



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des SHV, vom 17. August 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 18. Juli 2006 betreffend Festsetzung des Vergütungsbetrages nach dem Energieabgabenvergütungsgesetz für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

1. Der Bw. (ein Sozialhilfeverband – SHV) stellte (für seine Altenheime) einen Antrag auf Energieabgabenvergütung für 2005.
2. Das zuständige Finanzamt erhöhte die für die Berechnung des Nettoproduktionswertes herangezogenen Umsätze der Bw. um alle Erlöse, die ihrer Ansicht nach im Zusammenhang mit einer Leistungserbringung standen, nämlich um die Einnahmen von Selbstzahlern iHv. 4.627.119,68 € und die Erlöse aus Pensions- und Pflegegeldabtretungen iHv. 6.237.597,05 € (Forderungszessionen bzw. Ersatzansprüche nach § 324 ASVG). Diese Zurechnungen erhöhten den Nettoproduktionswert (NPW) und verminderten die Rückvergütung.

Mit Bescheid vom 18. Juli 2006 wurde der Vergütungsbetrag für 2005 mit 27.054,25 € festgesetzt. Dies wurde wie folgt begründet: Zu den eigenen Umsätzen zählen neben den Einnahmen aus den Geldleistungen der Selbstzahler auch die Einnahmen aus den Pensionsabtretungen, Pflegegeldabtretungen usw. Somit ergibt sich ein Umsatz von

10.864.716,73 € (4.627.119,68 € und 6.237.597,05 €) und ein NPW von 6.568.569,57 €, daher ein Selbstbehalt von 32.842,85 €. Bei bezahlten Energieabgaben iHv. 60.297,10 € und einem Selbstbehalt von 400,00 €, ergebe sich eine Vergütung von 27.054,25 €.

3. Mit Schreiben vom 17. August 2006 brachte die Bw. (der SHV) eine Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung der Energieabgabenvergütung für 2005 vom 18. Juli 2006 ein.

Der Vergütungsbetrag sei mit 27.054,25 € festgesetzt worden. Das Finanzamt habe zu den eigenen Umsätzen neben den Leistungen der Selbstzahler auch Einnahmen aus Pensionsabtretungen, Pflegegeldabtretungen und dergleichen mehr gezahlt. Daher ergebe sich ein Umsatz von 10.864.716,73 € (bisher erklärt 7.273.022,64 €) und ein NPW von 6.568.569,57 €, der Selbstbehalt betrage 32.842,85 €. Dieser Berechnung werde ein Umsatz der Selbstzahler von 4.627.119,68 € und ein Zessionsumsatz von 6.237.597,05 € zugrunde gelegt.

Das Finanzamt vertrete offenbar die Rechtsauffassung, dass es sich bei diesen Positionen um steuerbare Umsätze handle. Dies deswegen, weil die Positionen in einer Aufstellung mit "Unterbringungskosten in eigenen Heimen und Anstalten" bezeichnet worden sei. Es lägen aber Zahlungen von Dritten an den SHV aufgrund von Regressansprüchen vor.

Dabei handle es sich nicht um steuerbare Umsätze der Heime:

a. Rechtsgrundlage sei § 324 Abs. 3 ASVG. Diese Bestimmung sehe eine Legalzession an den SHV bis zur Höhe der Verpflegskosten (max. 80% der Pensionsleistung nach §§ 46 ff. oberösterreichisches Sozialhilfegesetz 1989 bzw. § 5 der oberösterreichischen Sozialhilfeverordnung) vor, wenn ein Pensionist auf Kosten eines Trägers der Sozialhilfe im Altenheim verpflegt werde.

