



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SL, vertreten durch R.GmbH, vom 19. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 7. September 2006 betreffend Festsetzung der Energieabgabenvergütung für 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. beantragte mit Vergütungsantrag vom 7. Juni 2006 die Zuerkennung einer Energieabgabenvergütung für 2005 in Höhe von 24.381,77 €.
2. Mit Bescheid vom 7. September 2006 wurde die Energieabgabenvergütung für 2005 mit 20.425,35 € festgesetzt. Die Differenz zum beantragten Betrag ergab sich aus der Nichtanerkennung der Sozialversicherungsbeiträge iHv. 791.285,18 € als Vorleistung ($0,005 \times 791.285,18 = 3.956,42$ €).

3. Mit Schreiben vom 19. September 2006 wurde gegen die Festsetzung des Vergütungsbetrages für 2005 vom 7. September 2006 Berufung eingelegt:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der von der Bw. geleisteten Sozialversicherungsaufwendungen als an das Unternehmen erbrachte Vorleistungen.

(a) Beim gesetzlichen Pflichtversicherungsverhältnis handle es sich um eine Leistungs-Gegenleistungsbeziehung, die kraft Gesetzes hergestellt werde. Das UStG halte in § 1 Abs 1 Z 1 fest, dass die Steuerbarkeit eines Umsatzes nicht dadurch ausgeschlossen sein könne, dass

der Umsatz aufgrund gesetzlicher Anordnung als bewirkt gelte. Dass es sich um eine ex-lege-Versicherung handle, stehe der Erbringung eines steuerbaren Umsatzes nicht entgegen.

(b) Die Tätigkeit der Sozialversicherung und ihrer Verbände gelte nach § 2 Abs 4 UStG als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, deren Unternehmereigenschaft sei daher unzweifelhaft gegeben.

(c) Zu prüfen sei in weiterer Folge, welche Leistungen die gesetzlichen Sozialversicherungsträger erbringen würden und an wen. Dass die Umsätze der Sozialversicherungsträger unecht von der Umsatzsteuerbefreit seien, stehe der Charakterisierung der Leistungen als steuerbare Vorleistungen nicht entgegen, weil als Vorleistungen alle steuerbaren Leistungen gelten würden, egal ob eine unechte Befreiung vorliege oder nicht.

(d) Ruppe stelle klar, dass der Leistungsinhalt der Versicherungsträger im umsatzsteuerlichen Sinn in der Einräumung von Versicherungsschutz zu erblicken sei, die Gegenleistung bestehe in den hiefür verrechneten Beiträgen.

(e) Fraglich könne nur mehr sein, ob die Leistung der Sozialversicherungsträger (SVT), die im Versicherthalten der Dienstnehmer bestehe, gegenüber dem Dienstgeber oder den Dienstnehmern erfolge.

Entscheidend sei, wer Versicherungsnehmer sei und nicht, wer als Begünstigter angesehen werde. Der Versicherungsnehmer sei der, welcher die Prämien schulde. Leistungsempfänger sei im Umsatzsteuerrecht immer derjenige, der sich zivilrechtlich die Leistung ausbedungen habe, nicht wer wirtschaftlich belastet werde.

Versicherungsnehmer sei derjenige, mit dem die Versicherung hinsichtlich der geschuldeten Beiträge in Kontakt trete und wer Vertragspartner der Versicherung sei (Schauer, Einführung in das österreichische Versicherungsvertragsrecht, Wien 1989, S 50). Diese Grundsätze müssten auch für die gesetzliche Sozialversicherung gelten. Nach dem ASVG sei der Dienstgeber alleiniger Schuldner der Versicherungsbeiträge. Daher sei eine Leistungsbeziehung zwischen dem Versicherungsträger und dem Dienstgeber gegeben. Der Dienstgeber besorge den Versicherungsschutz für den Dienstnehmer aufgrund der gesetzlichen Verpflichtung im ASVG.

