

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerdesache
Bf1, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH

Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die
Beschwerden vom 29. August 2012, 6. Juni 2017 und 22. März 2021 gegen die Bescheide des
Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2010 vom 2. August 2012,
Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2011 vom 9. August 2012, Umsatzsteuer
2011 vom 18. Mai 2017, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend
Umsatzsteuer 2012 bis 2014 und Umsatzsteuer 2012 bis 2014 vom 3. Mai 2017, Umsatzsteuer
2015 vom 26. April 2017, Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2016 vom 26.
April 2017, Umsatzsteuer 2016 bis 2018 vom 25. Februar 2021, Festsetzung der Umsatzsteuer
für den Zeitraum 12/2019 vom 25. Februar 2021 sowie Umsatzsteuer 2019 vom 15. September
2021, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2010
und Umsatzsteuer 2019 werden als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Den Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2018
wird teilweise Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der
Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu
entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Beschwerde gegen Wiederaufnahmsbescheide betreffend
Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerden vom 29. August 2012, 6. Juni 2017 und 22. März 2021 gegen die Bescheide
über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2011, 12/2016 und 12/2019
werden als unzulässig geworden zurückgewiesen.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) betreibt als Linienverkehrsunternehmen U-Bahn-, Straßenbahn- und Autobuslinien in ***3*** im Linienverkehr.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2005 bis 2008, einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 2009 bis 2011, einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2009 bis 2012, einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 2013 bis 2016, einer weiteren abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2013 bis 2017 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 2018 bis 2019 wurden die nachstehend bezeichneten Feststellungen getroffen:

1. Eigenverbrauch betr. Fahrausweise und Gratis-Jahreskarten 2005-2015:

1.1 Feststellungen im Zuge abgabenbehördlicher Prüfungen:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungen für die Jahre 2005 bis 2008 und 2009 bis 2012 sowie die Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 2009 bis 2011 und 2012 bis 2015 wurde jeweils festgestellt, dass hinsichtlich der für *Lenker, Fahrer, Fahrausweiskontrollore* und *Werkstättenpersonal* (2005 bis 2011 lt. Eingabe vom 20. Oktober 2021) bereitgestellten Fahrberechtigungen keine entsprechende Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt sei. Dies insbesondere, da diese mit ihren **Dienstausweisen** (2005-2008) bzw. aufgrund der **Gratis-Jahreskarten** (2009-2015) berechtigt seien, die Verkehrsmittel der Bf. nebst dienstlichen Zwecken auch für private Zwecke zu verwenden. Für den überwiegenden Teil dieser Fahrberechtigungen sei von der Bf. eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt, nicht jedoch für die den *Lenkern, Fahrern, Fahrausweiskontrolleuren* und auch dem *Werkstättenpersonal* (zB Stationswarte) bereitgestellten Fahrberechtigungen.

Die für Lenker, Fahrer, Fahrausweiskontrolleure und für Werkstättenpersonal nicht durchgeführte Eigenverbrauchsbesteuerung habe die Bf. mit einem *überwiegenden betrieblichen Interesse* der zur Durchführung der Personenbeförderung eingesetzten Dienstnehmer und einer nur geringfügigen privaten Gebrauchsmöglichkeit begründet. Durch die Gewährung der freien Nutzung solle die Einsatzbereitschaft der Mitarbeiter an den Antritts- und Endpunkten des Fahrdienstes gewährleistet sein.

Nach den Ausführungen der BP sei die Argumentation der Bf., dass Lenker, Fahrer und Fahrausweiskontrolleure über Fahrausweise verfügen müssen, nicht nachvollziehbar. Etwaige Kostenersätze, Kostentragungen oder die Einräumung von Berechtigungen zur jederzeit möglichen Verwendung sämtlicher Verkehrsmittel eines Personentransportunternehmens seien daher nach dem Standpunkt der BP nicht zwingend erforderlich, um zu gewährleisten, dass ein Arbeitnehmer seinen Dienst verrichten bzw. an den Dienstort gelangen könne.

Dem Argument, dass ein reibungsloser Betriebsablauf gegeben sein müsse, stimme die BP durchaus zu. Jedoch seien Mitarbeiter dieser Personalgruppe eindeutig an ihrer Dienstkleidung bzw. der Marke (bei den Kontrolloren) zuordenbar. Die kostenlose Zurverfügungstellung einer Jahreskarte (ab 2009) sei daher nach Auffassung der BP nicht zwingend erforderlich. Aufgrund einer möglichen täglichen privaten Nutzung der Gratis-Jahreskarte in der Freizeit der Mitarbeiter könne deshalb nicht von einer geringfügigen privaten Nutzung ausgegangen werden.

Dieser Prüfungsfeststellung wird seitens der Bf. entgegengehalten, dass die Nichtversteuerung der Fahrausweise für Lenker, Fahrer und Kontrolleure von der Außenprüfung 1994 eingerichtet und von der BP im Jahre 2006 für in Ordnung befunden und akzeptiert worden sei. Darüber hinaus habe die Außenprüfung des Jahres 2006 hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung keinerlei Feststellungen getroffen. Dem wird im Zuge der BP 2005 bis 2008 entgegengehalten, dass die Eigenverbrauchsbesteuerung der Fahrausweise damals keinen Prüfungsschwerpunkt dargestellt habe. Dass die Vorgangsweise der BP unbeanstandet gelassen worden sei, bedeute nicht, dass diese Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden sei.

Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setze nach der dazu ergangenen Rechtsprechung einen *Vollzugsspielraum* entweder bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe oder bei der Ermessensübung voraus. Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung. Vielmehr sei die Behörde verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Nur wenn die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden sei, spreche der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für die Folgejahre.

Gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 sei die Verwendung von Gegenständen durch den Unternehmer für den Bedarf des Personals einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichzustellen. Umsatzsteuerlich gebe es in diesem Zusammenhang kein Überwiegens- oder Trennungsprinzip, das zwischen einer dienstlichen und einer möglichen privaten Verwendung unterscheiden und daraus steuerliche Konsequenzen ableiten würde. Des Weiteren biete diese gesetzliche Regelung keinen Ermessens- bzw. Vollzugsspielraum.

Die dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegenden Umsätze der Jahre 2005 bis 2015 werden daher wie folgt erhöht:

Bezeichnung:	2005	2006	2007	2008
Erhöhung Umsätze à 10% USt:	2.837.466,70	2.796.332,20	2.936.434,70	2.875.195,10

Bezeichnung:	2009	2010	2011	2012
Erhöhung Umsätze à 10% USt:	3.027.669,50	3.120.865,40	3.133.401,12	2.509.004,16

Bezeichnung:	1-12/2013:	1-12/2014:	1-12/2015:
Erhöhung Umsätze à 10% USt:	2.310.655,20	2.368.747,85	2.377.208,75

1.2 Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2015:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte mit Bescheiden vom 2. August 2012 in dem gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommenen Verfahren die Umsatzsteuer der Jahre 2005 bis 2008 mit Bescheiden vom 2. August 2012 entsprechend den Feststellungen der BP fest. Hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 ergingen mit 2. August 2012 endgültige Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO entsprechend den Feststellungen der BP und für den Zeitraum 12/2011 wurde mit Bescheid vom 9. August 2012 die Umsatzsteuer entsprechend den Feststellungen der BP festgesetzt.

Mit 3. Mai 2017 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2011, mit dem die Besteuerungsgrundlagen entsprechend den Feststellungen der weiteren BP für die Jahre 2009 bis 2012 zu Grunde gelegt wurden. Der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 3. Mai 2017 wurde mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 10. Mai 2017 aufgehoben, wobei der ersetzende Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 18. Mai 2017 letztlich zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen führte.

Hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wurde gemäß § 303 Abs. 1 BAO das Verfahren wiederaufgenommen und mit 3. Mai 2017 Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 entsprechend den Feststellungen der BP erlassen. Für das Jahr 2015 wurde die Bf. mit Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 26. April 2017 entsprechend den Feststellungen der BP zur Umsatzsteuer veranlagt.

1.3 Beschwerden vom 29. August 2012 und 6. Juni 2017:

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2010 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2011 vom 2. und 9. August 2012 erhob die Bf. fristgerecht mit Eingabe vom 29. August 2012 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) und beantragte eine Abänderung der angefochtenen Bescheide.

Mit weiterer Eingabe vom 6. Juni 2017 erhob die Bf. gegen die Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2016 vom 26. April 2017, 3. und 18. Mai 2017 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte deren ersatzlose Behebung.

Die Beschwerden vom 29. August 2012 und 6. Juni 2017 richten sich gegen die Berücksichtigung eines Eigenverbrauches in den streitgegenständlichen Jahren aus Fahrberechtigungen für Fahrer, Lenker und Fahrausweiskontrollore (bis 2008) bzw. aus Gratisjahreskarten für Fahrpersonal, Kontrolleure und Werkstättenpersonal (ab 2009) und wurden wie folgt begründet:

1.3.1 kein Eigenverbrauch – da in überwiegendem betrieblichen Interesse:

Hinsichtlich bestimmter Mitarbeiter (Lenker, Fahrer, Fahrausweiskontrollore) erfolge keine Eigenverbrauchsbesteuerung, da die Benutzung der Verkehrsmittel in überwiegendem betrieblichen Interesse erfolge.

Eine den Eigenverbrauchstatbestand begründende Leistung iSd § 3a Abs. 1 UStG 1994 liege vor, wenn eine Sachzuwendung *primär* zur Deckung des *privaten Bedarfes* des Arbeitnehmers diene und somit dem Arbeitnehmer in seiner privaten Sphäre ein bedarfsdeckender Nutzen zukomme. Leistungen, die zwar für den Arbeitnehmer bestimmt seien, aber dem überwiegenden Interesse des Arbeitgebers dienen oder bei denen dem Arbeitnehmer kein verbrauchsfähiger Nutzen übertragen werde, würden nicht unter dem Leistungstatbestand fallen (vgl. Ruppe, UStG, § 1, Rz. 122/1). Diene demnach eine Leistung des Unternehmers zwar der Deckung privater Bedürfnisse der Arbeitnehmer, würden aber die betrieblichen Interessen des Unternehmers überwiegen, liege somit keine Leistung iSd § 3a Abs. 1a UStG 1994 vor.

Dies treffe im konkreten Fall zu, da es sich um Bedienstete handle, die in Erfüllung ihrer dienstlichen Aufgaben häufig Fahrten mit den Verkehrsmitteln der Bf. durchführen müssen. Der Dienstausweis bzw. Jahreskarte habe dabei nicht nur die Funktion eines Fahrausweises, sondern diene auch als Legitimation in Verbindung mit der Fahrberechtigung (ähnlich einem Führerschein) und dem Verwendungsausweis. Bedienstete im Fahrbetrieb und Fahrscheinkontrollore würden die Verkehrsmittel verwenden, um ihre wechselnden Antritts- und Endpunkte des Fahrdienstes zu erreichen (häufig wechselnde Arbeitsstätten). Es widerspräche der allgemeinen Lebenserfahrung, wenn man davon ausginge, dass Fahrpersonal und Kontrollore in ihrer Freizeit die Verkehrsmittel der Bf. häufiger benutzen, als während der Arbeitszeit sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Auch das Werkstättenpersonal werde ganz überwiegend die Verkehrsmittel der Bf. für Fahrten zwischen den einzelnen Werkstätten und zwischen den Arbeitsstätten und dem Wohnort benutzen und in nur untergeordnetem Ausmaß für Privatfahrten.

Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Einräumung der Möglichkeit, die Verkehrsmittel der Bf. „gratis“ zu benutzen, primär der Deckung des privaten Bedarfs der genannten Mitarbeiter diene.

So anerkenne die Verwaltungspraxis ein überwiegendes *betriebliches Interesse*, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern eine unentgeltliche Beförderung zwischen Arbeitsstätte und Wohnort ermögliche. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung sei in solchen Fällen nicht notwendig. Im Falle der Bf. sei dies auch deshalb überzeugend, da es im betrieblichen Interesse der Bf. liege, dass ihre Mitarbeiter die Verkehrsmittel der Bf. benutzen. Dadurch können nämlich Probleme, technische Mängel und dgl. von den Mitarbeitern bereits bei der Fahrt zur oder von der Arbeitsstätte erkannt und gemeldet werden, was zu einer im Interesse der Bf. stehenden rascheren Behebung der Mängel führe.

Das überwiegende betriebliche Interesse der Bf. zeige sich darüber hinaus auch darin, dass die „Gratis-Benützung“ der Verkehrsmittel der Bf. auf der beigelegten, zwischen der Geschäftsführung der Bf. und dem Zentralbetriebsrat abgeschlossenen Betriebsvereinbarung vom 1. April 2009 basiere. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei ein solcher Umstand, dass die Beförderungsleistungen aufgrund eines Tarifvertrages erbracht werden [...] ein Indiz dafür, dass die Beförderung Zwecken diene, die nicht unternehmensfremd seien.

Eine Leistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 liege nur dann vor, wenn Leistungen des Arbeitgebers zwar aus betrieblichem Anlass erfolgen, die Leistung jedoch den privaten Bedarf der Arbeitnehmer befriedige. Anders sei es, wenn besondere Umstände wie zB Fahrten zu wechselnden Arbeitsstätten vorliegen und die Beförderung deshalb durch betriebliche Erfordernisse bedingt sei (vgl. BFH 10.6.1999, Zl. V R 104/98, BFHE 188, 466 = BStBl II 1999, zitiert in UR 1999, S. 4045). Immerhin liege es in der Natur der Sache, dass Kontrollore, Werkstätten- und Fahrpersonal in wechselnden Arbeitsstätten eingesetzt werden (müssen).