Entsprechend dieser Bestimmung würden für Personen, die aus finanziellen Gründen nicht in der Lage seien, die Verpflegskosten in Alten- oder Pflegeheimen zu leisten, diese Kosten vom SHV zur Gänze getragen. Der SHV überweise diese Entgelte zur Gänze sowohl an die eigenen als auch an die fremden (nicht vom gegenständlichen SHV betriebenen) Heime. Diese Leistung sei Voraussetzung für § 324 Abs 3 ASVG, wonach der SHV als Kostenersatz maximal 80% der Pensionsleistung des Betroffenen erhalte.

b. Die §§ 46 ff. des oberösterreichischen Sozialhilfegesetzes 1998 bzw § 5 der oberösterreichischen Sozialhilfeverordnung regelten die Voraussetzungen und die Höhe der Kostenersatzpflicht für geleistete Sozialhilfe. Demnach habe der betroffene Heimbewohner dem Träger der Sozialhilfe unter anderem 80% seiner Pensionsleistung als Kostenersatz zu leisten.

c. Neben dem Pensionsanteil erstreckte sich die Kostenersatzverpflichtung auch auf andere Einkunftsarten z.B. (Pflegegeld). Auch der Nachlass habe eine Kostenersatzverpflichtung (§ 46 Abs. 3 oberösterreichisches Sozialhilfegesetz 1989). Alle Zahlungseingänge aufgrund dieser sozialhilferechtlichen Kostenverpflichtungen dem SHV gegenüber – sofern die betreffende Person in einem Heim des SHV lebe – würden in dieser Position (Unterbringungskosten) zusammengefasst.

Dabei handle es sich um Umsätze des SHV als Träger der Sozialhilfe und nicht um Umsätze der Heime. Der zu berücksichtigende Selbstbehalt sei daher zu reduzieren.

4. Am 29. August 2006 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Am 24. Oktober 2006 erfolgte eine Besprechung der Sachlage mit einem Vertreter der SHV, wobei von diesem nochmals darauf hingewiesen wurde, dass die Umsätze nicht in die Berechnung miteinfließen könnten.

b. In einem Telefonat mit einem Vertreter der SHV vom 19. April 2010 wurde von diesem folgendes zur Sachlage klargestellt:

Zwischen dem Pensionisten und dem SHV bestehe eine privatrechtliche Vereinbarung (Heimvertrag). Grundsätzlich zahle der Pensionist die Kosten selbst. Der SHV Sorge für die Wohnung und Verpflegung. Für jene, die die Kosten selbst nicht übernehmen könnten, erfolge die Aufnahme mit vorläufiger Kostentragung. Der SHV habe die Aufgabe als Heimträger zu fungieren und die Finanzierung sicherzustellen bzw. die Sozialhilfe. Könne sich eine Person die Wohnung im Altenheim nicht leisten, zahle zunächst der Heimträger (SHV) die Kosten zu 100% (aus den Sozialhilfemitteln). In der Folge sei der Pensionist verpflichtet die Pension abzutreten. Es liege daher zunächst eine privatrechtliche Ebene (Vertrag Pensionist - Heim und Kostentragung SHV) vor, zu der eine öffentlich-rechtliche Ebene später erst hinzutrete (Abtretung von 80% der Pension oder sonstige Abtretungen geringeren Ausmaßes). Diese öffentlich-rechtliche Abtretungsverpflichtung (Kostenersatz Pensionsversicherung an SHV) sei grundsätzlich unabhängig vom vorangegangenen privatrechtlichen Verhältnis.

5. Folgende Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

Stellungnahme des Fachbereiches Umsatzsteuer:

Folgender Sachverhalt sei zur Beurteilung vorgelegt worden: Ein SHV betreibe Seniorenheime und beantrage die Energieabgabenvergütung. Die Kosten des Betriebes der Heime würden

- aus Einzahlungen der Selbstzahler (= Heimbewohner, die 100% der Heimplatzkosten selbst tragen)
- aus Pensionsabtretungen, Pflegegeldabtretungen udgl und
- aus Umlagen, die von den betroffenen Gemeinden zu zahlen seien, finanziert.