Die Beiträge schulde auch ausschließlich der Dienstgeber. Komme es zu Beitragsnachzahlungen, sei ein Regress gegenüber dem Dienstgeber ausgeschlossen (§ 60 iVm 539 ASVG). Umgekehrt habe aber der Dienstnehmer Schadenersatzansprüche gegenüber dem Dienstgeber, wenn er aufgrund mangelnder Beitragsentrichtung durch diesen Pensionsverluste erleide (OGH 22.12.1993, 9 ObA 238/93). Insbesondere im Bereich der

Pensionsversicherung stünden Leistungen von vorneherein nur zu, wenn Beiträge wirksam entrichtet würden. Eine Nachentrichtung sei nur für fünf Jahre möglich. Bei Pensionsverlusten beim Dienstnehmer sehe sich der Dienstgeber umfangreichen zivilrechtlichen Schadenersatzpflichten gegenüber dem Dienstnehmer ausgesetzt. Es gelte für den Dienstgeber auch ein weiterer Haftungsausschluss.

(f) Die Beitragsleistung erfolge auch nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens. Die Fürsorgeverpflichtung könne nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens sein. Unfallversicherungsbeiträge dienten auch der Ablöse der Unternehmerhaftpflicht (Haftungsprivileg). Durch die Zahlung der Beiträge genieße der Dienstgeber ein Haftungsprivileg: Außer bei Vorsatz könne der Dienstnehmer wegen Körperschäden aus Arbeitsunfällen keinerlei Schadenersatzansprüche geltend machen. Unmittelbare Unternehmenszwecke würden auch dadurch erfüllt, dass durch die Entrichtung von Sozialversicherungsbeiträgen Entgeltfortzahlungsverpflichtungen des Dienstgebers durch Versicherungsträger übernommen würden.

Man beantrage daher, die Sozialversicherungsbeiträge als steuerbare Vorleistung zu berücksichtigen.

4. Die Berufung wurde am 11. April 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die Berechnung der Energieabgabenvergütung ist in § 1 Energieabgabenvergütungsgesetz für Jahre ab 2004 wie folgt geregelt:

Abs. 1: Die entrichteten Energieabgaben auf die in Abs 3 genannten Energieträger sind für ein Kalenderjahr (Wirtschaftsjahr) 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).

Abs. 2: (1.) Als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten auch Umsätze, die, wären sie im Inland erbracht worden, Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 wären und im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen stehen. (2.) Nicht als Umsätze im Sinne von Abs. 1 Z 2 gelten Umsätze aus der Gestellung von Arbeitskräften.

2. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob durch die Zahlung von Dienstgeberbeiträgen (in Verbindung mit der Abfuhr der Arbeitnehmeranteile) eine Leistungsbeziehung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn zwischen Dienstgeber und Sozialversicherung entsteht, die Grundlage für eine Anerkennung der Dienstgeberbeiträge als Vorleistung nach § 1 Abs. 1 Z 2 Energieabgabenvergütungsgesetz (im Vergütungsjahr 2005) sein könnte.

Zunächst ist ergänzend festzuhalten, dass ein Leistungs/Gegenleistungsverhältnis wie von der Bw. angenommen auf Seiten der Versicherungsträger entsprechende Auswirkungen haben müsste: In § 6 Abs. 1 Z 7 UStG 1994 sind jene Umsätze der SVT und ihrer Verbände von der Umsatzsteuerpflicht befreit, die untereinander und an die Versicherten (und deren Angehörige) erbracht werden. „Versicherte“ sind jene Personen die nach § 4 ASVG pflichtversichert sind, dazu gehört jedenfalls nicht der Dienstgeber. Würde dieser tatsächlich mit den SVT in ein Leistungsverhältnis eintreten, wären die Leistungen aber nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit c steuerbar und steuerbefreit, also in die Umsatzsteuererklärungen aufzunehmen. Derartige steuerbefreite Umsätze wurden von den Versicherungen bisher aber nicht erklärt.

3. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich aus folgenden Gründen der Rechtsansicht der Finanzbehörde an, wonach eine Leistungsbeziehung gemäß §§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 zwischen Dienstgeber und Sozialversicherung nicht gegeben ist:

(a) Der Argumentation der Bw. liegt die Rechtsansicht zugrunde, der Dienstgeberbeitrag sei Gegenleistung für die an den Dienstgeber erbrachte Leistung der Sozialversicherung (weil der Arbeitgeber quasi die Versicherungsleistung für den Dienstnehmer besorge). Zu fragen ist daher, ob der Dienstgeberbeitrag tatsächlich einem Leistungs/Gegenleistungsverhältnis entspringt oder vielmehr einer sozialen Verpflichtung, die nicht mit einer „Gegenleistung“ des SVT einhergeht.