Zu keiner Eigenverbrauchsbesteuerung komme es daher, wenn wechselnde Arbeitsstätten es gebieten, dass die Beförderung der Dienstnehmer vom Arbeitgeber übernommen werde und diese Leistung somit nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht werde (vgl. EuGH 6.10.1997, Rs C-258/95, Fillibeck). Kein Leistungsaustausch und kein Eigenverbrauch seien gegeben, wenn das Verhalten des Arbeitgebers ausschließlich oder überwiegend vom eigenen Interesse diktiert sei, somit bei Abwägung aller Umstände dazu diene, die Voraussetzungen für die unternehmerische Leistungserbringung zu schaffen. Eine umsatzsteuerlich relevante Leistung sei in diesen Fällen nicht anzunehmen, weil der Arbeitnehmer nicht einen Vermögenswert zugewendet erhalte, über den er frei verfügen könne.

Im Schrifttum werde auch die Auffassung vertreten, dass die kostenlose Zurverfügungstellung von Mahlzeiten an Mitarbeiter (eines Skiliftbetreibers) keiner „Eigenverbrauchsbesteuerung“ unterläge, weil die Verpflichtung primär aus unternehmerischen Interessen getätigt werde.

Da im vorliegenden Fall ein ganz überwiegendes betriebliches Interesse der Bf. an der Beförderung dieser Dienstnehmer zu den Antritts- und Endpunkten des Fahrdienstes bestehe, sei insofern keine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen.

1.3.2 Grundsatz von Treu und Glauben:

Nach Auffassung der Bf. seien die Ausführungen der BP hinsichtlich der Frage der Anwendung des Überwiegensgrundsatzes nicht richtig. Es bestehe sehr wohl ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich der Frage, ob die betrieblichen Interessen des Unternehmens überwiegen. Der Begriff des "überwiegenden Interesses des Arbeitgebers" sei nicht derart bestimmt, dass er einen Vollzugsspielraum ausschließen würde. Ob eine Leistung "primär im Interesse des Arbeitgebers" liege bzw. ob Unternehmensinteressen sowie die Erfordernisse des Unternehmens im Vordergrund stehen, sei nicht derart bestimmt, dass ein Vollzugsspielraum bzw. eine Ermessensübung ausgeschlossen wäre. Damit sei die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben grundsätzlich möglich. Ein Verstoß gegen Grundsatz von Treu und Glauben setze demnach voraus, dass

- ein (unrechtes) Verhalten der Behörde, auf das der Abgabepflichtige vertraut habe eindeutig und unzweifelhaft für ihn und seinen Vertreter zum Ausdruck gekommen sei und
- der Abgabepflichtige seine Dispositionen danach eingerichtet und er als Folge hiervon einen abgabenrechtlichen Nachteil erlitten habe (vgl. VwGH 4.12.2003, 2003/16/0114; 21.6.2004, Zl. 2003/17/0334; 18.10.2005, Zl. 2003/16/0486).

Sei im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung jedoch eine Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden, so spreche der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für die Folgejahre (vgl. VwGH 11.12.1996, Zl. 94/13/0070). Das gelte gleichermaßen, wenn eine Vorgangsweise bei der Veranlagung "zugelassen" oder das Finanzamt eine Vorgangsweise auf Vorschlag der Betriebsprüfung "akzeptiert" habe (vgl. VwGH 24.4.1996, Zl. 93/15/0076).

Ob der Grundsatz von Treu und Glauben zur Anwendung kommen könne, hänge davon ab, ob und in welcher Form die "AP 2006" die Richtigkeit der vom Unternehmen durchgeführten Eigenverbrauchsbesteuerung bestätigt habe. Ob die Prüfung der Eigenverbrauchsbesteuerung der Dienstausschreibung einen "Prüfungsschwerpunkt" dargestellt habe, sei nicht entscheidend. Maßgeblich sei, dass die Eigenverbrauchsbesteuerung geprüft worden sei und die Richtigkeit gegenüber dem Unternehmen zum Ausdruck gebracht worden sei.

In einer Besprechung am 16. Oktober 2006 habe die seinerzeitige BP die Vorgangsweise hinsichtlich der gegenständlichen Eigenverbrauchsbesteuerung zur Diskussion gestellt (s. interne Mitteilung vom 17.10.2006 lt. Beilage ./1 zur Beschwerde vom 06.06.2017).

In der Besprechung vom 25. Oktober 2006 sei insbesondere die Vorgangsweise in den Folgejahren hinsichtlich jener Punkte besprochen worden, die Gegenstand der im Jahre 1995 stattgefundenen Prüfung erörtert worden seien. Gegenstand der Erörterung sei auch die umsatzsteuerliche Behandlung von Gratisfahrten und verbilligten Fahrten gewesen, die seinerzeit als tauschähnliche Umsätze behandelt worden seien.

Nach der Entscheidung des EuGH in der Rs Fillibeck (Rs C-258/95, 16.10.1997) erfolge eine Umstellung auf eine Eigenverbrauchsbesteuerung mit Ausnahme für die oben angeführten Mitarbeiter. Die Vorgangsweise sei der BP gegenüber offengelegt und von dieser als rechtmäßig akzeptiert worden (vgl. Mitteilung vom 27.10.2006 samt Beilage; Beilage ./2 zur Beschwerde vom 06.06.2017). Damit würden die Voraussetzungen für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben vorliegen.

In der der Beschwerde als Beilage ./1 (zur Beschwerde vom 06.06.2017) beigelegten E-Mail vom 17. Oktober 2006 werde in Form eines Gedächtnisprotokolls der Gesprächsinhalt festgehalten. Insbesondere ergebe sich aus dieser E-Mail, dass u.a. die "Eigenverbrauchsbesteuerung iZm ermäßigten Fahrausweisen für Aktive und Pensionisten" Gegenstand der mit 16. Oktober 2006 angesetzten ersten Gesprächsrunde mit Vertretern der BP gewesen sei.

In der der Beschwerde als Beilage zur Beschwerde vom 27. August 2012 bzw. als Beilage ./2 (zur Beschwerde vom 06.06.2017) beigelegten E-Mail vom 27. Oktober 2006 werde darauf verwiesen, dass bei der am 25. Oktober 2006 stattgefundenen Besprechung mit der BP vorwiegend die in der Beilage angeführten Punkte aus der BP 1995 erörtert und die Vorgangsweise in den Folgejahren erörtert worden seien. Nach Punkt 5 der Beilage zur E-Mail vom 27. Oktober 2006 10:49, Abteilung Finanzbuchhaltung, sei im Zuge der BP 1995 der Punkt "tauschähnliche Umsätze, Gratisfahrten, verbilligte Fahrten" wie folgt behandelt worden:

Punkt 5: Tauschähnliche Umsätze, Gratisfahrten, verbilligte Fahrten:

1990-1993: ... Als Bemessungsgrundlage für ermäßigte Fahrausweise an Angehörige und Pensionisten sei der Wert der Jahreskarte angenommen worden. Für die Aktiven sei als Verhandlungsergebnis mit der BP nur ein Wert mit 66% der Jahreskarte angenommen worden.

1995 wurde die USt iHv rd. 5,7 Mio. errechnet, jedoch auf Empfehlung der KPMG nicht entrichtet, da zu diesem Zeitpunkt eine Entscheidung des EuGH hinsichtlich einer vom dt. BFH vorgelegten Anfrage bezüglich unentgeltlicher Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber ausstand (vom dt. BFH vorgelegte Anfrage bezüglich unentgeltlicher Beförderung von AN durch den AG. In der WSTW-Jahresumsatzsteuererklärung wurde darauf hingewiesen!

1996 und 1997 wurde keine Umsatzsteuer abgeführt (mit Hinweis in den Jahresumsatzsteuererklärungen).

1998: Gemäß dem EuGH-Urteil vom 16.10.1997, Rs C-258/95, Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co KG, ist entgegen der früheren Auffassung der öFV – eine Sachzuwendung an Dienstnehmer nicht als tauschähnlicher Umsatz steuerbar, wenn "Arbeitnehmer dafür nichts bezahlen und auch kein dem Wert dieser Dienstleistung entsprechender Abzug vom Arbeitslohn erfolgt".

Allerdings kann das Erbringen von Leistungen des AG an den AN als Leistung für unternehmensfremde Zwecke und somit als umsatzsteuerbarer Eigenverbrauch iSd 6. EG-Richtlinie angesehen werden.

Ausgehend von dieser EuGH-Entscheidung sowie vom BMF-Erlass vom 22.4.1998 (Umsatzsteuerbarkeit von Garagen und Abstellplätzen für AN) wurde in Absprache mit dem steuerlichen Vertreter wie folgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen:

Fahrausweise an Aktive Schema I und III:

Die Ausstellung der Dienstkarte erfolgt überwiegend im Interesse des Dienstgebers (als Legitimation iVm Fahrberechtigung und dem Verwendungsausweis, häufig wechselnde Arbeitsstätten) und wird demnach keiner Eigenverbrauchsbesteuerung unterzogen.

Fahrausweise an Aktive Schema II und IV:

USt-pflichtiger Eigenverbrauch mit Ausnahme einiger Personalgruppen, wie Empfänger von Außendienstzulagen und Vorverkäufer.

*Fahrausweise an Angehörige der Aktiven I-IV und Pensionisten:
zur Gänze USt-pflichtiger Eigenverbrauch.*

1.4 Stellungnahme der BP vom 19. Februar 2013 zu U 2005-2011:

1.4.1 Grundsatz von Treu und Glauben:

Mit dieser Ermessensentscheidung folge die BP den Ausführungen der Bf. hinsichtlich des geforderten *Vollzugsspielraumes* in Bezug auf den Grundsatz von "Treu und Glauben".

In der Stellungnahme der BP verweist diese auf den Umstand, dass der Beschwerde die Besprechungsprotokolle und Statusberichte aus der Vorprüfung 1995 beigelegt seien. Diesen Protokollen sei zu entnehmen, dass in der Gesprächsrunde der Vorprüfung vom 16.10.2006 im Punkt "Umsatzsteuer" die Eigenverbrauchsbesteuerung iZm ermäßigten Fahrausweisen für „Aktive und Pensionisten“ besprochen worden sei. Weitere Details (etwa die Besteuerung von Fahrausweisen für Aktiven welchen Entlohnungsschemas) seien diesem Protokoll nicht zu entnehmen.

Auch den im Zuge der Vor-BP aus 1995 vorgelegten Protokoll mit dem Titel "*Feststellungen der BP 1995*" seien lt. Punkt 5. die folgenden Informationen zu entnehmen:

„Die Nachversteuerung aus dem Titel ‚Eigenverbrauchsbesteuerung Gratisfahrten‘ aus den Jahren 1990 bis 1993 wurde in Absprache mit der Außenprüfung festgelegt.“

Als Bemessungsgrundlage für Angehörige und Pensionisten sei hier der Wert einer Jahreskarte angenommen worden, für Aktive (welchen Entlohnungsschemas?) jedoch nur 66% der Jahreskarte (da Verhandlungsergebnis). Ebenfalls diesem Schreiben zu entnehmen sei, dass im Jahr 1994 ein Betrag von ATS 4,400.000 nachversteuert worden sei. Auch hier werden keine weiteren Informationen zur Berechnung oder zur Nennung der Nachversteuerung für welche Dienstnehmer angeführt.

Dem weiteren Text dieses Protokolls seien allgemeine Informationen iZm der allgemeinen umsatzsteuerlichen Behandlung zur Vergabe von freien Dienstfahrten an Arbeitnehmer welchen Entlohnungsschemas zu entnehmen. So werde hier ausgeführt, dass die Ausstellung bzw. Vergabe von **Dienstkarten** an Aktive aus dem Entlohnungsschema I bzw. III überwiegend im Interesse des Dienstgebers (als Legitimation iVm der Fahrberechtigung und dem Verwendungsausweis, häufig wechselnde Arbeitsstätten) erfolgt und demzufolge hier keine Eigenverbrauchsbesteuerung durchzuführen sei. Auch hinsichtlich jener Aktiven aus Entlohnungsschema II und IV sei eine Eigenverbrauchsbesteuerung mit der Nennung von Ausnahmen (Empfänger von Außendienstzulagen und Vorverkäufer) erfolgt. Für *Angehörige* und *Pensionisten* liege zur Gänze umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch vor.

Insbesondere würden den der Beschwerde beigelegten Protokollen wesentliche Informationen über eine ev. stattgefundene Besprechung über aktive Dienstnehmer des **Entlohnungsschemas VII** (Fahrer, Lenker, Kontrolleure) fehlen.

Den nachträglich vorgelegten Statusberichten seien allgemeine Informationen zur im Rahmen der Außenprüfung 2006 vorgenommenen Eigenverbrauchsbesteuerung und dass diese für Bedienstete verschiedener Entlohnungsschemata angewendet werde. **Keine Informationen** könne man allerdings hinsichtlich der in Rede stehenden Bediensteten des Entlohnungsschemas VII (Fahrer, Lenker, Kontrolleure) entnehmen.

Eine Überprüfung des Arbeitsbogens der BP 2006 habe ergeben, dass die Eigenverbrauchsbesteuerung von freien Fahrtberechtigungen für Dienstnehmer keinen Prüfungsschwerpunkt dargestellt habe. Für sich betrachtet, sei diese Tatsache nicht entscheidend dafür, ob der Grundsatz von Treu und Glauben anwendbar sei. Für den Grundsatz von Treu und Glauben sei vielmehr entscheidend, ob hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung von freien Fahrtberechtigungen für Dienstnehmer des **Entlohnungsschemas VII** (Fahrer, Lenker, Kontrolleure) aus dem Arbeitsbogen zu entnehmen sei, ob die Vorgangsweise der Bf. als für in Ordnung befunden oder aber geändert worden sei. In diesem Zusammenhang finde sich im Arbeitsbogen der BP 2006 keinerlei Aussage. Auch die Bf. vermöge es nicht, detaillierte Informationen in diesem Rahmen vorzulegen.

Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass die Vorgangsweise der Bf. im Hinblick auf die Eigenverbrauchsbesteuerung von freien Fahrtberechtigungen für Dienstnehmer des Entlohnungsschemas VII (Fahrer, Lenker, Kontrolleure) von der damaligen

BP grundsätzlich unbeanstandet geblieben sei, was nicht gleichzeitig bedeute, dass diese ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden wäre. Weder im Arbeitsbogen der BP würden sich Informationen befinden, die eindeutig darauf hinweisen würden, noch könne die Bf. Aussagen treffen bzw. Protokolle und Statusberichte vorlegen, die dies belegen könnten.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht das Vertrauen des Stpfl. auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung. Vielmehr sei die Behörde verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen. Der Umstand, dass die BP eine bestimmte Vorgangsweise des Steuerpflichtigen unbeanstandet gelassen habe, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen.

Nur wenn die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden sei, so spreche der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für die Folgejahre. Diese ausdrückliche Anerkennung einer Vorgangsweise – die von der BP 2006 nicht vorgenommene Eigenverbrauchsbesteuerung freier Fahrtberechtigungen für Dienstnehmer des Schemas VII (Fahrer, Lenker, Kontrolleure) – fehle nach Ansicht der BP im vorliegenden Fall völlig. Die BP halte daher aufgrund der vorstehend bezeichneten Argumente an den getroffenen Feststellungen fest. Die Beschwerde sei daher abzuweisen.

1.4.2 Eigenverbrauchsbesteuerung – Dienstausweis bzw. Gratis-Jahreskarten:

Nach den weiteren Ausführungen der BP seien Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. den Pauschbeträgen nach lit. b und c abgegolten. Etwaige Ersätze, Kostenträgungen oder die Einräumung von Berechtigungen zur jederzeit möglichen Verwendung sämtlicher Verkehrsmittel eines Personenbeförderungsunternehmens seien daher nach dem Standpunkt der BP nicht zwingend erforderlich, um zu gewährleisten, dass ein Arbeitnehmer seinen Dienst verrichten bzw. an den Dienstort gelangen könne.

Die BP könne nachvollziehen, dass die Bf. für die Gewährleistung des reibungslosen Betriebsablaufes dafür Sorge zu tragen habe, dass alle erforderlichen Dienstnehmer vor Ort zur Stelle seien und reibungslos den Ort wechseln können. Die BP stelle lediglich in Frage, ob dafür die *ganzjährige* (auch private) Gewährung von *Freifahrten* für diese Dienstnehmer erforderlich sei. Dies insbesondere, als die Berechtigung zum Fahrtantritt bzw. zur allgemeinen Dienstausbung für Mitarbeiter der Bf. auch durch ihre Kleidung (zB Uniform) denkbar sei. Die BP gehe daher davon aus, dass der reibungslose Betrieb der Bf. auch dann gewährleistet wäre, wenn die genannten Mitarbeiter nicht frei und ganzjährig Fahrtberechtigungen für die Verkehrsmittel der Bf. verfügten.

Dem Argument der nur eingeschränkten privaten Nutzungsmöglichkeit der Verkehrsmittel der Bf. in der Freizeit der Dienstnehmer halte die BP entgegen, dass hier eine tägliche Nutzung in

der Freizeit möglich sei, außerdem eine Verwendung an allen Wochenenden sowie im Urlaub. Ob hier tatsächlich von einer nur eingeschränkt vorliegenden privaten Nutzungsmöglichkeit gesprochen werden könne, werde von der BP in Abrede gestellt und widerspreche auch den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Seitens der BP werde daher von einer überwiegend privaten Nutzung der Fahrtberechtigungen ausgegangen, da die Bereitstellung von Freifahrten zur Dienstverrichtung nicht zwingend erforderlich sei.

1.5 Gegenäußerung vom 18. April 2013 betr. USt 2005-2010:

Nach der Gegenäußerung vom 18. April 2013 könne aus § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a und b EStG keine Schlussfolgerung dafür abgeleitet werden, ob im vorliegenden Fall ein Eigenverbrauch iSd § 3a Abs. 1a UStG 1994 vorliege.

Der EuGH habe im Urteil vom 16.10.1997, Rs C-258/95, *Fillibeck*, ausgeführt, normalerweise sei es Sache des Steuerpflichtigen, den Standort seiner Wohnung, nach dem sich die Länge des Weges zur Arbeit bemesse, und das geeignete Verkehrsmittel zu wählen. Unter besonderen Umständen könnten es die Erfordernisse eines Unternehmens gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Beförderung der Arbeitnehmer von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück sicherstelle. So könne die Tatsache, dass nur der Arbeitgeber ein geeignetes Verkehrsmittel bieten könne oder dass es sich nicht um eine feste, sondern um eine wechselnde Arbeitsstätte handle, den Arbeitgeber zwingen, die Beförderung der Arbeitnehmer zu übernehmen.

Da im konkreten Fall das betriebliche Interesse, die Einsatzbereitschaft der Mitarbeiter an den verschiedenen Antritts- und Endpunkten des Fahrdienstes zu gewährleisten, im Vordergrund stehe, könne der persönliche Vorteil, den der Arbeitnehmer dadurch habe, gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich zurücktreten.

Nach Rz 222c LStRL gelte für Zwecke des lohnsteuerlichen Sachbezuges Folgendes: werden bei der Bereitstellung von Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel, bei denen die einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, zumindest 25 Dienstfahrten pro Kalendermonat im Jahresdurchschnitt nachgewiesen und dafür keine Kostenersätze gezahlt, so sei kein Sachbezugswert anzusetzen. Diese Vereinfachungsregelung könne auf die Bereitstellung einer Jahresnetzkarte (zB Ö-Card der ÖBB) nicht angewendet werden, weil bei Netzkarten für innerstädtische Verkehrsmittel die einzelfahrten immer den gleichen Preis ausmachen, die Summe der Dienstfahrten jeweils den Wert der Jahreskarte abdecke *und die private Nutzung von untergeordneter Bedeutung sei*.

Nach Rz 672 UStRL können für Zwecke der Eigenverbrauchsbesteuerung aus Vereinfachungsgründen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Sachzuwendungen jene Werte herangezogen werden, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer gelegt werden. Daraus

ergebe sich, dass infolge der untergeordneten privaten Nutzung weder ein Sachbezug noch ein umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch vorliege.

1.6 Beschwerdeentscheidungen vom 12. Mai 2021:

Mit Beschwerdeentscheidungen vom 12. Mai 2021 wurden die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 sowie Umsatzsteuer 2012 bis 2014 hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung aus der Gratisbenützung der Verkehrsmittel der Bf. in der Freizeit und an Wochenenden als unbegründet abgewiesen.

Insbesondere könne dem Argument nicht gefolgt werden, dass die fragliche Gruppe der Belegschaft (Kontrolleure, Werkstätten- und Fahrpersonal), die in den Genuss einer Gratis-Jahreskarte komme, diese Karte primär zur Deckung der Fahrten im Auftrag der Bf. durchführen. Es stehe den Mitarbeitern frei, diese Karte das ganze Jahr zu benutzen. In Österreich arbeite ein Mitarbeiter oder eine Mitarbeiterin durchschnittlich 200 Tage pro Jahr.

Zum Argument von Treu und Glauben werde auf die in der Beschwerde unter Fußnote 15 angeführten Judikate verwiesen, nach der es der Behörde möglich sei, von einer in einer Vorprüfung getroffenen Feststellung in späteren Jahren abzuweichen.

1.7 Vorhaltsbeantwortung vom 13. Juli 2018:

Zur Frage der besonderen Dienstzeitregelungen für Fahrer, Lenker und Fahrausweiskontrolleure zwischen den verschiedenen Antritts- und Endzeitpunkten des Fahrdienstes werde festgehalten, dass *Fahrausweiskontrolleure* grundsätzlich **einen** Dienstantritt und **ein** Dienstende pro Arbeitstag haben. Im Fall der Erbringung von Mehrdienstleistungen könne kein zweiter Dienstantritt erfolgen. *Fahrscheinprüfer* würden ihren Dienst immer am Bahnhof Gürtel beginnen und beenden.

Fahrer und *LenkerInnen* würden hingegen (bei Unterbrecherdiensten) auch in der Normalarbeitszeit *mehrere Dienstantritte* und Dienstenden pro Arbeitstag haben, die alle regelmäßig an verschiedenen Orten stattfinden können. Die Zeit, die zwischen einem Dienstantritt- und dem dazugehörigen Dienstende liegt, sei – abgesehen von den zu gewährenden Ruhepausen – durchgehend Arbeitszeit. FahrdienstmitarbeiterInnen seien innerhalb der Arbeitszeit und somit zur Verrichtung ihrer dienstlichen Aufgaben auf die Benützung der Verkehrsmittel der Bf. angewiesen, zB wenn ein/e Mitarbeiter/in den von ihm/ihr gefahrenen Zug bzw. gelenkten Bus in dienstlichem Auftrag einziehe (also in die Remise, Abstellgleis bzw. Busgarage, etc. ... abstelle) und sich anschließend umgehend zum Ort der im Turnus vorgesehenen nächsten Personalablöse (zB Expedit bzw. im Störfall auch auf der Strecke) begeben, um dort ein neues Fahrzeug zu übernehmen bzw. eine/n andere/n Mitarbeiter/in abzulösen.

Fahrtunterbrechungen an den Antritts- bzw. Endpunkten – abgesehen von Fahrtunterbrechungen zur Einhaltung der vorgeschriebenen Ruhepausen – immer **Arbeitszeit** darstellen. Musterdienstverträge für *Straßenbahnfahrer* (Beilage 1), *Buslenker* (Beilage 2) und *Kontrolleur* (Beilage 3) seien als Anhang beigelegt.

Zu den wechselnden Antritts- und Endpunkten des Fahrdienstes für **Lenker** und **Fahrer** sei anzuführen, dass diese diversen Bahnhöfen und Garagen (Betriebshöfen) zugeordnet seien. Die Notwendigkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel während des Dienstes im dienstlichen Auftrag (zB zur Erreichung der nächsten Personalabläse) lasse sich am Beispiel des Bahnhofes *****2***** demonstrativ wie folgt beschreiben:

- Dem Betriebshof *****2***** seien zwei Wagenhallen (Bahnhof *****2*****, Bahnhof Gürtel) und sechs Pausenräume (Expedite) zugeordnet. Drei weitere Pausenräume (Expedite) können aufgrund geteilt (=zusammen mit anderen Dienststellen) geführter Linien ebenfalls für die Personalabläse vorgesehen sein.
- An all diesen Örtlichkeiten könne es sowohl im Normal- als auch bei Zusatzdiensten nötig sein, Personalabläsen durchzuführen. Häufig führen zB Bedienstete im Frühverkehr ein Fahrzeug aus dem Betriebsbahnhof (Wagenhalle) in den Linienverkehr. In diesen Fällen sei es für die Fahrer/innen bzw. Lenker/innen häufig nötig, für die Verkehrsspitze vom Pausenraum (Expedite) mit öffentlichen Verkehrsmitteln zum Betriebshof zu fahren, um dort ein weiteres Fahrzeug in den Linienverkehr zu bringen. Nach der Verkehrsspitze werden Fahrzeuge am Betriebshof eingezogen, wonach die Mitarbeiter/innen wieder mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur Personalabläsestelle fahren würden.
- Auch könne – speziell bei geteilten Linien, wie zB der Linie 9 – eine Pause planmäßig am Expedite Westbahnhof vorgesehen sein, während die Bediensteten die nächste Personalabläse (idR in Störungsfällen) in der Teichgasse durchzuführen haben. Der Weg dorthin werde ebenfalls mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt.
- Die beschriebenen Situationen würden sich für Fahrdienstmitarbeiter aller Betriebszweige ergeben, wobei es im U-Bahnbereich zusätzlich viele Wagenhallen und Abstellgleise gebe, von denen aus die Mitarbeiter/innen mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu den Personalabläseplätzen gelangen.

Fahrausweiskontrolleure haben keine Unterbrecherdienste, ihre Dienstleistung werde nur durch Einhaltung der vorgeschriebenen Ruhezeiten unterbrochen. Bei den Kontrolleuren erfolge der Wechsel des Verkehrsmittels in Ausübung der Kontrolltätigkeit als Fahrausweiskontrolleur grundsätzlich innerhalb der Dienstzeit. Dienstort bei allen Mitarbeitern der Bf. sei *****3*****.

Die **Eigenverbrauchsbesteuerung** aus Gratisfahrten sei ab 2005 letztlich auch für das **Werkstättenpersonal strittig**, das Ausmaß des Eigenverbrauches betrage ca. 47%, für den Zeitraum 2005 bis 2011 mache das rund EUR 975.000,00 aus. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel durch Mitarbeiter/innen des Werkstättenpersonals (F5) sei insbesondere in folgenden Fällen nötig:

1. Wahrnehmung *persönlicher Termine* an anderen Dienststellen bzw. in der Direktion (Arzt der Direktion (***5***), K30, Besprechungen, Seminare, Vorträge etc.);
2. erforderliche *Überstellungsfahrten* von Sonderzügen, bei denen die Rückfahrt zur Stammdienststelle mit öffentlichen Verkehrsmitteln erfolge;
3. Anreise zur *Abholung* auf der Strecke (Abstellgleise) abgestellter bzw. schadhafter Züge;
4. *Rückfahrt* nach der Überstellung von Dienstfahrzeugen zur Reparatur, Wartung, Aus- bzw. Aufrüstung, in die Hauptwerkstätte Simmering;
5. *Anreise* zu nicht auf Bahnhöfen beginnenden Transportfahrten;
6. *Anreise* zu sämtlichen Schulungen, die außerhalb des Heimatbahnhofes durchgeführt werden;
7. Anreise zu Einvernahmen nach Vorfällen in ***5***, zentrale Verkehrskanzlei;

speziell an Wochenenden:

8. *Anreise* zu Abstell- und Wendeanlagen, zB für die Außenreinigung (Waschstraße), Rückfahrt nach erfolgter Reinigung und Rückstellung der Fahrzeuge;
9. An- bzw. Rückreise nach Zugsüberstellungen bzw. bei nicht planmäßiger Arbeitszuteilung; idR im Bereich U-Bahnbetrieb zwischen den Betriebshöfen Heiligenstadt und Wasserleitungswiese im 19. Wiener Gemeindebezirk;
10. Anreise zum Tausch dienstlicher Ausrüstungsgegenstände im Dienstkleiderlager ***5*** (Jacken, Sicherheitsschuhe etc.);
11. Anreise von den Außendienststellen zur Mutterdienststelle zum Tausch der Arbeits-/Mietwäsche (da nur auf der Mutterdienststelle Mietwäscheschränke vorhanden seien);
12. Fahrten zwischen der Stamm- und der zugeteilten Arbeitsstelle.

