht ein Anspruch für alle Betriebe, soweit sie nicht die in § 1 Abs. 3 genannten Energieträger liefern oder Wärme (Dampf oder Warmwasser) liefern, die aus den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern erzeugt wurde.

Über Antrag des Vergütungsberechtigten wird gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 ENAVG wird je Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) der Betrag vergütet, der den in § 1 genannten Anteil am Nettoproduktionswert übersteigt. Der Antrag hat die im Betrieb verbrauchte Menge an den in § 1 Abs. 3 genannten Energieträgern und die in § 1 genannten Beträge zu enthalten. Er ist spätestens bis zum Ablauf von fünf Jahren ab Vorliegen der Voraussetzungen für die Vergütung zu stellen. Der Antrag gilt als Steuererklärung. Der Antrag ist mit Bescheid zu erledigen und hat den Vergütungsbetrag in einer Summe auszuweisen.

Bei der Berechnung des Vergütungsbetrages gilt nach Abs. 2 Z 2 leg.cit. entweder die Grenze von 0,5% des Nettoproduktionswertes oder die folgenden Selbstbehalte, wobei der niedrigere Betrag gutgeschrieben wird:

- für elektrische Energie 0,0005 €/kWh
- für Erdgas der Unterposition 2711 21 00 der Kombinierten Nomenklatur 0,00598 €/Normkubikmeter

Der Vergütungsbetrag wird abzüglich eines allgemeinen Selbstbehaltes von € 400,-- gutgeschrieben.

Das Energieabgabenvergütungsgesetz idF BGBl I 92/2004 ist gemäß § 4 Abs. 4 ENAVG mit Ausnahme von § 4 Abs. 5 und 6 und § 2 Abs. 2 Z 3 auf Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2003 stattfinden.

Die Höhe der von der Bw. in den Jahren 2009 und 2010 entrichteten Dienstgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung ist unstrittig. Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob Dienstgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung für Löhne und Gehälter iHv € 1.852.941,05 (2009) bzw. € 1.861.967,21 (2010) als Vorleistungen bei der Ermittlung des Nettoproduktionswertes zu berücksichtigen sind.

Die Gesamtheit der zwischen den Sozialversicherungsträgern ("SVT"), den Versicherten und gegebenenfalls bestimmten Dritten bestehenden sozialversicherungsrechtlichen Rechte und Pflichten bildet ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis, das auch als sozialversicherungsrechtliches Schuldverhältnis bezeichnet wird. Dieses gliedert sich in das *Sozialversicherungsverhältnis* und das *Leistungsverhältnis*.

Das *Sozialversicherungsverhältnis* umfasst alle mit der *Beitragspflicht* zusammenhängenden Rechte und Pflichten der "Beteiligten". Die drei Grundformen sind das Pflichtversicherungsverhältnis, das freiwillige Sozialversicherungsverhältnis und das Formalversicherungsverhältnis. Das *Leistungsverhältnis* ist jener Teil des Schuldverhältnisses, der die mit der Erbringung von Sozialversicherungsleistungen zusammenhängenden Rechte und Pflichten regelt.

Für den gegenständlichen Fall maßgeblich ist das *Pflichtversicherungsverhältnis* (dieses betrifft in erster Linie die Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung). Beginn, Bestand und Ende der Versicherungspflicht hängen grundsätzlich nicht vom Willen der Beteiligten ab. Die Pflichtversicherung kommt demnach nicht erst durch Rechtsgeschäft (Vertrag oder Antrag), sondern schon durch Erfüllung eines vom Beteiligtenwillen unabhängigen, gesetzlichen Tatbestandes zustande. Man spricht vom Institut der Pflichtversicherung (ex-lege-Versicherung, ipso-iure-Versicherung). Auch eine Kenntnis des "SVT" von Beginn, Bestand und Ende der Sozialversicherungspflicht ist nicht notwendig. Das entsprechende Versicherungsverhältnis besteht meldeunabhängig (Ausnahme: Leistungsverluste in der Pensionsversicherung bei Meldeverzug).