Strittig sei, wie die Einnahmen aus Pensions- und Pflegegeldabtretungen unter anderem bei der Ermittlung des NPW zu berücksichtigen seien.

Der Fachbereich führe dazu folgendes aus:

Die Unterbringung in einem vom SHV geführten Altersheim gegen Kostenbeitrag führe zu einer umsatzsteuerbaren Leistung, die jedoch auch dann steuerfrei sei, wenn auf die Leistung kein Rechtsanspruch bestehe (Ruppe, UStG-Kommentar, 3. Auflage, WUV-Universitätsverlag, Wien 2005, § 6, Rz 90, Beispiel 2 und dort zitierte Judikatur des VwGH).

Soweit daher hinsichtlich der Unterbringung von Heimbewohnern zuordenbare Kostenbeiträge gegeben seien, würden umsatzsteuerbare Umsätze des SHV vorliegen, ungeachtet einer allfälligen Steuerbefreiung.

Ob dieser Kostenbeitrag im Wege der Selbstzahlung durch den Heimbewohner oder aufgrund einer Pensions- und Pflegegeldabtretung geleistet werde, könne an dieser Beurteilung nichts ändern, da zufolge § 4 Abs 2 Z 2 UStG 1994 auch Beträge, die ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Erbringung dieser Leistung gewähre – wie im Fall der Pensions- und Pflegegeldabtretungen – zum Entgelt gehörten.

Solche Zahlungen (Entgelte von dritter Seite) würden der umsatzsteuerbaren Bemessungsgrundlage zugerechnet, wenn diesbezüglich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Leistungsaustausch gegeben sei, der zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger stattfinde (UStR 2000, Rz 652).

Im vorliegenden Fall könne ein solcher unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Leistung des SHV (Unterbringung im Pensionistenheim) gegenüber einem bestimmten Heimbewohner und der hierfür im Wege einer Pensions- oder Pflegegeldabtretung erfolgenden Zahlung (Kostenbeitrag) wohl keinesfalls verneint werden. Der bundesweite Fachbereich teile daher die Rechtsauffassung des Finanzamtes, dass auch insoweit steuerbare Umsätze des SHV im Sinne des § 1 Abs 1 UStG 1994 vorliegen würden, die auch bei der Ermittlung des NPW bei der Energieabgabenvergütung zum Ansatz gebracht werden müssten.

---

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

1. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob Erlöse aufgrund von Pensions- und Pflegegeldabtretungen bei der Berechnung des Energieabgabenvergütungsbetrages zu berücksichtigen sind. Nach Ansicht der Finanzverwaltung handelt es sich um Umsätze nach § 1 Abs 1 Z 1 Energieabgabenvergütungsgesetz. Die Bw. nimmt an, dass in Bezug auf die angeführten Beträge keine steuerbaren Umsätze der Heime, sondern Umsätze des SHV vorliegen bzw Entgelte von Dritten gegeben sind, die nicht in die Bemessungsgrundlage für die Energieabgabenvergütung miteinbezogen werden müssen.

Die Berechnung der für den NPW heranzuziehenden Beträge an sich wurde nicht beeinsprucht.

2. Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 Energieabgabenvergütungsgesetz idF 2005 sind die entrichteten Energieabgaben insoweit zu vergüten, als sie insgesamt 0,5% des Unterschiedsbetrages zwischen,

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

Nach § 324 Abs 3 ASVG geht für die Zeit der Pflege eines Renten(Pensions)berechtigten, der auf Kosten eines Trägers der Sozialhilfe ... in einem Alters(siechen)heim oder Fürsorgeerziehungsheim ... verpflegt wird, der Anspruch auf Rente bzw. Pension ... bis zur Höhe der Verpflegskosten, höchstens jedoch bis zu 80%, wenn der Berechtigte für den Unterhalt eines Angehörigen zu sorgen hat ... auf den Träger der Sozialhilfe über.