Die vorstehend beschriebenen Punkte würden oft mehrmals täglich auf mehrere Mitarbeiter zB des Werkstättenpersonals zutreffen.

F53 - direktes Werkstättenpersonal (Mechaniker):

[...]

indirektes Werkstättenpersonal (Garagenleiter, Arbeitsplaner, Aufsicht):

[...]

F54-Mitarbeiter:

- ein manueller Weg täglich (Botenwege);
- Dienstwege von Abteilungsleitung, Referatsleitung, Werkmeister zu Besprechungen auf Bahnhöfen, Garagen und in der Direktion (***5***);
- handwerkliches Personal nutzt öffentliche Verkehrsmittel zB für Anreise zu Schulungen.

F55-Mitarbeiter: F55 Mitarbeiter seien auf verschiedene Außenstellen im Netz verteilt und wechseln abhängig von den anfallenden Tätigkeiten an einem Arbeitstag zwischen den Dienststellen. Hiefür und für die Fahrzeugüberprüfung im Betrieb würden öffentliche Verkehrsmittel genutzt.

F56-Mitarbeiter: Anreise zu persönlichen Terminen an anderen Dienststellen (zB Betriebskrankenkasse der Wiener Verkehrsbetriebe, Direktionsarzt, Dienstkleiderlager etc.)

F57-Mitarbeiter:

- einige der fünf Werkstätten von F57 seien an mehreren Außenstellen (zB Signalwerkstätte: Wasserleitungswiese (U-Bahnbahnhof) und Bahnhof ***5***; Funkwerkstätte: Direktion (***5***) und Dunklergasse etc. stationiert. Dienstlich erforderliche Fahrten der Mitarbeiter zwischen den Dienststellen würden - soweit wie möglich - mit öffentlichen Verkehrsmitteln durchgeführt.
- Darüber hinaus betreue die Abteilung F57 im gesamten Netz Inspektion, aber auch Störungsbehebung. Soweit möglich, werden die Anlagen öffentlich angefahren, da nicht für alle Arbeitspartien ausreichend Dienstfahrzeuge zur Verfügung stehen.

F58-Mitarbeiter:

- Werkmeister und Vorarbeiter der Abteilung F58 seien im Rahmen der technischen Ausbildung im gesamten Netz der Bf. unterwegs.

Im vorliegenden Fall seien die Mitarbeiter der Bf. aufgrund ihres Dienstausweises berechtigt, die entsprechend verlautbarten Linien zu benutzen.

Im vorliegenden Fall betreffe die in Rede stehende Eigenverbrauchsbesteuerung im nachstehend bezeichneten Ausmaß den strittigen Eigenverbrauch betreffend Fahrer, Lenker, Kontrolleure und Werkstättenpersonal:

- zu 29% Fahrer
- zu 21% Lenker
- zu 3% Kontrolleure
- zu 47% Werkstättenpersonal u.a. (zB Stationswarte)

1.8 E-Mail-Eingaben vom 9. November 2021 und 3. Dezember 2021:

Mit Mail-Eingabe vom 9. November 2021 reichte der steuerliche Vertreter hinsichtlich des strittigen Frage der Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben eine Kopie der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 5. Mai 1995 nach, wo sich aus Punkt 5. ergebe, dass die BP 1995 damals von einer Eigenverbrauchsbesteuerung der „Gratis-Fahrten“ ausgegangen sei. Demnach stelle die Gewährung von Gratisfahrten bzw. verbilligten Fahrten an Angestellte bzw. nahe Angehörige und Pensionisten einen tauschähnlichen Umsatz wie folgt in den Jahren 1990 bis 1993 dar:

Zeitraum:	EV in ATS:	davon 10% USt:
1990	45.192.961,00	4.519.296,10
1991	48.002.979,00	4.800.297,90
1992	48.925.698,00	4.892.569,80
1993	49.364.174,00	4.936.417,40

Zur Klarstellung dürfe die Bf. ihr eigenes Verständnis der „Historie“ der Eigenverbrauchsbesteuerung iZm „Gratis-Fahrten“ nochmals wie folgt darstellen:

- **nach BP 1995:**
 - Am 25.10.2006 habe eine Besprechung mit der BP stattgefunden, in der die Feststellungen der BP 1995 erneut thematisiert worden seien. Die Ergebnisse dieser Besprechung seien in einer internen Mitteilung vom 27.10.2006 (s. anbei) festgehalten worden.

Aus der Mail vom 27.10.2006 ergebe sich, dass *„bei den restlichen Punkten aus der letzten BP (1995) die weitere Vorgangsweise der Bf. in den Jahren 1995 bis 2005 von der BP akzeptiert worden sei.“*

Mit den „restlichen Punkten“ sei auch Punkt 5. der Niederschrift der BP 1995 gemeint (Anm: Eigenverbrauchsbesteuerung bei Gratisfahrten bzw. verbilligten

Fahrten an Angestellte bzw. nahe Angehörige/Pensionisten). Dies ergebe sich daraus, dass auf S. 1 der internen Mitteilung lediglich die Punkte 8. und 9. aus der BP 1995 angesprochen seien und somit der Punkt 5. „zu den von der BP akzeptierten Punkten“ gehöre.

- Auf den Seiten 2-3 der internen Mitteilung (Abteilung Finanzbuchhaltung) werde sodann dargelegt, was mit der BP iZm Punkt 5. aus der BP 1995 besprochen worden sei. Daraus gehe hervor, dass *„ausgehend von der EuGH-Entscheidung sowie vom BMF-Erlass vom 22.4.1998 (Umsatzsteuerbarkeit von Garagen und Abstellplätzen für Arbeitnehmer [...] bei der Bf.*
 - keine Eigenverbrauchsbesteuerung mehr für *„Fahrausweise an Aktive Schema I (Beamte) und III (Vertragsbedienstete)“* vorgenommen worden, da die Ausstellung einer Dienstkarte im überwiegenden Interesse des DG erfolge (als Legitimation iVm der Fahrberechtigung und dem Verwendungsausweis, häufig wechselnde Arbeitsstätten);
 - ein USt-pflichtiger Eigenverbrauch bei *„Fahrausweise(n) an Aktive Schema II und IV [...] mit Ausnahme einiger Personalgruppen, wie Empfänger von Außendienstzulagen und Vorverkäufer“* vorgenommen worden und
 - *„Fahrausweise“ an Angehörige der Aktiven Schema I-IV“* und Fahrausweise an Pensionisten zur Gänze eigenverbrauchsbesteuert worden seien.
- Die Abgabenbehörde habe nach BP 1995 demnach nachweislich akzeptiert, dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung für „Gratis-Fahrten“ von Mitarbeitern nur in ganz engen Grenzen vorgenommen werde.
- **BP 2005-2008:** in der Niederschrift über die Schlussbesprechung sei anlässlich der Außenprüfung 2005-2008 von der BP festgehalten worden, dass
 - *„die Eigenverbrauchsbesteuerung der Dienstausweise“* zwar *„keinen Prüfungsschwerpunkt der Außenprüfung 2006“* dargestellt,
 - aber *„die Vorgangsweise des Unternehmens [...] unbeanstandet gelassen“* worden sei.

Die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung 2005-2008 bestätige somit die in der internen Mitteilung vom 27.10.2006 festgehaltenen Ausführungen.

Mit weiterer Eingabe vom 3. Dezember 2021 verweist der steuerliche Vertreter auf den Umstand, dass es bei den Mitarbeitern im **Schema II** und **IV** um kaufmännische Mitarbeiter handle, während im Schema I und III manuelle Mitarbeiter zugeordnet worden seien. Bei den kaufmännischen Mitarbeitern im Schema II und IV sei eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen worden, außer ein Mitarbeiter verfüge auch über eine Außendienstzulage. Die jeweilige Zuordnung sei in der Beilage ersichtlich.

Die BP habe somit die Vorgangsweise, dass also eine Eigenverbrauchsbesteuerung nur im Schema II und IV (kaufmännische Mitarbeiter) vorgenommen werde, akzeptiert, sofern keine Außendienstzulage bestehe.

2. Vorsteuerabzug iZm verbilligte Mahlzeiten an Dienstnehmer 2005-2019:

2.1 Feststellungen im Zuge abgabenbehördlicher Prüfungen:

Im Zuge mehrerer abgabenbehördlicher Prüfungen für die Jahre 2005 bis 2008, 2009 bis 2012, 2013 bis 2017 sowie einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum 2018 und 2019 wurde in Tz. 2.4 und 4. der Niederschriften über die Schlussbesprechung sowie in Tz. 3 des BP-Berichtes (BP 2013-2017) festgestellt:

Die Bf. habe in den Jahren 2005 bis 2019 den Abzug von Vorsteuern aus der Tragung von Aufwendungen für verbilligte Mahlzeiten für Dienstnehmer in der Betriebskantine beantragt, hinsichtlich derer *keine Leistungsbeziehung* zwischen Bf. und dem Kantinenbetreiber, sondern bloß zwischen Kantinenbetreiber und den Mitarbeitern der Bf. bestanden habe. Folglich können für die Jahre 2005 bis 2019 gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die beantragten Vorsteuern aus der Tragung der vom Kantinenunternehmen weiterverrechneten Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden:

Zeitraum:	Vorsteuern:	Zeitraum:	Vorsteuern:
Jahr 2005:	47.640,79	Jahr 2012:	63.590,98
Jahr 2006:	51.289,14	ZR 1-12/2013:	67.617,04
Jahr 2007:	54.448,96	ZR 1-12/2014:	68.761,72
Jahr 2008:	56.729,82	ZR 1-12/2015:	69.272,10
Jahr 2009:	57.028,17	ZR 1-12/2016:	75.010,32
Jahr 2010:	60.743,98	Jahr 2017:	78.253,98
Jahr 2011:	62.589,06	Jahr 2018:	77.998,49
		Jahr 2019:	78.812,72

Den eigenen Mitarbeitern der Bf. werden durch eine vom Drittunternehmen, ***1*** (vormals: ***1a***), betriebene Kantine verbilligte Mahlzeiten angeboten, wo die Vergünstigung bzw. Verbilligung von der Bf. getragen werden, indem die Kosten für die Verbilligung der Mahlzeiten der Bf. direkt weiterverrechnet werden.

Die Kosten für die Verbilligung der Mahlzeiten seien von der Bf. in den Jahren 2005 bis 2019 als Aufwand mit Vorsteuerabzug eingebucht worden.

Die Mitarbeiter der Bf. können nach den Feststellungen der BP für die Jahre 2009 bis 2012 ihr Essen aus dem Angebot frei wählen und bezahlen an der Kassa mittels Chipkarte einen stark vergünstigten Preis. Die Differenz zum Normalpreis (für externe Kantinenbesucher) werde von der Bf. getragen. In weiterer Folge werden die daraus resultierenden Kosten vom Kantinenbetreiber der Bf. monatlich weiterverrechnet. Die Bf. verbuche die daraus resultierenden Kosten gewinnmindernd und mache die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend.

Die Vergünstigung aus den verbilligten Mahlzeiten der Dienstnehmer sei stets von der Bf. getragen worden, da die ***1*** (im Folgenden ***1***) als Drittunternehmen seine Aufwendungen direkt der Bf. weiterverrechnet habe. Die Kosten für die Verbilligung seien von der Bf. stets als Aufwand mit Vorsteuerabzug eingebucht worden.

Nach den Feststellungen der BP habe die vorliegende Leistungsbeziehung zu keinem Zeitpunkt zwischen der Kantine und der Bf., sondern zwischen der Kantine und den Mitarbeitern der Bf. bestanden. Aus diesem Grund könne der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nicht gewährt werden. Da somit die in Rede stehenden Vorsteuern nicht für das Unternehmen der Bf. erbracht worden seien, stehe der Bf. für die Jahre 2005 bis 2019 kein Abzug von Vorsteuern aus diesen Aufwendungen zu.

2.2 Beschwerden vom 29. August 2012, 6. Juni 2017 und 22. März 2021:

Nach der Eingabe vom 29. August 2012 habe die Bf. mit der der ***1*** einen *Betriebsführungsvertrag* hinsichtlich der Führung des Betriebsrestaurants abgeschlossen, wobei es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag handle. Die (Betriebs)Führung dieses Betriebsrestaurants erfolge durch die ***1*** im *eigenen Namen* und auf (*fremde*) *Rechnung der Bf.*, was bedeute, dass die Bf. nach Punkt 3 des Betriebsführungs-Vertrages das finanzielle Ergebnis des Restaurantbetriebes zu tragen habe. Die ***1*** sei dabei zu folgenden Leistungen verpflichtet:

- Her- und Bereitstellung sowie Ausgabe der Speisen und Getränke
- Abwicklung und Abrechnung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs sowie Inkasso der Buffet anfallenden Barerlöse
- Einhaltung der einschlägigen Rechtsvorschriften
- tägliche Reinigung des Küchenbereichs
- Entsorgung der Küchenabfälle

- Überwachung und Kontrolle des eigenen Personals

Dafür habe die ***1*** ein Anspruch auf *Betriebsführungsentgelt* sowie *Kostenersatz*. Es liege somit ein "unechter" Betriebsführungsvertrag vor, da die im eigenen Namen der ***1***, aber auf Rechnung der Bf. erfolge. Es liege somit ein „unechter“ Betriebsführungsvertrag vor.