Dienstgeber haben Meldepflichten (§ 33 ff. ASVG), Beitragspflichten (§ 51 Abs. 3 ASVG) und sind Beitragsschuldner (§ 58 Abs. 2 und 3 ASVG). Zudem haben sie besondere Rechte, wie den Abzug der Arbeitnehmerbeiträge vom Lohn (§ 60 ASVG) oder die Sonderstellung in der Unfallversicherung (§ 333 ASVG). Die Dienstgeber sind daher zu den am Versicherungsverhältnis *Beteiligten* zu zählen, ohne dass deshalb schon zwischen Versicherten und Dienstgebern ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis bestünde. Den Versicherten stehen im sozialversicherungsrechtlichen Schuldverhältnis die "SVT" gegenüber (Krejci, Das Sozialversicherungsverhältnis, 2.2.3.1. A: Die Dienstgeber und 2.2.4.1: Rechtsnatur der Sozialversicherungsträger).

Die **Pflichtversicherung** ist **unabhängig** von der Anmeldung oder **Beitragszahlung**. Sie beginnt mit dem Tag des Beginnes der versicherungspflichtigen Tätigkeit (und zwar mit tatsächlichem Arbeitsbeginn), bei Heimarbeitern mit dem Tag des Beginnes der Beschäftigung (§ 10 ASVG).

Der Sozialversicherungsbeitrag steht zum gebotenen Sozialversicherungsschutz in **keinem** individuellen **Äquivalenzverhältnis**, weder subjektiv, noch objektiv. Die dem Einzelnen auf-

erlegte Beitragshöhe entspricht grundsätzlich nicht dem am Ausmaß des individuellen Versicherungsrisikos zu orientierenden Wert des gebotenen Sozialversicherungsschutzes. Anders als die Versicherungsprämien im Bereich der Privatversicherung hängt der Sozialversicherungsbeitrag nicht davon ab, ob die Gefahr des Eintrittes eines Versicherungsfalles groß oder klein ist. Das Sozialversicherungsrecht verfolgt lediglich das Ziel, dass insgesamt die Summe der aufgebrachten Beiträge den Gesamtaufwand der Sozialversicherung deckt. Insofern kann man sagen, dass eine kollektive Äquivalenz zwischen Beitragsaufkommen und Sozialversicherungsaufwand angestrebt wird. Diese Vorstellung kommt in der Bezeichnung der Sozialversicherung als "Versicherung" zum Ausdruck.

*Beitragspflicht* und *Beitragsschuld* sind zu unterscheiden. Die auf Versicherte und Dienstgeber entfallenden Beiträge schuldet allein der Dienstgeber (mit Ausnahmen).

"Leistungsempfänger" sind jene Personen, die abstrakt in den Genuss einer Leistung kommen können. Die tatsächlichen Bezieher der Leistung (zB. auch nahe Verwandte) sind davon zu unterscheiden.

Aus der Gestaltung der Pflichtversicherung im Sozialversicherungsrecht ergibt sich, dass Vergleiche mit privatrechtlich abgeschlossenen Versicherungen nicht zielführend sind.