(b) Argumente dafür, dass ein Leistungsverhältnis zwischen SVT und Arbeitgeber nicht vorliegt, ergeben sich zunächst aus dem Wesen des Sozialversicherungsrechtes selbst:

(1) Die Gesamtheit der zwischen den 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.

(2) 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 steht im sozialversicherungsrechtlichen Schuldverhältnis die SVT gegenüber (Kreijci, 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. Dh. die dem Einzelnen auferlegte 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.

(3) 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 (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 (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 (s. dazu Souhrada, SozSi 1995, 747).

(4) Auch die im Pensionsversicherungsrecht bestehenden Leistungseinschränkungen bei Nichtzahlung der Beiträge ändern daran nichts:

Im Sozialversicherungsrecht besteht eine Verjährungsfrist von fünf Jahren (§ 68 ASVG), sofern Dienstnehmer nicht gemeldet wurden oder unrichtige Angaben über die beschäftigten Personen gemacht wurden. Die Dienstgeberbeiträge können daher im Falle der absichtlichen (oder versehentlichen) Nichtanmeldung nur für einen Zeitraum von fünf Jahren rückwirkend nachgefordert werden. Während die Nichtanmeldung im Bereich der Kranken- und Unfallversicherung für die zurückliegenden Zeiträume keine weiteren Auswirkungen nach sich zieht, ergeben sich in der Pensionsversicherung Nachteile für den Pflichtversicherten. Gemäß § 225 ASVG gelten als Zeiten einer Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung nur Zeiten von dem Tag an, an dem die Anmeldung beim SVT eingelangt ist und für Zeiten vor diesem Tag, soweit Beiträge wirksam (§ 230 ASVG) entrichtet wurden und das Recht auf Feststellung der Verpflichtung zur Zahlung von Beiträgen noch nicht verjährt war (§ 68 ASVG). Erfolgt die Anmeldung des Dienstnehmers allerdings binnen sechs Monaten ab Beginn des Beschäftigungsverhältnisses, so werden Beitragszeiten unabhängig von der Beitragsentrichtung anerkannt (Shubshizky, Leitfaden zur Sozialversicherung, S. 210).

In der Pensionsversicherung werden daher bei verspäteter Meldung für Zeiten vor dem Nachentrichtungszeitraum mangels Möglichkeit der Nachforderung keine Versicherungszeiten erworben, was im Pensionsfall Auswirkungen auf die Pensionshöhe hat. Hat der Dienstgeber die Anmeldung schuldhaft unterlassen, kann der Dienstnehmer ihn auf Ersatz des Schadens klagen (OGH 26.2.1992, 9 Ob A 21/92).

Daraus ergibt sich aber ebenfalls kein Leistungsverhältnis zwischen Dienstgeber und SVT: Das **Sozialversicherungsverhältnis** wird auch hier im Zeitpunkt des Arbeitsbeginnes des Dienstnehmers begründet. Erfolgt die rechtzeitige Anmeldung binnen sechs Monaten nach Beschäftigungsbeginn, so hat die Beitragsentrichtung keinen Einfluss auf die Pensionszeiten. Lediglich das **Leistungsverhältnis** erfährt eine Einschränkung **bei nicht rechtzeitiger Anmeldung und zusätzlicher anschließender Nichtzahlung der Beiträge**. Dies ist aber nur eine Folgewirkung der Verletzung der Anmeldepflicht. Es besteht daher auch in diesem Bereich der Sozialversicherung grundsätzlich kein direkter Zusammenhang zwischen der Beitragszahlung und der Pensionsleistung, da bereits die Anmeldung genügt, um die Leistungsanwartschaft in Gang zu setzen. Das bezeichnete Versicherungsverhältnis wird auch hier nicht vom Dienstgeber für den Arbeitnehmer "besorgt", sondern besteht seit der ersten Tätigkeit des Dienstnehmers, der SVT erbringt die Pensionsversicherungsleistung nicht für den Arbeitgeber (an den Dienstnehmer).