Die Betriebsführungsgesellschaft verhalte sich im Außenverhältnis so, als gehöre ihr der geführte Betrieb. Im Innenverhältnis sei sie aber zur Herausgabe des im Rahmen der Betriebsführung Erlangten an die Bf. als Betriebseigentümerin verpflichtet. Das habe zur Folge, dass die Bf. als Betriebseigentümerin das volle *wirtschaftliche Risiko* und die wirtschaftlichen Chancen hinsichtlich des zu führenden Betriebes erhalte; sowohl Gewinne als auch Verluste aus dem zu führenden Betrieb würden der Betriebseigentümerin zustehen oder seien von ihr auszugleichen. Der ***1*** als Betriebsführungsgesellschaft stehe lediglich ein *Aufwandersatzanspruch* (bemessen an den erstattungsfähigen Aufwendungen) sowie ein *Betriebsführungs-entgelt* zu.

Für die umsatzsteuerliche Zuordnung von Eingangs- und Ausgangsleistungen, die von der Betriebsführungsgesellschaft im eigenen Namen, aber für Rechnung der Bf. als Betriebseigentümerin erbracht werden, gelte Folgendes: Maßgebend für die Bestimmung der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen sei grundsätzlich das Zivilrecht. Bei mittelbarer Stellvertretung (Handeln im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung) sei der Handelnde der zivilrechtliche Vertragspartner und deshalb auch der Leistende. Unerheblich sei, ob die Person, die als umsatzsteuerlich Leistender oder Leistungsempfänger anzusehen sei, für eigene oder fremde Rechnung handle. Bei der mittelbaren Stellvertretung (Handeln im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung) sei der Handelnde der zivilrechtliche Vertragspartner und deshalb auch der umsatzsteuerlich Leistende. Unerheblich sei, ob die Person, die als umsatzsteuerlich Leistender anzusehen sei, für eigene oder fremde Rechnung handle.

Dies werde durch die umsatzsteuerlichen Regelungen zu Kommissionsgeschäften bestätigt. Danach seien Leistungen und Leistungsbezüge im Verhältnis zu Dritten derjenigen Person zuzurechnen, die im eigenen Namen (und für fremde Rechnung) tätig sei. Die umsatzsteuerliche Fiktion einer Lieferung oder sonstigen Leistung beschränke sich lediglich auf das Innenverhältnis zwischen Kommittent und Kommissionär. Ähnliches gelte auch für Umsätze im Rahmen von Treuhandverhältnissen. Umsatzsteuerlicher Unternehmer und damit Leistender und Leistungsempfänger sei der im eigenen Namen handelnde Treuhänder und nicht der Treugeber.

Die *Ausgangsumsätze*, die die Betriebsführungsgesellschaft im eigenen Namen, aber für Rechnung der Bf. erbringe, seien demnach umsatzsteuerlich Lieferungen der Betriebsführungsgesellschaft. Im Außenverhältnis verhalte sich die Betriebsführungsgesellschaft so, als gehöre ihr der Betrieb.

Hinsichtlich der *Eingangsleistungen*, die die Betriebsführungsgesellschaft im eigenen Namen, aber für Rechnung der Bf. tätige, sei die Betriebsführungsgesellschaft ebenfalls der umsatzsteuerliche Leistungsempfänger. Damit stehe der Betriebsführungsgesellschaft grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug aus den an sie adressierten Rechnungen zu.

Dem *Innenverhältnis* zwischen der Bf. und der Betriebsführungsgesellschaft liege ein Betriebsführungsvertrag zugrunde, wobei es sich um einen Geschäftsbesorgungsvertrag handle. Grundsätzlich stelle die Geschäftsbesorgung eine sonstige Leistung der Betriebsführungsgesellschaft iSd § 3a Abs. 1 UStG an die Bf. dar. Wenn daher die Betriebsführungsgesellschaft ihre Leistung an die Bf. abrechne, stehe dieser hinsichtlich der erbrachten Geschäftsbesorgungsleistung auch der Vorsteuerabzug zu.

Bei den von der ***1*** als Betriebsführungsgesellschaft in Rechnung gestellten Beträgen handle es sich somit nicht um eine Aufzahlung für Essenlieferungen der ***1*** an die Mitarbeiter, sondern um die aus dem Betriebsführungsvertrag geschuldeten Entgelte, denen eine Leistungsbeziehung zwischen der ***1*** und der Bf. zu Grunde liege.

2.3 Stellungnahme der BP vom 19. Februar 2013 – USt 2005 bis 2011:

In der Stellungnahme der BP vom 19. Februar 2013 hält die BP dem Beschwerdebegehren entgegen, die Argumentation der Bf. gehe davon aus, dass für die Bestimmung der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen grundsätzlich das *Zivilrecht* ausschlaggebend sei. Ergänzend führe die Bf. aus, dass hinsichtlich der Eingangsleistungen, die die Betriebsführungsgesellschaft im eigenen Namen, aber für Rechnung der Bf. als Betriebseigentümerin tätige, die Betriebsführungsgesellschaft den umsatzsteuerlichen Leistungsempfänger darstelle. Demzufolge stehe der Betriebsführungsgesellschaft grundsätzlich auch der Vorsteuerabzug aus den an sie adressierten Rechnungen zu. Im Zuge der BP sei der gegenständliche Sachverhalt erhoben worden, der sich wie folgt darstelle:

In den Räumlichkeiten der Bf. werde ein Betriebsrestaurant von der ***1*** als Kantinenbetreiberin bewirtschaftet. Die Mitarbeiter können ihr Essen aus dem Angebot frei wählen und würden mittels einer Chipkarte an der Kassa einen stark vergünstigten Essenspreis bezahlen. Die Bf. leiste als Dienstgeberin einen Kostenzuschuss, um auch den für "Externe" geltenden Normalpreis aufzufüllen.

Die Verrechnung des Zuschusses erfolge durch Legung von monatlichen – an die Bf. – adressierten Rechnungen über die Restforderung zur "Auffüllung" des Gesamtpreises der eingenommenen Mahlzeiten. Die Rechnungen würden unter Ausweis von Umsatzsteuer fakturiert, die Bf. ziehe sich die entsprechenden Vorsteuerbeträge ab.

Nach dem von der BP zitierten VwGH-Erkenntnis, 29.2.2012, Zl. 2008/13/0068, sei die geltend gemachte Vorsteuer nicht anzuerkennen: Zuschüsse, die ein Arbeitgeber an eine nicht von ihm

selbst betriebene Kantine leiste, seien beim Kantinenunternehmen als Entgelte von dritter Seite zu versteuern. Dem Arbeitgeber stehe hinsichtlich des Zuschusses kein Vorsteuerabzug zu.

In dem diesem Erkenntnis, Zl. 2008/13/0068, zu Grunde liegenden Fall könne der Arbeitnehmer in der Kantine sein Essen frei aus dem Tagesangebot und verschiedenen verfügbaren Speisen wählen und bezahle an der Kassa mittels Chipkarte. Dies spreche dafür, dass der Arbeitnehmer Leistungsempfänger sei und die Bf. als Arbeitgeberin lediglich einen Kostenzuschuss zur Preisauffüllung leiste, wodurch aber der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei.

Der Leistungsaustausch hinsichtlich des Kantinenumsatzes erfolge letztlich zwischen Arbeitnehmer und Kantinenbetreiber und nicht zwischen Arbeitgeber und Kantinenbetreiber. Leistungsempfänger sei der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber. Letzterer sei in diesem Zusammenhang daher gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 wie auch schon in der Niederschrift über die Außenprüfung vom 27.6.2012 ausgeführt, nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

2.4 Gegenäußerung vom 18. April 2013:

Den Ausführungen in der Stellungnahme der BP wird mit Gegenäußerung vom 18. April 2013 entgegengehalten, dass die Bf. mit der ***1*** einen Betriebsführungsvertrag hinsichtlich der Führung des Betriebsrestaurants abgeschlossen habe. Die Führung dieses Restaurants erfolge durch die ***1*** im eigenen Namen und auf Rechnung der Bf., was bedeute, dass die Bf. das finanzielle Ergebnis des Restaurantbetriebes zu tragen habe.

D.h. im Unterschied zur VwGH-Entscheidung 2008/13/0068 erfolge im konkreten Fall die Führung des Betriebsrestaurants nicht auf eigene Rechnung des Restaurantbetreibers, sondern auf Rechnung des Arbeitgebers, was zu einer entsprechenden Ersatzpflicht hinsichtlich der für den Betrieb getätigten Aufwendungen führe (vgl. Punkt 3.2 des Betriebsführungsvertrages). Mit anderen Worten: Der Betriebsführer trete hier hinsichtlich der zu tätigen Aufwendungen für den Arbeitgeber in Vorlage. Bei den Aufwendungen handle es sich letztlich um Aufwendungen des Arbeitgebers, weil diese für seine Rechnung getätigt werden.

Die Kosten, die ein Steuerpflichtiger für die Abgabe von Mahlzeiten an sein Personal selbst trage, können aber nicht Bestandteil der Besteuerungsgrundlage für den betreffenden Umsatz sein (vgl. EuGH 20.1.2005, Rs C-412/03, Hotel Scandic Gasabäck).

Im konkreten Fall werde daher kein Zuschuss (Entgelt von dritter Seite) an den Betriebsführer zum Zweck der Preisauffüllung geleistet, sondern dem Betriebsführer die für Rechnung des Arbeitgebers aufgewendeten Kosten iZm Restaurantbetrieb ersetzt.

Auch wenn der Leistungsaustausch hinsichtlich der abgegebenen Mahlzeiten zwischen dem Betriebsführer und dem jeweiligen Arbeitnehmer erfolge, könne die Kostentragung des Restaurantbetriebs durch den Arbeitgeber nicht Teil des Entgelts für die abgegebenen Mahlzeiten sein. Es könne hier nichts anderes gelten, als bei einem eigenen Restaurantbetrieb.

Auch bei einer unter dem Selbstkostenpreis erbrachten Leistung stelle der tatsächlich erzielte Preis die für umsatzsteuerliche Zwecke maßgebliche Gegenleistung dar.

Wenn aber nun eine Leistungsbeziehung zwischen Arbeitgeber und Betriebsführungsgesellschaft nach dem Betriebsführungsvertrag bestehe, aufgrund dessen die Betriebsführungsgesellschaft ein bestimmtes Entgelt gebühre, scheide dann nach Auffassung des steuerlichen Vertreters ein Entgelt von dritter Seite aus, weil ein zusätzliches Entgelt idR voraussetze, dass ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Zahlungsempfänger und dem zahlenden Dritten zu verneinen sei (vgl. BFH 20.02.1992, V R 107/87).

Ein Entgelt von dritter Seite scheide insbesondere auch deshalb aus, da der Arbeitgeber das fragliche Entgelt auf Grund eines von ihm mit der Betriebsführungsgesellschaft geschlossenen Vertrages im Hinblick auf „die von ihr an den Arbeitgeber erbrachten Leistungen erbracht“ habe. Damit kommen die Zahlungen nicht mehr als Entgelt für an Mitarbeiter erbrachte Leistungen in Betracht.

2.5 weitere Eingabe vom 13. Juli 2018:

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 13. Juli 2018 betrage der Betrag der Bf. zur Verbilligung des Gesamtaufwandes für Restaurant (Fee Flow) 55%. Für das Jahr 2017 habe der Gesamtaufwand EUR 671.061,93 betragen, während die Erlöse durch Mitarbeiter wie folgt EUR 372.215,33 betragen:

Bezeichnung:	Betrag:	in %:
Gesamtaufwand 2017:	671.061,93	
Erlöse durch Mitarbeiter:	372.215,33	55%

Die Bezahlung der Mahlzeiten durch die Mitarbeiter der Bf. erfolge bargeldlos mittels Chipkarte oder mittels Bargeld an der Kassa. Der Kassenaufwerteautomat sei keine Zahlungsmöglichkeit, sondern wie der Zugang für den Mitarbeiter zu seinem Kartenguthaben = Vorauszahlung auf das Essen. Die ***1*** bekomme Bargeld und der jeweilige Mitarbeiter baue sein Guthaben ab, indem er esse.

Für den Bereich des Buffets betrage der Beitrag der Bf. 2017 zur Verbilligung 11% vom Aufwand für das Buffet. Der Gesamtaufwand Buffet betrage EUR 138.476,96, die Erlöse durch Mitarbeiter wie folgt EUR 123.865,65:

Buffet:	Betrag:	in %:
Gesamtaufwand 2017:	138.476,96	

Buffet:	Betrag:	in %:
Erlöse durch Mitarbeiter:	123.865,65	89%

3. Beförderung von Hunden – Umsätze à 10% USt – 2009 bis 2019:

3.1 Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfungen für die Jahre 2009 bis 2012 und 2013 bis 2017 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 2018 und 2019 wurde in Tz. 2 jeweils festgestellt, dass im Zuge der Personenbeförderung im Linienverkehr auch die Beförderung von Hunden ermöglicht werde, für die eine ermäßigte Einzelkarte zu lösen sei. BesitzerInnen einer Jahreskarte würden den Hund kostenlos mitnehmen können. Im Behindertenpass eingetragene Assistenzhunde (Blindenführerhunde, Servicehunde, Signalhunde) würden kostenlos fahren. Kleine Hunde, die in einem tiergerechten Transportbehälter befördert werden, würden kein Ticket benötigen. Seitens der Bf. sei die Beförderung von Hunden mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% der Umsatzsteuer unterzogen worden.