Gemäß § 46 Abs 1 oberösterreichisches Sozialhilfegesetz ist der Empfänger sozialer Hilfe zum Ersatz der für ihn aufgewendeten Kosten verpflichtet, wenn er zu hinreichendem Einkommen oder Vermögen gelangt.

3. § 1 Abs 1 Z 1 Energieabgabenvergütungsgesetz stellt auf § 1 Abs 1 Z 1 UStG ab. Zu den Umsätzen nach § 1 Abs 1 Z 1 UStG zählen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Bezeichnet sind damit die „steuerbaren Umsätze“, die steuerpflichtig oder nach § 6 UStG steuerbefreit sein können. Nach der Z 1 ist die Steuerbarkeit auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt. Nach § 4 Abs 2 Z 2 UStG gehört zum Entgelt auch, was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferungen und sonstigen

Leistungen gewährt, soweit diese Zahlungen von dritter Seite Gegenleistungen sind (Ruppe, UStG, § 4, Rz 108 ff.).

Nicht zu den genannten Umsätzen zählen lediglich nichtsteuerbare Leistungen bzw echte Zuschüsse, die nicht als Leistungsentgelt angesehen werden.

4. Der Sozialhilfeverband (SHV) betreibt Altersheime, in denen Pensionsberechtigte aufgenommen werden. In der Folge wird deren finanzielle Situation untersucht. Können die Pensionisten die Kosten nicht tragen, erfolgt ein Antrag des SHV an den Sozialversicherungsträger (SVT = Pensionsversicherungsanstalt), Teile der Pension abzutreten. Dabei können gemäß § 324 Abs 3 ASVG Rentenansprüche des Pensionisten bis zur Höhe der Verpflegskosten, maximal bis zu 80% bei Zahlung von Unterhalt für Angehörige vom SVT auf den SHV übergehen. Der SHV wiederum erbringt Leistungen mittels der von ihm geführten Altenheime an den Pensionisten (als Hilfeempfänger) gegen Kostenbeitrag. Die Unterbringung in einem vom SHV geführten Altersheim gegen Kostenbeitrag führt daher zu einer USt-baren Leistung, die auch dann steuerfrei ist, wenn auf die Leistung kein Rechtsanspruch besteht (Ruppe, UStG, § 6, Rz 90 mit Verweis auf VwGH 26.2.1981, 2571/80, wonach die Unterbringung in einem Altenheim Teil der Sozialhilfe ist). Da der Empfänger sozialer Hilfe (Pensionist) gemäß § 46 oberösterreichisches Sozialhilfegesetz zum Ersatz der Kosten verpflichtet ist, sind zwei Fälle zu unterscheiden: Einerseits Pensionisten die selbständig einen Kostenersatz leisten und andererseits jene Pensionisten, die – gesetzlich geregelt – Ansprüche aus ihrer Pension abtreten müssen. Die Abtretung verläuft zum überwiegenden Teil auf einer 80%:20%-Schiene, dh. grundsätzlich werden 80% der Pension an den SHV abgetreten und 20% werden an den Pensionisten überwiesen.

5.a. Der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass vom SHV einerseits eine USt-bare (aber steuerfreie) Leistung an den jeweiligen Pensionisten erbracht wird, während umgekehrt der Pensionist als Kostenersatz einen Teil der Pension leisten muss. Damit ist ein eindeutiger Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung hergestellt, der einem konkreten entgeltlichen Leistungsaustausch entspringt. Die abgetretenen Pensionszahlungen hängen untrennbar mit der Leistung des SHV durch die Altenheime zusammen, auch wenn die Zahlungen über den SVT an den SHV gehen.

b. Nach § 4 Abs 1 UStG wird der Umsatz gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten. Die Pensionsabtretung erfolgt auf gesetzlicher Basis und hat ihre Grundlage in der Aufnahme des Pensionisten im Altenheim des SHV. Auch wenn sie nicht zur Gänze kostendeckend ist, zählt sie dennoch zum Entgelt aus der Leistungserbringung des SHV.