Das Sozialversicherungsrecht kennt keinen Versicherungsnehmer. Es kennt nur **Beteiligte** am Sozialversicherungsverhältnis und potentielle Leistungsempfänger sowie tatsächliche Leistungsbezieher. Zwar besteht ein (unabdingbarer) funktioneller Zusammenhang zwischen Beitrag und Versicherungsleistung insofern, als die Regelung einer Beitragsleistung des Dienstgebers ohne einen auch nur theoretisch möglichen Leistungsanspruch unzulässig ist (vgl. VfGH vom 7.3.2002, G 219/01). Die Beitragsleistung des Dienstgebers ergibt sich aber nur aus seiner gesetzlich angeordneten Beteiligtenstellung und vermittelt diesem selbst keinen Leistungsanspruch. Der Dienstgeber "besorgt" auch nicht den Versicherungsschutz für den Dienstnehmer, das Versicherungsverhältnis entsteht vielmehr unabhängig von Anmeldung und Beitragszahlung. Der Aufbau eines automatischen Versicherungsschutzes, der nicht vom Willen der Beteiligten abhängt, ist charakteristisch für ein sozialversicherungsrechtliches Schuldverhältnis. Die Tatsache, dass der Dienstgeber Schuldner der Beiträge ist, ändert daran nichts. Verpflichtungen des Dienstgebers sind Ausfluss der umfassenden sozialen Mitverantwortung für seine Arbeitnehmer und nicht Ergebnis einer Leistungs-/Gegenleistungsverpflichtung. So hat auch der VfGH in ständiger Rechtsprechung judiziert, dass in der Sozialversicherung der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht, während der Versicherungsgedanke in der Ausprägung der Vertragsversicherung zurückgedrängt sei (vgl. VfGH 13.6.1964, B 20/64; 17.3.1966, G 25/65).

Ein allfälliger Vergleich mit *Privatversicherungsverhältnissen* ist daher unzutreffend. Im Privatversicherungsbereich kann der Dienstgeber unbestritten Versicherungsleistungen für seine Dienstnehmer "besorgen", er wird damit zum Versicherungsnehmer. Kernpunkt der Pflichtversicherung ist aber gerade der Umstand, dass die Beteiligten keinen Einfluss auf das Versicherungsverhältnis haben sollen. Lediglich die Dienstgeber- und Dienstnehmerstellung als solches kann autonom "erzeugt" werden. Sobald aber der Arbeitnehmer in die Dienstnehmerstellung eintritt, unterliegt das sozialversicherungsrechtliche Schuldverhältnis nicht mehr seiner Disposition (oder der des Dienstgebers).

Die Lehre bestätigt in diesem Punkt die Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach ein **Leistungsaustauschverhältnis** zwischen Arbeitgeber und "SVT" nicht gegeben ist: Die Sozialversicherung muss jeden Dienstnehmer, der die gesetzlichen Voraussetzungen der ex-lege-Versicherung erfüllt, in die Versicherung aufnehmen, auch wenn für ihn keine Beiträge bezahlt werden. Die Leistungspflicht ist nicht an die Beitragseinnahmen geknüpft. Der Leistungsaustausch verläuft vielmehr wie folgt:

Arbeitnehmer (Arbeitsleistung): Arbeitgeber (gegen Entgelt und Dienstgeberbeiträge)  
 Arbeitnehmer (Anwartschaft): "SVT" (Sozialversicherungsbeitragsforderung).

Das Sozialversicherungsverhältnis ist ein Austauschverhältnis zwischen *Dienstnehmer* und *Versicherung*, **kein Vertrag zugunsten Dritter** (nämlich zugunsten der Dienstnehmer) zwischen Dienstgeber und Versicherung (vgl. dazu Souhrada, SozSi 1995, 747).

Im Bereich der Pensions-, Kranken- und Unfallversicherung kommt daher schon aus den obengenannten Gründen ein **Leistungsaustausch** zwischen "SVT" und Dienstgeber (im Ausmaß der Dienstgeberbeiträge) **nicht zustande**.

Die **Beitragsleistung** des Dienstgebers ist somit nicht Teil einer Leistungs-/Gegenleistungsbeziehung, sondern Teil der sozialen Mitverantwortung des Dienstgebers, beschränkt auf seine eigenen Dienstnehmer. Die Beitragszahlung ist zwar funktionell mit einer Versicherungsleistung an den Dienstnehmer gekoppelt, weswegen die Bestimmung des § 53a ASVG als verfassungswidrig aufgehoben wurde.