Da nach den Feststellungen der BP die Mitnahme von Hunden dem Normalsteuersatz iSd § 10 Abs. 1 UStG unterliege, würde sich die Bemessungsgrundlage der 20%igen Umsätze mit nachstehenden Beträgen erhöhen, wobei die Umsatzsteuer herausgerechnet werde:

Zeitraum:	Bruttoentgelt lt. Bf:	Kürzung à 10% lt. BP:	Hinzurechnung à 20% lt. BP:
Jahr 2009	66.000,00	- 60.000,00	55.000,00
Jahr 2010	68.000,00	- 61.818,19	56.666,67
Jahr 2011	68.000,00	- 61.818,19	56.666,67
Jahr 2012	67.000,00	- 60.909,09	55.833,33
1-12 2013	67.000,00	- 60.909,09	55.833,33
1-12 2014	67.000,00	- 60.909,09	55.833,33
1-12 2015	67.000,00	- 60.909,09	55.833,33
1-12 2016	67.000,00	- 60.909,09	55.833,33
Jahr 2017	67.000,00	- 60.909,09	55.833,33
Jahr 2018	73.700,00	- 67.000,00	61.416,66
12/2019	73.700,00	- 67.000,00	61.416,66

Die Bemessungsgrundlagen für den gesamten Prüfungs- und Nachschauzeitraum seien in Zusammenarbeit mit der Bf. im Schätzungswege ermittelt worden.

Infolge der bereits anhängigen und dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2009 bis 2011 aufgrund der Feststellungen der Umsatzsteuernachschau 2009 bis 2011 hatten diese nachträglichen BP-Feststellungen hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 vorerst keine bescheid- bzw. ziffernmäßigen Änderungen zur Folge. Hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2018

wurde diese Feststellung im Zuge der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 sowie im Zuge der Erlassung von Erstbescheiden betreffend Umsatzsteuer 2015 bis 2018 ziffernmäßig berücksichtigt. Für den Zeitraum 12/2019 erfolgte eine Festsetzung der Umsatzsteuer entsprechend den Feststellungen der BP.

3.2 Beschwerden vom 6. Juni 2017 und 22. März 2021:

Mit Beschwerden vom 6. Juni 2017 und 22. März 2021 erhob die Bf. gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2015, Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2016 sowie gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2016 bis 2018 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2019 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragt jeweils eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Beförderung von Hunden als dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Umsätze à 10% wird mit Eingabe vom 6. Juni 2017 geltend gemacht, dass die Beförderung von Haustieren als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung anzusehen sei, die dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliege.

Insbesondere werde auch im Schrifttum die Meinung vertreten, dass zur begünstigten Personenbeförderung nach § 10 Abs. 2 Z 6 UStG neben der Beförderung von Handgepäck und aufgegebenen Reisegepäck auch die Beförderung von Begleittieren zB Hunden gehöre – dies selbst auch dann, wenn dafür ein besonderes Entgelt verrechnet werde. Die im Schrifttum vertretene Auffassung sei insofern überzeugend, als es sich bei der Mitnahme von Begleittieren zB Hunden um eine unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung handle.

Im Salzburger Steuerdialog 2006 sei bei Beherbergungsbetrieben festgehalten worden, dass der für den Hotelaufenthalt verrechnete Zuschlag zum Beherbergungsentgelt für den mitgebrachten Hund *„nur die Möglichkeit zur Mitnahme des Hundes in das Hotel abgegolten werde, ohne dass in diesem Zusammenhang seitens des Unternehmers besondere ins Gewicht fallende Leistungen erbracht werden (Unterbringung im Zimmer des Gastes, Betreuung durch den Gast selbst). Es sei daher von einer dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden unselbständigen Nebenleistung zur Beherbergung auszugehen“* (vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG, § 10, Rz. 224).

Nach der EuGH-Rechtsprechung sei eine Nebenleistung immer dann anzunehmen, wenn die eine Leistung nach dem Willen der Parteien so eng mit der anderen verbunden sei, dass die eine nicht ohne die andere Leistung erbracht werden könne bzw. wenn die Leistung keinen eigenen Zweck erfülle, sondern das Mittel zum Zweck darstelle, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Dass es sich bei der Beförderung eines Begleittieres um eine unselbständige Nebenleistung zur Beförderung des Hundehalters

handle, zeige sich bereits darin, dass die Beförderung des Begleittieres nicht alleine, also nicht ohne gleichzeitige Beförderung des Hundehalters erbracht werden könne.

Selbst wenn man die Beförderung von Begleittieren nicht als unselbständige Nebenleistung ansehen würde, sei zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung von EuGH und VwGH mehrere gleichrangige Leistungen als eine Leistung zu beurteilen seien, wenn sie ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Einheit aufzufassen seien. Dies sei nach der EuGH-Rechtsprechung immer dann der Fall, wenn die Leistungen miteinander so eng verbunden seien, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Die Beförderung des Hundehalters und des Hundes durch die Bf. als zwei getrennt zu beurteilende Leistungen ansehen zu wollen, sei wohl ein Paradefall für eine wirklichkeitsfremde Aufspaltung. So sei zB die *alleinige Beförderung* des Hundes ohne seinen Halter gar nicht möglich und zulässig. Dies allein zeige schon, dass es der Realität widerspräche, die Beförderung des Hundehalters und des Hundes durch die Bf. nicht als wirtschaftliche Einheit aufzufassen.

Da somit von einer Leistungseinheit auszugehen sei, würden sich die umsatzsteuerlichen Folgen in Bezug auf Steuerbarkeit, Steuerpflicht und Steuersatz nach dem wirtschaftlichen Gehalt der Gesamt- bzw. Hauptleistung richten. Dies sei ohne Zweifel die Beförderung der Person. Daher unterliege die Beförderung von Hunden durch die Bf. nicht als eigenständige Leistung dem „allgemeinen“ Steuersatz von 20%, sondern als unselbständige Nebenleistung oder allenfalls als der Personenbeförderung zuzurechnende Leistung dem in § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 vorgesehenen ermäßigten Steuersatz von 10%.

Dass die Bf. keinen Zuschlag zum vom Hundehalter zu entrichtenden Beförderungsentgelt, sondern ein separates Entgelt für die Beförderung von Hunden verlange, vermöge an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Denn nach der Rechtsprechung des VwGH sei die Entgeltsbemessung und Abrechnung für die Beurteilung, ob zwei selbständige Leistungen oder eine einheitliche Leistung vorliegen, nicht entscheidend. Sei die Leistung als einheitlich zu beurteilen, könne auch eine getrennte Bemessung des Entgelts und eine getrennte Rechnungslegung nicht zu einer Aufspaltung der Leistung führen.

Nach der weiteren Eingabe vom 22. März 2021 habe der BM für Verkehr, Innovation und Technologie aufgrund des § 46 Abs. 1 Z 4 Kraftfahrliniengesetz eine Verordnung über die Allgemeinen Beförderungsbedingungen für den Kraftfahrlinienverkehr (VO Kfl-Bef Bed) erlassen. Gemäß § 39 VO Kfl-Bef Bed sei „...für die Beförderung eines Hundes [...] der halbe Regelbeförderungspreis für die zurückgelegte Strecke zu entrichten“. Unentgeltlich zu befördern sei jedoch „der Führhund eines blinden Passagieres und [...] kleine Hunde, die vom Fahrgast getragen oder auf dem Schoß gehalten werden.“ Die Bf. sei demnach verpflichtet, für die Mitnahme bestimmter Hunde einen ermäßigten Fahrpreis zu verlangen.

Nach den Beförderungsbedingungen der Bf. sei für „*Hunde außerhalb eines geschlossenen Behältnisses*“ ein eigener Fahrschein erforderlich. Sollte bei einer Kontrolle kein entsprechender Fahrschein vorgewiesen werden können, werde vom/von der Halter/in des Hundes eine zusätzliche Beförderungsgebühr iHv EUR 100,70 eingehoben, die innerhalb von 3 Werktagen zu entrichten sei.

3.3 Beschwerdeentscheidung vom 12. Mai 2021:

Mit Beschwerdeentscheidung vom 12. Mai 2021 wurde den Beschwerden vom 6. Juni 2017 und 22. März 2021 in Bezug auf den anzuwendenden Steuersatz (10% oder 20%) betreffend die Hundebeförderung als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung teilweise Folge gegeben und die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011 bis 2019 entsprechend abgeändert.

3.4 Vorlageantrag vom 28. Mai 2021:

Mit Eingabe vom 28. Mai 2021 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde vom 22. März 2021 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

4. Darstellung des Verfahrensganges:

4.1 abgabenbehördliche Prüfung 2005-2008 und USt-Nachscha 2009-2011:

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2005 bis 2008 sowie einer Umsatzsteuernachscha für den Zeitraum 2009 bis 2011 wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 gemäß § 303 Abs. 4 BAO das Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen und mit 2. August 2012 Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2008 erlassen. Betreffend die Jahre 2009 und 2010 erließ das Finanzamt mit 2. August 2012 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 und setzte die Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2011 mit Bescheid vom 9. August 2012 fest.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2010 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2011 vom 2. und 9. August 2012 erhob die Bf. mit 29. August 2012 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) und beantragte eine Abänderung der angefochtenen Bescheide iSd Beschwerdeaussführungen.

Die Beschwerde vom 29. August 2012 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2010 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für 12/2011 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

4.2 abgabenbehördliche Prüfung 2009-2012 und USt-Nachscha 2013-2016:

Im Zuge einer weiteren abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2009 bis 2012 sowie einer Umsatzsteuernachscha für den Zeitraum 2013 bis 2016 erließ das Finanzamt mit 3. Mai 2017 den Umsatzsteuerbescheid 2011. Der Umsatzsteuerbescheid 2011 vom 3. Mai 2017 wurde mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO vom 10. Mai 2017 aufgehoben und mit 18. Mai 2017 durch einen weiteren Umsatzsteuerbescheid 2011 ersetzt, der im Spruch letztlich zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen führte.

Im Zuge dieser weiteren abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2009 bis 2012 sowie der Umsatzsteuernachscha für den Zeitraum 2013 bis 2016 wurde hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommen und im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens mit 3. Mai 2017 Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 entsprechend den Feststellungen der BP erlassen. Für das Jahr 2015 erließ das Finanzamt mit 26. April 2017 den in diesem Verfahren angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 2015 und setzte mit Bescheid vom 26. April 2017 die Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2016 fest.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 sowie Umsatzsteuer 2012 bis 2014, Umsatzsteuer 2015 und Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2016 erhob die Bf. mit Eingabe vom 6. Juni 2017 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Darüber hinaus wurden eine Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 1 BAO und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde vom 6. Juni 2017 gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 12. Mai 2021 als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, dass die Wiederaufnahme der Verfahren der Jahre 2012 bis 2014 zu Recht erfolgt sei, da die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 als unbegründet abzuweisen sei.

Der Beschwerde vom 6. Juni 2017 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 und 2015 wurde mit Beschwerdeverentscheidungen vom 11. Mai 2021 teilweise Folge gegeben und in Bezug auf den anzuwendenden Steuersatz (10% oder 20%) betreffend die Hundebeförderung als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung dem Beschwerdebegehren entsprochen.

Mit Eingabe vom 26. Mai 2021 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde vom 6. Juni 2017 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2011, Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß

§ 303 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer 2012 bis 2014 sowie Umsatzsteuer 2012 bis 2014 und Umsatzsteuer 2015 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

4.3 abgabenbehördliche Prüfung 2013-2017 sowie USt-Nachschau 2018 und 2019:

Im Zuge einer dritten abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2013 bis 2017 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum 2018 und 2019 erließ das Finanzamt mit 25. Februar 2021 die Bescheide betreffend Umsatzsteuerbescheid 2016 bis 2018 entsprechend den Feststellungen in den bisherigen abgabenbehördlichen Prüfungen. Mit weiterem Bescheid vom 25. Februar 2021 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2019 entsprechend den Feststellungen der BP fest.

Gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2016 bis 2018 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2019 erhob die Bf. mit Eingabe vom 22. März 2021 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Darüber hinaus wurden die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Der Beschwerde vom 22. März 2021 gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2016 bis 2018 wurde mit Beschwerdevorentscheidungen vom 11. Mai 2021 teilweise Folge gegeben und in Bezug auf den anzuwendenden Steuersatz (10% oder 20%) betreffend die Hundebeförderung als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung dem Beschwerdebegehren entsprochen.

Mit 15. September 2021 erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2019 und wich von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als Vorsteuern iHv EUR 78.812,72 iZm dem Betrieb der in Rede stehenden Kantine nicht zum Abzug zugelassen wurden. Begründend wurde auf den BP-Bericht vom 25. Februar 2021 bzw. auf die Beschwerdevorentscheidung für die Jahre 2016 bis 2018 verwiesen. Das Rechtsmittelverfahren werde daher fortgesetzt.

Die Beschwerde vom 22. März 2021 gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2019 ist somit auch gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 15. September 2021 gerichtet, als mit dem Umsatzsteuerbescheid 2019 dem Beschwerdebegehren nicht Rechnung getragen wurde.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. September 2021 wurde die gegen den Umsatzsteuerbescheid 2019 gerichtete Beschwerde vom 22. März 2021 als unbegründet abgewiesen und in der Begründung auf die Beschwerdevorentscheidung der Jahre 2016 bis 2018 verwiesen. Gemäß § 253 BAO wirke die Beschwerde gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2019 auch gegen den Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2019.

Mit Eingabe vom 12. Oktober 2021 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit Eingabe vom 25. Mai 2022 wurden die Anträge auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie einer Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Umsatzsteuerfestsetzung und Umsatzsteuer(jahres)bescheide:

Tritt gemäß § 253 idgF BAO ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Mit dem zweiten Satz des § 253 idgF BAO wurde gegenüber der Vorgängerbestimmung des § 274 BAO (in der vor dem FVWGG 2012) normiert, dass das grundsätzliche Weitergeltungsgebot von Beschwerden auch dann gilt, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst. Somit ist klargestellt, dass Zeitraumidentität nicht erforderlich ist.