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

(c) Zu verweisen ist des weiteren auf Lehre und Rechtsprechung zur Frage der sozialen Verantwortung und zum pauschalierten Dienstgeberbeitrag für geringfügig Beschäftigte:

Bereits im Erkenntnis VfSlg. 3670/1960 wurde vom Höchstgericht dargelegt, der Kompetenztatbestand „Sozialversicherungswesen“ sei nach dem Stand der einfachen Gesetzgebung zum 1. Oktober 1925 zu ermitteln. Den damals geltenden Gesetzen sei es zu eigen gewesen, dass der Eintritt der Sozialversicherungspflicht an die Aufnahme eines Beschäftigungsverhältnisses angeknüpft habe, dass Dienstgeber und Dienstnehmer aufgrund des ex lege entstandenen Versicherungsverhältnisses zur Leistung von Beiträgen verpflichtet gewesen seien und dass der Dienstnehmer bei Eintritt des Versicherungsfalles bestimmte Leistungen erhalte. Der Sozialversicherung sei es daher eigentümlich, dass auch die Dienstgeber zur Beitragsleistung herangezogen würden. Maßnahmen dieser Art seien zweifellos sozialversicherungsrechtliche Maßnahmen. Auch wenn man die Vorschriften über die Dienstgeberbeiträge auf die Auffassung des Gesetzgebers über eine Verpflichtung der Dienstgeber zurückführe, an der Linderung eines sozialen Übelstandes mitzuwirken, so könne doch nicht verkannt werden, dass ein solcher Gedanke innerhalb der Sozialversicherung nur in einem beschränkten Umfang, der für dieses Sachgebiet typisch sei, verwirklicht werde. Der nach dieser Auffassung im Unternehmerbeitrag verkörperte Gedanke einer sozialen Verantwortung gehe über den vom Unternehmer geschaffenen Unternehmensbereich nicht hinaus.

In § 53a ASVG wurde die Beitragspflicht des Dienstgebers für geringfügig Beschäftigte geregelt. In den von dieser Norm erfassten Fällen bestand zwar eine Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung eines Dienstgeberbeitrages, damit war aber nicht zwingend (sondern nur im Falle der Selbstversicherung des Beschäftigten nach § 19a ASVG) eine Versicherungspflicht geregelt

Teile der Lehre hielten diese Regelung unter Verweis auf VfSlg 3670 für verfassungswidrig (Schrammel, AsoK 1997, 333): Die These, dass Angehörige gesellschaftlicher Gruppen eine soziale Verantwortung für die Angehörigen (gemeint: für alle) der Gruppe hätten, sodass zur Aufbringung der Mittel alle beizutragen hätten, die der gesellschaftlichen Gruppe angehörten, sei vom VfGH verworfen worden. Möge sich auch im Dienstgeberbeitrag der Gedanke einer sozialen Mitverantwortung verkörpern, bestehe diese aber nur für den vom Unternehmer selbstgeschaffenen Bereich. Der Dienstgeberanteil sei nach Meinung des VfGH ein Teil des Gesamtbeitrages, der nach dem Arbeitsentgelt der bei dem Dienstgeber Beschäftigten berechnet werde. In der Beitragspflicht der Unternehmer werde somit der Gedanke einer uneingeschränkten kollektiven Verantwortung innerhalb eines Berufsstandes nicht verwirklicht. Im pauschalierten Dienstgeberbeitrag für geringfügig Beschäftigte drücke sich dagegen eine Verantwortung der Dienstgeber aus, die über den Unternehmensbereich hinausreiche, da bei fehlender Versicherung der eigenen Beschäftigten dieser Beitrag ausschließlich der Finanzierung von Leistungen an Versicherte anderer Unternehmen diene. Dies sei daher keine Maßnahme der Sozialversicherung.