Insbesondere bedarf es für die Begründung eines Leistungsaustausches einer "**Leistung**" der Sozialversicherung an den Dienstgeber. Leistung ist ein willentliches Verhalten einem anderen gegenüber mit eigenständigem wirtschaftlichen Gehalt, wenn der andere dafür Einkommen aufwendet. Notwendig ist ein *Leistungswille*, wobei die Umsatzsteuerpflicht nicht ausgeschlossen ist, wenn die Leistung aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung erfolgt oder kraft gesetzlicher Vorschrift bewirkt wird. Das Gesetz verlangt eine *Leistungsbereitschaft*, d.h. eine sonstige Leistung, die darin besteht, auf Abruf eine im Vorhinein definierte Leistung zu erbringen und eine *Gegenleistung* (wobei auch hier eine öffentlich-rechtliche Grundlage

kein Hindernis darstellt). Zudem ist Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung *nicht erforderlich*. Die Gegenleistung muss sich aber auf eine konkrete Leistung beziehen.

Zentraler Punkt des Leistungsbegriffes ist die innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung (vgl. Ruppe, UStG 1994, § 1, Rz 63 ff.). Selbst wenn die im vorangehenden Absatz geforderten Leistungsmerkmale alle als erfüllt anzusehen sind, ist der geforderte innere Zusammenhang im gegenständlichen Fall nicht gegeben: Die Lehre unterscheidet zwischen dem leichter herstellbaren kausalen Zusammenhang und der strengeren finalen Verknüpfung. Beim **kausalen Zusammenhang** wird eine ursächliche Verbindung zwischen Leistung und Gegenleistung gefordert. Insbesondere der Verwaltungsgerichtshof bezieht sich in seiner Rechtsprechung teilweise auf den kausalen Zusammenhang und wendet dabei die *conditio sine qua non*-Regel an: Wäre die Leistung erbracht worden, hätte man sich die Gegenleistung weggedacht? BFH und EuGH stellen dagegen auf den **finalen Zusammenhang** ab. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt ein Leistungsaustausch nur vor, wenn die Leistung auf den Erhalt der Gegenleistung gerichtet ist und die gewollte Gegenleistung damit ausgelöst wird (BFH 7.5.1981, BStBl II 495). Nach der Rechtsprechung des EuGH wird eine Leistung nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn ein Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Empfänger besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden und die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Leistung bildet. Folglich müssen die Leistungen in einem inneren Zusammenhang und in gegenseitiger Abhängigkeit stehen (vgl. EuGH 3.3.1994, 16/93, RS "Tolsma").

Eine **finale Verknüpfung** zwischen Haftungsbefreiung und Dienstgeberbeitragszahlung besteht unzweifelhaft nicht, da eine gegenseitige Abhängigkeit der "Leistungen" (nämlich Dienstgeberbeitragszahlung und Haftungsbefreiung bzw. Versicherungsleistung an die Dienstnehmer) nicht gegeben ist. Es liegt aber **nicht** einmal ein **kausaler Zusammenhang** vor: Sowohl die Leistungsverpflichtung der gesetzlichen Unfallversicherung (zur Erbringung entsprechender Leistungen an die Arbeitnehmer) als auch die Dienstgeberhaftpflichtbegünstigung bestehen ab Beginn des Dienstverhältnisses. Die Haftpflichtbegünstigung besteht auch bei Nichtentrichtung des Dienstgeberbeitrages. Im Falle einer nachträglichen Aufdeckung der Schwarzbeschäftigung von Arbeitnehmern durch eine Prüfung der Gebietskrankenkasse, welche aufgrund verschiedenster Umstände zu einem völligen Ausfall der Dienstgeberbeiträge führt, ist die Begünstigung nicht beeinträchtigt (siehe auch Shubshizky, Leitfaden zur Sozialversicherung, S. 210). Weder der verunfallte Dienstnehmer, noch eine am Unfallgeschehen beteiligte Person können den Dienstgeber zivilrechtlich belangen, auch wenn dieser weder eine Meldung erstattet hat, noch die Beiträge bei ihm einbringlich sind, da die Haftung ab Beginn des Dienstverhältnisses schon ex lege entfällt. Kausal für die Befreiung des Dienstge-

bers von der zivilrechtlichen Haftung ist somit lediglich das Dienstverhältnis, nicht aber die Beitragsleistung des Dienstgebers.