Die Beschwerden vom 29. August 2012, 6. Juni 2017 und 22. März 2021 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2011, 12/2016 und 12/2019 gelten somit gemäß § 253 BAO gegen die Umsatzsteuer(jahres)bescheide 2011, 2016 und 2019 gerichtet, als mit diesen Bescheiden jeweils dem Beschwerdebegehren nicht Rechnung getragen wurde.

Die Beschwerden vom 29. August 2012, 6. Juni 2017 und 22. März 2021 gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2011, 12/2016 und 12/2019 werden somit als unzulässig geworden zurückgewiesen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO – U 2012-2014:

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorkommen und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach § 323 Abs. 37 BAO ist die Neufassung des § 303 mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten. § 303 ist eine Verfahrensbestimmung, sie gilt daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren.

Maßgebend hinsichtlich der dem Ermessen unterliegenden Wiederaufnahme des Verfahrens ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 23.2.2010, Zl. 2006/15/0314; 29.7.2010, Zl. 2006/15/0006; 31.5.2011, Zl. 2009/15/0135; 19.9.2013, Zl. 2011/15/0157).

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist nur zulässig, wenn ein im Spruch anderslautender Bescheid zu ergehen hätte (vgl. VwGH 19.5.1987, Zl. 85/14/0009). Daher ist es für die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ohne Bedeutung, aus welchem Grund der ursprüngliche Bescheid unrichtig war. Erforderlich ist nur, dass der im wiederaufgenommenen Verfahren ergehende Bescheid gegenüber dem ersten Bescheid im Spruch anders lautet (vgl. VwGH 18.10.1995, Zl. 92/13/0147).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 26.11.2002, Zl. 99/15/0176; 17.12.2003, Zl. 99/13/0131; 20.1.2010, Zl. 2006/13/0015). Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist somit ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis (vgl. VwGH 22.3.2000, Zl. 99/13/0253).

Im vorliegenden Fall wurde im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2012 bis 2014 festgestellt, dass hinsichtlich der Gratisbenützung sämtlicher Verkehrsmittel durch Bedienstete der Bf. als Lenker/Fahrer, Fahrausweiskontrolleure und Werkstättenpersonal in den Jahren 2012 bis 2014 keine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgte.

Darüber hinaus wurde im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2012 bis 2014, festgestellt, dass die Bf. in den Jahren 2012 bis 2014 nicht zum Abzug von Vorsteuern aus den aufgrund der Punkte 3.1 und 3.2 des Betriebsführungsvertrages an die ***1*** geleisteten Geldern berechtigt ist.

Soweit in den Jahren 2012 bis 2014 keine Eigenverbrauchsbesteuerung aus der Gratisbenützung sämtlicher Verkehrsmittel der Bf. durch Bedienstete der Bf. als Lenker/Fahrer, Fahrausweiskontrolleure und Werkstättenpersonal erfolgte und darüber hinaus Vorsteuern aus den von der ***1*** weiterverrechneten Kosten nicht zum Abzug zugelassen wurden, wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuerbescheide 2012 bis 2014 gemäß § 303 Abs. 1 BAO somit zu Recht verfügt. In diesem Zusammenhang wird auf die weiteren Ausführungen in Punkt 4. und 5. dieser Entscheidung verwiesen.

3. Grundsatz von Treu und Glauben:

Nach dem im Abgabenrecht zu beachtenden ungeschriebenen Rechtsmaxime des Grundsatzes von Treu und Glauben hat jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Verhalten zu stehen

und darf sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (vgl. VwGH 15.3.2001, Zl. 2001/16/0063; 16.11.2006, Zl. 2002/14/0010 und 0122; 22.11.2012, Zl. 2008/15/0265).

Der Grundsatz von Treu und Glauben sowohl bei Ermessensentscheidungen als auch bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe zu beachten (vgl. VwGH 14.10.1992, Zl. 90/13/0009; 24.5.1993, Zl. 92/15/0037) und setzt einen *Vollzugsspielraum* voraus (vgl. VwGH 21.10.2004, Zlen. 2000/13/0179, 0180; 9.3.2005, Zl. 2001/13/0273; 15.6.2005, Zl. 2004/13/0161; vgl. Ritz, BAO, 4. Auflage, § 114 Tz 8, mwN). Der Vollzugsspielraum kann bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe in einem Auslegungsspielraum und bei der Ermessensübung einen Rechtsanwendungsspielraum umfassen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist aber das im Art. 18 B-VG verankerte Legalitätsprinzip grundsätzlich stärker als jedes andere Prinzip, insbesondere jenes von Treu und Glauben. Das bedeutet, dass die Gesetzesbindung des Behördenhandelns Vorrang vor anderen, allgemeinen Rechtsgrundsätzen, wie eben auch Treu und Glauben, hat. Es besteht daher keine Verpflichtung zur Verwaltungshandlung *contra legem*. Das Treu-und-Glaubens-Prinzip kann nicht ergebnishaft rechtsfreies Handeln legitimieren.

Auskünfte sind Wissenserklärungen der (Finanz-)behörde, somit keine Bescheide und damit grundsätzlich nicht rechtlich bindend (im Sinne eines Bescheides). Allerdings kann sich ein Schutz vor Vertrauensschäden für den Steuerpflichtigen, der die Auskunft erhalten hat, aus dem Treu und Glaubens-Grundsatz ergeben, soweit diese Auskunft durch die zuständige Abgabenbehörde erteilt wurde, die Unrichtigkeit der Auskunft dem Abgabepflichtigen bzw. seinem Vertreter nicht erkennbar war, Dispositionen des Abgabepflichtigen im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft stattgefunden haben, diese Dispositionen kausal sind für eine Besteuerung entgegen der Auskunft und dadurch einen Vertrauensschaden entstanden ist. Im Falle der Verwirklichung aller aufgezählten Voraussetzungen liegt sachliche Unbilligkeit im Sinne des § 236 Abs. 1 BAO vor.

Ein Schutz vor Vertrauensschaden setzt u.a. voraus, dass die Auskunft nicht offenkundig unrichtig (vgl. VwGH 5.10.1993, Zlen. 93/14/0101, 1994, 218; 14.12.2000, Zlen. 95/15/0028, 2001, 574), die Unrichtigkeit der Auskunft für die Partei nicht leicht erkennbar und die Partei im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die sie bei Kenntnis der Unrichtigkeit der Auskunft nicht bzw. anders getroffen hätte (vgl. VwGH 22.9.1999, Zl. 94/15/0104; 26.5.2004, Zl. 2000/14/0090, 18.10.2005, Zl. 2003/16/0486). Vertrauensschäden liegen für die Partei nur vor, wenn die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen wird (vgl. Bodis in Doralt/Kichmayr/Zorn, EStG, § 90, Rz 7).

Nach der Rechtsprechung des VwGH schützt der Grundsatz von Treu und Glauben aber nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; demnach ist die Behörde

verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl. Ritz, BAO, § 114, Tz. 9).

Der Grundsatz von Treu und Glauben kann nur verletzt sein, wenn sich in einem konkreten Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt eine Vertrauenssituation gebildet hat (vgl. VwGH 8.9.1992, Zl. 87/14/0091). Darüber hinaus kommt der Grundsatz von Treu und Glauben nur dann zur Anwendung, wenn die Sachverhalte völlig gleichgelagert sind (vgl. VwGH 24.5.1993, Zl. 92/15/0037); der geänderten Rechtsansicht der Behörde muss immer noch der gleiche Sachverhalt zugrunde liegen (vgl. VwGH 25.6.1985, Zl. 85/14/0040).

Im vorliegenden Fall wird hinsichtlich der im Zuge der BP in den Jahren 2005 bis 2015 vorgenommenen Eigenverbrauchsbesteuerung aus Fahrberechtigungen für Fahrpersonal, Kontrolleure und Werkstättenpersonal seitens der Bf. der Grundsatz von Treu und Glauben ins Treffen geführt. Dies insbesondere, als die Eigenverbrauchsbesteuerung aus Freifahrten des Personals bereits im Zuge der Vor-BP 1995 erörtert und zuletzt im Zuge der BP 2006 mit der damaligen BP angesprochen worden sei, sodass diese Vorgangsweise von der damaligen BP bestätigt worden sei.

Aus Punkt 5. des Aktenvermerks vom 24. Oktober 2006, Abteilung Finanzbuchhaltung, ergibt sich, dass im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung ab 1998 in Absprache mit der steuerlichen Vertretung wie folgt eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgte:

- Fahrausweise an *Aktive Schema I* (Beamte) und *Schema III* (Vertragsbedienstete): die Ausstellung einer Dienstkarte erfolge überwiegend im Interesse des Dienstgebers (als Legitimation in Verbindung mit der Fahrberechtigung und dem Verwendungsausweis, häufig wechselnde Arbeitsstätten) und werde demnach keiner Besteuerung unterzogen.
- Fahrausweise an *Aktive Schema II und IV* (kfm. Angestellte): USt-pflichtiger Eigenverbrauch mit Ausnahme einiger Personalgruppen, wie Empfänger von Außendienstzulagen und Vorverkäufer.
- Fahrausweise an *Angehörige* der Aktiven und Fahrausweise an *Pensionisten*: zur Gänze umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch.

Als weiterer Nachweis in Zusammenhang mit dem von der Bf. relevierten Grundsatz von Treu und Glauben wurde das in Form der Mail vom 17. Oktober 2006, 15:04, verfasste *Gedächtnisprotokoll* vorgelegt, aus dem sich ergibt, dass die Eigenverbrauchsbesteuerung iZm „**ermäßigten Fahrausweisen**“ für Aktive und Pensionisten bei der mit 16. Oktober 2006 erfolgten „1. Gesprächsrunde erörtert worden sei“.

Im vorliegenden Fall wird mit dem mit 24. Oktober 2006 Aktenvermerk der Abteilung Finanzbuchhaltung lediglich dokumentiert, dass im Zuge der BP für 1998 die

Eigenverbrauchsbesteuerung für Aktive Schema I (Beamte) und Schema III (Vertragsbedienstete), worunter auch für den Zeitraum 1998 u.a. auch Fahrer, Lenker, Kontrolloren und Stationswarte fallen, seitens der BP nicht aufgegriffen und letztlich unbeanstandet blieb. Damit wird jedoch nicht eine bestimmte Rechtsauffassung der BP in der Weise dokumentiert, dass für Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrolloren und Werkstättenpersonal keine Eigenverbrauchsbesteuerung zu erfolgen hätte.

Aus der weiters vorgelegten Mail vom 27. Oktober 2006, 10:49, ergibt sich, dass bei den „restlichen Punkten aus der letzten BP die weitere Vorgangsweise in den Jahren 1995 bis 2005 von der BP akzeptiert“ wurde.

Im vorliegenden Fall ist hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gratis-Fahrausweisen für Fahrer, Lenker, Kontrolleure und Werkstättenpersonal auch **kein Vollzugsspielraum** der Abgabenbehörde gegeben, der eine Nichtversteuerung als Eigenverbrauch iSd § 3a Abs. 1a UStG 1994 ermöglichen würde.

Darüber hinaus handelt es sich beim Begriff des „*überwiegenden Interesses des Dienstgebers*“ in Bezug auf die Eigenverbrauchsbesteuerung um *keine unbestimmten Rechtsbegriffe*. Vielmehr ergibt sich dieser Terminus lediglich aus der Rechtsprechung des EuGH, derzufolge es besondere Umstände gebieten können, dass der Arbeitgeber selbst die Beförderung der Arbeitnehmer von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück sicherstellt (vgl. EuGH 16.10.1997, Rs C-258/95, Fillibeck).

Für die Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben ist vielmehr entscheidend, ob hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung für Dienstnehmer des Entlohnungsschemas I und II (nunmehr VII: Fahrer, Lenker, Kontrolleure) aus dem Arbeitsbogen der BP entnommen werden kann, dass die Nichtversteuerung von deren Gratisfahrten in deren Freizeit und an Wochenenden als Eigenverbrauch iSd § 3a Abs. 1a UStG 1994 von der BP ausdrücklich als für in Ordnung befunden wurde.

Alleine der Umstand, dass im Zuge der BP die Eigenverbrauchsbesteuerung für Dienstnehmer des Entlohnungsschemas VII bzw. Schema I und III (Fahrer, Lenker, Kontrolleure) von der damaligen BP unbeanstandet blieb, bedeutet dies noch nicht zwingend, dass das Unterbleiben der Eigenverbrauchsbesteuerung von der BP ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden wäre. Insbesondere wird die umsatzsteuerliche Behandlung von Bediensteten des Entlohnungsschemas VII (vormals: Schema I und III) in den von der Bf. vorgelegten Statusberichten und Protokollen nicht dokumentiert.

Beim Werkstättenpersonal handelt es sich nach den Ausführungen in der Eingabe vom 20. Oktober 2021 um Bedienstete nach Schema I (Beamte), Schema III (Vertragsbedienstete) und Schema VII (KV-Personal).

Hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung von Fahrern, Lenkern, Fahrausweiskontrolleuren und Werkstättenpersonal als Bedienstete der Entlohnungsschemas I und III (nunmehr Schema VII) kann somit im Hinblick auf die vorangegangenen Betriebsprüfungen 1994 und 2006 nicht der Grundsatz von Treu und Glauben ins Treffen geführt werden.

Hinsichtlich der für die Jahre 2012 bis 2014 verfügten Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 1 BAO ist weiters zu beachten, dass die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens für diese Jahre nicht nur auf die Eigenverbrauchsbesteuerung betreffend die erteilten Jahreskarten für Fahrer, Lenker und Fahrausweiskontrollore gestützt, sondern u.a. auch wegen des strittigen Vorsteuerabzugs für verbilligte Mahlzeiten für diesen Zeitraum verfügt wurde. Der Vorsteuerabzug iZm verbilligten Mahlzeiten war nicht Gegenstand der Vor-Betriebsprüfungen 1994 und 2006.