Das Höchstgericht hob im Jahr 2002 Teile des § 53a ASVG als verfassungswidrig auf (VfGH 7.3.2002, G 219/01): In jenen Fällen, in denen die in § 53a Abs. 1 Z 2 ASVG normierte Beitragsverpflichtung des Dienstgebers einen insgesamt nur geringfügig beschäftigten Dienstnehmer erfasse, komme ein Versicherungsverhältnis (beinhaltend einen zumindest theoretisch möglichen Leistungsanspruch) nicht zustande. Weder ex lege durch die Aufnahme der Beschäftigung, noch unter Vorbehalt der vom Dienstgeber tatsächlich erbrachten Beitragsleistung, sondern zunächst überhaupt nicht. Ein Versicherungsverhältnis scheine vielmehr in solchen Fällen nur durch die Aufnahme einer Selbstversicherung gemäß § 19 ASVG durch den Dienstnehmer zu entstehen. Mangels Entstehung eines Versicherungsverhältnisses nehme der VfGH an, dass die genannte Regelung nicht dem Kompetenztatbestand des Sozialversicherungswesens zuzurechnen sei. Die Normierung einer Beitragspflicht des Dienstgebers ohne (vorangehendes oder) gleichzeitiges Entstehen eines Sozialversicherungsverhältnisses, dh. das Versicherthalten des Dienstnehmers gegen den Eintritt bestimmter Versicherungsfälle, könne nicht als Fortentwicklung des Rechtes innerhalb des Begriffsinhaltes des Kompetenztatbestandes „Sozialversicherungswesen“ verstanden werden.

Auch auf den Kompetenztatbestand „Abgabenwesen“ könne sich die bezeichnete Norm nicht stützen, weil die Beiträge den Sozialversicherungsträgern zufließen würden und nicht den Gebietskörperschaften.

Aus den obigen Ausführungen geht hervor, dass die **Beitragsleistung** nicht Teil einer Leistungs/Gegenleistungsbeziehung, sondern **Teil der sozialen Mitverantwortung des Dienstgebers ist, beschränkt auf seine eigenen Dienstnehmer**. Sobald die Beitragsvorschrift den Bereich der eigenen Arbeitnehmer des Dienstgebers überschreitet und damit zur Finanzierungsleistung für Arbeitnehmer anderer Unternehmen wird, für die der Dienstgeber mangels sozialer Bindung nicht mehr zuständig ist, kann sie auch durch den Hinweis auf die bestehende soziale Verantwortung des Arbeitgebers nicht mehr gerechtfertigt werden, weil diese nur eine eingeschränkte Reichweite hat. Die Beitragszahlung ist zwar funktionell mit einer Versicherungsleistung an den Dienstnehmer gekoppelt. Aus diesem Grund war nämlich § 53a ASVG verfassungswidrig. Dies beinhaltet aber keinen Leistungsanspruch des Dienstgebers. Wäre tatsächlich der Arbeitgeber auch Leistungsempfänger oder „Versicherungsnehmer“, so hätten die Überlegungen des VfGH in eine andere Richtung gehen müssen. **Diesfalls wäre nämlich zu prüfen gewesen, ob ein theoretisch möglicher Leistungsanspruch gegenüber dem Arbeitgeber entstanden ist**. Dass der VfGH eine derartige Überlegung gar nicht anstellte und die vorliegende Judikatur immer nur von einer **Beitragsleistung in Verbindung mit den Versicherungsansprüchen der Arbeitnehmer** spricht, ist ein deutlicher Hinweis darauf, dass der Dienstgeber durch die Beitragszahlung nicht als Leistungsempfänger in einen Versicherungsvertrag eintritt, sondern nur als **Beitragsleistender**.

(d) Dasselbe gilt aber auch für jenen Bereich im Sozialversicherungsrecht, der noch am ehesten einem Leistungs/Gegenleistungsverhältnis nahe kommt, nämlich der Ablöse der Haftungsverpflichtung im Unfallversicherungsrecht:

§ 333 ASVG normiert folgendes: Der Dienstgeber ist dem Versicherten zum Ersatz des Schadens, der diesem durch eine Verletzung am Körper infolge eines Arbeitsunfalles oder durch eine Berufskrankheit entstanden ist, nur verpflichtet, wenn er den Arbeitsunfall (die Berufskrankheit) vorsätzlich verursacht hat (Abs. 1). Hat der Dienstgeber den Arbeitsunfall (die Berufskrankheit) vorsätzlich verursacht, so vermindert sich der Schadenersatzanspruch des Versicherten oder seiner Hinterbliebenen um die Leistungen aus der gesetzlichen Unfallversicherung.