Aus denselben Gründen liegt auch **kein Entgelt von dritter Seite** vor: Entgelt ist gemäß § 4 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 auch, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt. Auch in diesem Fall muss aber ebenso der Entgeltlichkeitszusammenhang mit der konkreten Leistung gegeben sein, d.h. die Zahlung muss für die Lieferung und sonstige Leistung erfolgen (als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Unternehmers). Der Aufwand muss getätigkt werden damit entweder der Abnehmer die Leistung erhält oder weil der Unternehmer eine bestimmte Leistung erbringt (Ruppe, UStG 1994, § 4, Rz 109 ff.). Es wurde aber bereits klargestellt, dass zwischen Dienstgeberbeitragszahlung und Haftungsbefreiung (bzw. Versicherungsleistung) ein **kausaler Zusammenhang nicht besteht**, es kann somit nicht davon ausgegangen werden, dass die Beitragszahlung eine Gegenleistung für eine (bestimmte) Haftungsbefreiung darstellt.

Damit besteht zwischen Dienstgeberbeitrag und Dienstgeberhaftungsprivileg zwar ein funktioneller, aber kein kausaler Zusammenhang. Auch in diesem Teilbereich kommt daher kein Leistungs-/Gegenleistungsverhältnis zwischen Dienstgeber und "SVT" zustande.

Das Sozialversicherungsrecht ist als solches – infolge seiner Fürsorgefunktion lt. VfGH - nicht in der Form konzipiert, dass zwischen Dienstgeber und "SVT" ein Vertrag zugunsten Dritter (nämlich der Dienstnehmer) zustande kommt. Es liegt lediglich eine Beitragszahlung - ein **Pflichtversicherungsverhältnis mit Beitragsleistung** - des Dienstgebers infolge seiner gesetzlich verankerten sozialen Verantwortung für die Dienstnehmer vor. Zwischen Beitrag des Dienstgebers und Leistung der Versicherung besteht nicht einmal ein kausaler Zusammenhang. Es besteht aber auch kein Zusammenhang im Sinne einer Leistungsäquivalenz (d.h. die Leistungen entsprechen sich nicht), weil eine solche - wiederum aus der Fürsorgefunktion - gar nicht beabsichtigt ist (ungeachtet dessen, dass die Fürsorgefunktion eine betriebliche ist, sonst wären die Beiträge ja nicht einmal Betriebsausgaben). Eine Umdeutung dieser gesetzlich geregelten Gestaltung in ein privatversicherungsrechtsähnliches Verhältnis ist zivilrechtlich und damit auch umsatzsteuerrechtlich nicht möglich. Die "SVT" sind auch nicht als Zusammenschluss der Dienstgeber (Dienstgebergenossenschaft) in der Form aufzufassen, dass diese Beiträge als "Mitglied" bezahlen, um Versicherungsleistungen zu erhalten. Auch wenn derartige Vereinigungen am Anfang des Sozialversicherungswesens gestanden sein mögen, so haben sie mit der derzeitigen gesetzlichen Konzeption der Sozialversicherung nichts zu tun.

Umsätze aus Versicherungsverhältnissen betreffen also **Aufwendungen für den abstrakten Versicherungsschutz, nicht für die konkret erbrachten Versicherungsleistungen**. Tat-

sächlich geleistete Geld- und Sachleistungen sind nur Folgewirkungen aus dem bestehenden Versicherungsverhältnis, ebenso wie der allfällige Entfall von Haftungen.

Sozialversicherungsbeiträge werden nicht im Rahmen eines *Leistungsaustausches* zwischen Dienstgeber und Sozialversicherung geleistet, sondern sind Ausfluss der umfassenden sozialen Mitverantwortung für die Dienstnehmer. Sie sind auch nicht äquivalent zu den von den Sozialversicherungen erbrachten Versicherungsleistungen. Die Beiträge sind daher keine Vorleistungen im Sinne des Energieabgabenvergütungsgesetzes (s. sinngemäß UFS 5.3.2008, GZ. RV/0444-L/07).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Mai 2012