c. Zu den Argumenten der Bw. ist zunächst festzuhalten, dass der Aussage in der Berufung – es handle sich um Umsätze des SHV als Träger der Sozialhilfe und nicht um Umsätze des jeweiligen Heimes – durchaus zugestimmt wird, gegenteiliges hat auch die Finanzverwaltung nicht behauptet. Denn nicht die Heime haben den Antrag auf Energieabgabenvergütung gestellt, sondern der SHV und da es sich auch um dessen Umsätze handelt, wurden sie vom Finanzamt bei der Berechnung des NPW zu Recht angesetzt.

Soweit die Bw. bezüglich der Pensionsabtretungen (bzw. Pflegegeldabtretungen) damit argumentieren will, dass einem privatrechtlichen „Heimvertragsrecht“ (dem die in der Berechnung angesetzten Kosten entspringen) ein nicht damit zusammenhängendes öffentlich-rechtliches Verhältnis (Abtretungen der Pensionen oder Pflegegelder) entgegentritt (mit den in der Berechnung nicht angesetzten Einnahmen), so kann ihr hierin nicht beigeplichtet werden. Es besteht ein klarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Ausgaben des SHV für die Aufnahme der Pensionisten in das Altenheim und den dafür geleisteten Abtretungen. Diese Verknüpfung wird auch durch die gesetzliche Regelung verdeutlicht, die genau auf diesen Umstand Bezug nimmt. So wird in § 324 Abs 3 ASVG normiert, dass in jenen Fällen, in denen „ein Renten(Pensions)berechtigter auf Kosten eines Trägers der Sozialhilfe in einem Altenheim gepflegt wird, für die Zeit dieser Pflege der Anspruch auf Rente oder Pension ... bis zur Höhe der Verpflegskosten (bei Unterhaltsverpflichtung bis maximal 80%) auf den Träger der Sozialhilfe übergeht.“ Der Gesetzgeber hat damit selbst unmissverständlich auf den Zusammenhang „Verpflegung im Altenheim“ und „Anspruchsübergang aus der Rente“ verwiesen.

Dass diese Umsätze nicht zu den „nicht steuerbaren Umsätzen“ gehören hat die Bw. selbst klargestellt, die in der berichtigten Umsatzsteuererklärung vom 4. Mai 2006 diese Umsätze den steuerfreien Umsätzen nach § 6 Abs 1 Z 7 UStG 1994 (mit einem Betrag von 15.726.802,67 €) zugeteilt hat.

d. Die bezeichneten - steuerbaren und steuerbefreiten – Umsätze finden daher Eingang in die Berechnung des NPW.

Die gegenständlich zu beurteilende Situation ist vergleichbar mit der in UFS 9.10.2009, RV/0700-G/08, in welcher eine Krankenanstalt die (über die Krankenversicherung) vom Landesgesundheitsfond überwiesenen Beiträge nach den LKF-Punkten (also der leistungsorientierten Krankenanstaltenfinanzierung) und die pauschal abgerechneten Einnahmen für den Ambulanzbereich als nicht steuerbar bezeichnete und nicht in die Umsätze für die Berechnung des NPW aufnehmen wollte. Auch hier konstatierte der UFS einen entgeltlichen konkreten Leistungsaustausch, der den Kriterien des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 entspricht.

Im übrigen ist anzumerken, dass die Kosten der Heime Eingang in die Berechnung des NPW beim SHV finden und die Nichtberücksichtigung der damit zusammenhängenden Erträge zu einer vollen Vergütung in Höhe dieser Aufwendungen führen würde, was zudem mit der Zweckrichtung in völligem Widerspruch stünde, die der Energieabgabenvergütungsregelung zugrunde liegt (nämlich einer nur über den NPW hinausgehenden Vergütung).

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Linz, am 20. April 2010