In den erläuternden Bemerkungen zu § 333 ASVG (Bericht des Ausschusses für soziale Verwaltung, Nr. 613 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, VII. GP, zu §§ 332 bis 337) heißt es dazu unter anderem: „ Es handelt sich hier um die

rechtspolitisch bedeutsame Frage, in welcher Weise das Sozialversicherungsrecht in die Gesamtrechtsordnung eingefügt werden kann (121). Die Sonderregelung über die Haftung des Dienstgebers gegenüber dem Dienstnehmer wie auch gegenüber den Versicherungsträgern bei Arbeitsunfällen hat ihren Grund darin, dass die gesetzliche Unfallversicherung entsprechend ihrer historischen Wurzel gleichzeitig als Ablöse der Unternehmerhaftpflicht konstruiert ist. Dem Versicherten gegenüber ist der Unternehmer praktisch von jeder Haftung befreit, da die Haftungsvoraussetzung des Vorsatzes kaum eintreten wird. Dem Versicherungsträger gegenüber ist der Dienstgeber bei leichter Fahrlässigkeit auch von jeder Haftung befreit; nur bei grober Fahrlässigkeit ist eine Haftung gegenüber dem Versicherungsträger zugelassen“ (122).

Die Lehre spricht vom sogenannten Dienstgeberhaftungsprivileg und der „Ablösefunktion der Unfallversicherung“: § 333 ASVG befreie den Dienstgeber vom Ersatz des Schadens, welchen er dem Versicherten am Körper infolge eines Arbeitsunfalles fahrlässigerweise zugefügt habe. Durch diese Sonderregelung würden sämtliche aus dem Arbeitsunfall oder der Berufskrankheit sich ergebenden Schadenersatzansprüche (einschließlich Schmerzensgeld und Verdienstentgang) gegen den Dienstgeber abschließend geregelt und damit Personenersatzansprüche ausgeschlossen. Dem geschädigten Versicherten verblieben lediglich die Ansprüche auf Leistungen der gesetzlichen Sozialversicherung, insbesondere auf die im § 173 ASVG aufgezählten Leistungen der Unfallversicherung. Fast allen Schadenersatzansprüchen nach ABGB seien Leistungen der Unfallversicherung zuzuordnen, Ausnahmen bildeten nur das Schmerzensgeld des § 1325 ABGB und die Verhinderung besseren Fortkommens nach § 1326 ABGB. Da die Dienstgeber die Beiträge zur Unfallversicherung alleine zu tragen hätten, sei es gerechtfertigt, sie von nahezu sämtlichen privatrechtlichen Ersatzansprüchen zu befreien. Die Schlechterstellung der Versicherten durch eine geringere Sozialrente, werde durch die Vorteile einer Entschädigung ohne Rücksicht auf die Verschuldensfrage ausgeglichen. Aus dem Umstand, dass der Dienstgeber mit seinen Beiträgen die Versicherungsleistungen an seine Dienstnehmer bezahle, lasse sich wohl eine Haftungsfreistellung in Höhe dieser Leistungen ableiten (Bodendorfer, ZAS 1985, 43).

Abgesehen davon, dass das Finanzierungsargument („der Dienstgeber kauft sich mit den Beiträgen von der Haftpflicht frei“) zur Begründung des Dienstgeberhaftpflichtprivilegs alleine gar nicht ausreicht (s Fabschitz, RdW 1990, 17 zur zusätzlichen Begründung mit dem Betriebsfrieden), ist schon der Ausdruck „Freikaufen“ unrichtig: Der Dienstgeber leistet gesetzlich vorgesehene Beiträge und erhält dafür selbst keine Versicherungsleistung. Dass er mit der Beitragsleistung von der Haftung befreit wird, ist ein **Nebeneffekt, entspringt aber keiner Leistung der Versicherung an ihn**. Zumal auch in diesem Punkt wieder keinerlei Äquivalenz zwischen Beitragsleistung und Haftungsfreistellung hergestellt werden kann, ist

doch die mögliche spätere Höhe der Haftungsleistung des Dienstgebers in keiner Weise absehbar (zur fehlenden Äquivalenz s Fabschitz, aaO, Fitz Fn 51). Zudem stellt das „Haftungsprivileg“ eindeutig eine gesetzlich vorgesehene Begünstigung des Dienstgebers dar, der damit von weitergehenden Entschädigungszahlungen entbunden wird, **ohne dass der Dienstnehmer dafür adäquate Leistungen der Versicherung erhalten würde** (s Fabschitz aaO). Diese aus dem Arbeitsrecht sich ergebende, an sich schon bedenkliche Besserstellung des unfallverursachenden Dienstgebers, wird zusätzlich noch durch eine Gleichstellung des Aufsehers im Betrieb ergänzt und würde bei einer Anerkennung als „Leistungsverhältnis“ im Steuerrecht zu einer vom Gesetzgeber wohl nicht vorgesehenen vielfachen (und nicht mehr begründbaren) Begünstigung des Arbeitgebers führen.

Es liegt auch ein Leistungs/Gegenleistungsverhältnis im umsatzsteuerrechtlichen Sinn nicht vor, weil selbst bei einer weiten Auslegung des EnAbgVG ein Leistungsaustausch am Leistungsbegriff des UStG 1994 scheitert:

Für die Leistung „Einräumung von Versicherungsschutz“ ist zunächst ein leistender Unternehmer erforderlich. In § 2 Abs. 4 UStG 1994 ist geregelt, dass die Tätigkeit der SVT und ihrer Verbände als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit anzusehen ist, sodass die Unternehmereigenschaft vorliegt.

Weiters bedarf es einer „Leistung“ der Sozialversicherung an den Dienstgeber (als Oberbegriff der Lieferung oder sonstigen Leistung). 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**, dh. 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 (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. Dh. die Leistungen müssen in einem inneren Zusammenhang und in gegenseitiger Abhängigkeit stehen (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 Dienstgebers 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, dh. die Zahlung muss für die Lieferung und sonstige Leistung erfolgen (als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Unternehmers). Der Aufwand muss getätigt 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.

(e) Sonstige Einwendungen greifen nicht:

Die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall und die Erstattung dieser Zahlungen durch den Sozialversicherungsträger hat den Dienstgeberbeitrag zur Sozialversicherung nicht berührt. Die Finanzierung dieser Erstattung durch den SVT erfolgte (bis zum 30. September 2000) gemäß § 13 EFZG durch eigene Beiträge der Arbeitgeber, die für jeden Arbeitnehmer einen Entgeltfortzahlungsbeitrag von 2,8% an einen Fonds zu leisten hatten (ab 1. Oktober 2000 gibt es diese Erstattung nicht mehr). Der Beitrag des Dienstgebers zur Krankenversicherung ist demzufolge kein Entgelt für die Erstattungsleistungen der SVT.

In § 60 ASVG sind die Regressmöglichkeiten des Dienstgebers bezüglich der Arbeitnehmerbeiträge (die grundsätzlich vom Entgelt des Dienstgebers abziehbar sind) insofern eingeschränkt, als der Abzug bei sonstigem Verlust spätestens bei der auf die Fälligkeit des Beitrages nächstfolgenden Entgeltzahlung ausgeübt werden muss (es sei denn, dass die nachträgliche Entrichtung vom Dienstgeber nicht verschuldet ist). Dies bedeutet aber lediglich, dass der Dienstgeber umgehend die Beitragsanteile des Dienstnehmers geltend machen muss. Eine Leistungsbeziehung zum SVT kommt durch diese Regelung nicht zustande.

(f) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Sozialversicherungsrecht infolge seiner Fürsorgefunktion, die vom VfGH – wie erwähnt – bestätigt und über die Versicherungsfunktion gestellt wurde, als solches nicht in der Form konzipiert ist, 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 (dh. 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**. Tatsächlich geleistete Geld- und Sachleistungen sind nur Folgewirkungen aus dem bestehenden Versicherungsverhältnis, ebenso wie der allfällige Entfall von Haftungen.

Die Einwände der Bw. gehen damit ins Leere, weil die ex-lege-Versicherung als konkreter Ausfluss des Fürsorgegedankens nur Beitragsleistende kennt, aber keinen Gegenleistungsverpflichteten und somit auch kein Leistungs-Gegenleistungsverhältnis.

Die Berufung war aus den genannten Gründen vollinhaltlich abzuweisen.

Linz, am 27. Februar 2009