Darüber hinaus handelt es sich beim Begriff des „Eigenverbrauches“ um keinen unbestimmten Gesetzesbegriff, hinsichtlich dessen der Grundsatz von Treu und Glauben ins Treffen geführt werden könnte. Es kann daher hinsichtlich der erfolgten Eigenverbrauchsbesteuerung von erteilten Fahrberechtigungen bzw. Jahreskarten für Fahrer, Lenker und Fahrausweiskontrollore in den Jahren 2005 bis 2015 nicht der Grundsatz von Treu und Glauben ins Treffen geführt werden.

4. Eigenverbrauch iZm Gratisbenutzung der Verkehrsmittel durch Fahrer, Lenker, Kontrolleure und Werkstättenpersonal in der Freizeit:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Einräumung der Möglichkeit, dass Bedienstete der Bf. (zu 29% Fahrer, 21% Lenker, 3% Fahrausweiskontrollore und 47% Werkstättenpersonal und Stationswarte) sämtliche Verkehrsmittel der Bf. auch in der Freizeit und an Wochenenden aufgrund des Dienstausweises bzw. einer Gratis-Jahreskarte unentgeltlich nutzen können, den Eigenverbrauchstatbestand iSd § 3a Abs. 1a UStG 1994 begründet.

Nach Auffassung der Bf. würden bei Fahrern/Lenkern, Fahrausweiskontrolloren und für das Werkstättenpersonal stets wechselnde Antritts- und Endpunkte vorliegen, weswegen bei stets wechselnden Arbeitsstätten die Beförderung der Dienstnehmer im überwiegenden betrieblichen Interesse der Bf. als Arbeitgeberin erfolge, sodass kein Eigenverbrauch iSd Umsatzsteuergesetzes gegeben sei. Da somit die betrieblichen Interessen des Unternehmers überwiegen, liege somit keine Leistung iSd § 3a Abs. 1a UStG 1994 vor.

Sonstige Leistungen sind nach § 3a Abs. 1 UStG 1994 Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf des Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

gleichgestellt.

Nach Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, 77/388/EG, sowie nach Art. 24 MwStSysRL, 2006/112/EG, gilt als Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Artikels 5 (Richtlinie 77/388/EG) ist.

Nach Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie, 77/388/EG, sowie nach Art. 26 Abs. 1 MwStSysRL, 2006/112/EG, werden Dienstleistungen gegen Entgelt folgende Umsätze gleichgestellt:

- a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer bzw. Vorsteuerabzug berechtigt hat;
- b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Eine Leistung im Sinn des § 3a Abs. 1a UStG 1994 liegt dann vor, wenn eine Sachzuwendung an den Arbeitnehmer primär zur Deckung des privaten Bedarfes eines Arbeitnehmers dient, das heißt, dem Arbeitnehmer in seiner privaten Sphäre ein bedarfsdeckender Nutzen zukommt. Leistungen, die zwar für den Arbeitnehmer bestimmt sind, aber dem überwiegenden Interesse des Arbeitgebers dienen oder bei denen dem Arbeitnehmer kein verbrauchsfähiger Nutzen übertragen wird, fallen nicht unter den Leistungstatbestand (vgl. VwGH 23.1.2013, Zl. 2010/15/0051; 29.3.2017, Zl. Ra 2015/15/0083; Ruppe/Achatz, UStG, § 1, Rz. 122/1).

So können unter besonderen Umständen es die Erfordernisse des Unternehmens gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Beförderung der Arbeitnehmer von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück sicherstellt. So kann die Tatsache, dass nur der Arbeitgeber ein geeignetes Verkehrsmittel bieten kann oder dass es sich nicht um eine feste, sondern um eine wechselnde Arbeitsstätte handelt, den Arbeitgeber zwingen, die Beförderung der Arbeitnehmer zu übernehmen (vgl. EuGH 16.10.1997, Rs C-258/95, Fillibeck).

§ 3a Abs. 1a UStG 1994 entspricht hinsichtlich des Tatbestandsumfanges und der Rechtstechnik (Gleichstellung von unentgeltlichen sonstigen Leistungen mit entgeltlichen) sowohl der 6. MwSt-RL als auch der MwSt-SystRL (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 3a, Rz. 26). Bei Anwendung des nationalen Rechts haben daher die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Auslegung im Lichte des Wortlautes und des Zwecks der gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Interpretation).

rechtliche Würdigung im gegenständlichen Fall:

Zunächst ist festzuhalten, dass unstrittig Leistungen an Arbeitnehmer vorliegen, denen kein Austauschverhältnis zu Grunde liegt. D.h. der Leistung der Bf. steht kein Barentgelt des Arbeitnehmers und auch kein Teil der Arbeitsleistung (zB Beförderung als Lohnbestandteil) gegenüber.

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall besondere Umstände vorliegen, die eine Nichtbesteuerung der unentgeltlichen Beförderung der Dienstnehmer rechtfertigen.

Um nicht unter die Steuerpflicht nach § 3a Abs. 1 Z 2 UStG 1994 zu fallen, müssen über den Normalfall hinaus ganz spezifische Umstände vorliegen, die es für den Arbeitgeber erforderlich machen, bestimmten Arbeitnehmern die Beförderung kostenlos zur Verfügung zu stellen. Es müssen demnach Feststellungen im Tatsachenbereich getroffen werden, die beweisen, dass die Beförderung des Arbeitnehmers unentgeltlich erfolgt, um damit den Arbeitsprozess nicht zu unterbrechen und die Kontinuität der Arbeitsabläufe nicht zu gefährden.

(Nur) der Umstand, dass die Zurücklegung der Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte eine notwendige Voraussetzung für die Anwesenheit bei der Arbeit und damit für deren Erledigung ist, ist nicht entscheidend für die Annahme, dass die Beförderung des Arbeitnehmers von seiner Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück *nicht* seinen *privaten Zwecken* im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dienen würde.

Eine Umsatzbesteuerung gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 hat im Falle des Zurverfügungstellens von Gegenständen oder Dienstleistungen für den Bedarf des Personals in Auslegung der Bestimmungen der Sechsten MwSt-Richtlinie dann nicht zu erfolgen, wenn die Arbeitgeberleistung vorwiegend betrieblichen Interessen dient und weder der von den Arbeitnehmern bezogene Lohn noch die zu verrichtenden Arbeiten davon abhängen, ob sie die ihnen angebotenen Gegenstände oder Dienstleistungen annehmen oder verweigern (vgl. UFS 12.6.2006, GZ. RV/0389-K/05).

So wurden während der Arbeitszeit den Mitarbeitern einer *Skiliftstation* kostenlos zur Verfügung gestellte *Mahlzeiten* als in überwiegendem betrieblichen Interesse angesehen, die keinen Eigenverbrauch begründen, wenn Mitarbeiter die Liftstationen und die Kassa nicht

verlassen müssen und es somit zu keinen Betriebsunterbrechungen kommt (vgl. UFS 12.6.2006, GZ. RV/0389-K/05).

Ebenso wurde die kostenlose Bereitstellung von *Mahlzeiten* anlässlich von *Arbeitssitzungen*, bestehend aus Sandwiches und kalten Gerichten durch den Dienstgeber, wo die Arbeitnehmer weder Ort, noch Uhrzeit und Art der Mahlzeiten wählen konnten, da für diese Entscheidung der Dienstgeber selbst verantwortlich war, nicht für die Befriedigung des privaten Bedürfnisses der Arbeitnehmer angesehen. Der Vorteil, den Arbeitnehmer daraus ziehen, wurde als gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens als geringfügig angesehen (vgl. EuGH 11.12.2008, Rs C-371/07, *Danfoss und AstraZeneca*).

Nach der EuGH Rechtsprechung hingegen dienen den Arbeitnehmern erbrachte Beförderungsleistungen unter normalen Umständen dem **privaten Bedarf** des Arbeitnehmers, wenn der Arbeitnehmer die Möglichkeit hat, die Strecke zwischen seiner Wohnung und seiner festen Arbeitsstätte mit den üblichen Verkehrsmitteln zurückzulegen (vgl. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, MWSt, § 3a, Rz. 68).

Normalerweise ist es Sache des Arbeitnehmers, unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung, nach dem sich die Länge seines Weges zur Arbeit bemisst und das geeignete Verkehrsmittel zu wählen. Dies insbesondere, als der Arbeitnehmer seinerseits verpflichtet ist, während der vereinbarten Zeit an der Arbeitsstätte zu sein. Folglich dienen die den Arbeitnehmern erbrachten Beförderungsleistungen unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers im Sinne von Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie (vgl. EuGH 16.10.1997, Rs C-258/95, *Fillibeck*, Rz. 26). Eine solche Auslegung ist daher in den Fällen geboten, in denen der Arbeitnehmer die Möglichkeit hat, die Strecke zwischen seiner Wohnung und der festen Arbeitsstätte mit den üblichen Verkehrsmitteln zurückzulegen (vgl. Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI-Heft 12/1997, S. 563f).

Die Bestimmung des Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie findet jedoch keine Anwendung, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände, wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benutzen, und wechselnde Arbeitsstätten, es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer von Arbeitgeber übernommen wird, da dann diese Leistung nicht zu unternehmensfremden Zwecken erbracht wird. Der persönliche Vorteil, den Arbeitnehmer dadurch hat, erscheint gegenüber dem Bedarf des Unternehmens nebensächlich (vgl. EuGH 16.10.1997, Rs C-258/95, *Fillibeck*, Rz 29f).

Eine Leistungserbringung für unternehmerische Zwecke liegt bei der unentgeltlichen Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber somit nur vor, wenn die Erfordernisse des Unternehmens im Hinblick auf besondere Umstände, wie die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu finden, und wechselnde Arbeitsstätten es gebieten, dass die Beförderung der Arbeitnehmer von Arbeitgeber übernommen wird (vgl. Ecker in Scheiner/Kolacny/Caganeck, UStG-Kommentar, § 3a, S. 22).

In der Rechtssache "**Fillibeck**" (Urteil vom 16.10.1997, C-258/95) sah der EuGH in der Tatsache, dass *nur der Arbeitgeber* ein geeignetes *Verkehrsmittel* (die verschiedenen Baustellen waren häufig nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar) bieten konnte oder dass es sich nicht um feste, sondern um *wechselnde Arbeitsstätten* bzw. *Baustellen* handelte, solche besonderen Umstände, die einen Arbeitgeber zwingen, die Beförderung seiner Arbeitnehmer zu übernehmen. Den Umstand, dass die Beförderungsleistungen auf Grund eines Tarifvertrages erbracht wurden, erachtete der Gerichtshof als Indiz dafür, dass die Beförderung Zwecken dient, die nicht unternehmensfremd sind.

Der Umstand, dass ein Arbeitnehmer sich in Arbeitsbereitschaft befindet und seinen Arbeitsplatz nicht verlassen darf, könnte grundsätzlich einen solchen besonderen Grund darstellen, der dazu führt, dass ein überwiegendes betriebliches Interesse gegeben ist. Arbeitsbereitschaft ist der verpflichtende Aufenthalt an einem von Arbeitgeber bestimmten Ort mit der Bereitschaft zur jederzeitigen Aufnahme der Arbeitsleistung im Bedarfsfall und zählt zur Arbeitszeit (vgl. VwGH 2.12.1991, Zl. 91/19/0248).

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung von *Jobtickets* durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer erfüllt den Eigenverbrauchstatbestand des § 3a Abs. 1a Z 2 UStG. Erwirbt der Arbeitgeber eine Monatskarte der Bf. und stellt diese dem Arbeitnehmer unentgeltlich zur Verfügung, wird damit das Recht auf Inanspruchnahme einer Beförderungsleistung unentgeltlich übertragen. Es kommt damit beim Arbeitgeber zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung zum ermäßigten Steuersatz gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 (s. Ecker/Epply/Rößler/Schwab, MWSt, § 3a, Rz. 81).

Im vorliegenden Fall ist es nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht erforderlich, den Fahrern, Lenkern, Fahrausweiskontrolloren sowie dem Werkstättenpersonal *uneingeschränkte Fahrberechtigungen* auch für Fahrten in der *Freizeit* und an *dienstfreien Wochenenden* zu erteilen, damit Fahrer/Lenker, Fahrausweiskontrolloren und insbesondere auch das Werkstättenpersonal zu Dienstbeginn die Antrittspunkte und Einstiegstellen des Linienverkehrs erreichen und von den Endpunkten des Linienverkehrs bei Dienstende nach Hause zurückkehren können. Ein überwiegendes betriebliches Interesse an der Erteilung von uneingeschränkten Fahrberechtigungen für Fahrten in der Freizeit und an dienstfreien Wochenenden ist somit nicht gegeben.

Dessen ungeachtet sind Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrolloren und Werkstättenpersonal in Ausübung ihres Dienstes während ihrer Dienstzeit im dienstlichen Auftrag unterwegs und legitimieren sich für die von ihnen unternommene Dienstfahrten mit ihrem Dienstausweis. Denn bereits aufgrund des Dienstausweises sind nach Punkt 4. den Betriebsvereinbarungen vom 1.1.2003 und 1.4.2009 die Mitarbeiter der Bf. berechtigt, alle Fahrten kostenfrei im Auftrag der Bf. als Dienstgeber anzutreten, so es sich vom Dienstgeber aufgetragene Fahrten handelt. Werden die Fahrten von den Mitarbeitern der Bf. in Dienst- oder Arbeitskleidung

durchgeführt, so wären sie nach der Betriebsvereinbarung vom 1.1.2003 bereits aufgrund dieses Umstandes berechtigt, kostenfrei die Verkehrsmittel der Bf. zu nutzen.

Die Einsatzbereitschaft der Mitarbeiter an den verschiedenen Antritts- und Endpunkten des Fahrdienstes ist losgelöst von der Frage zu sehen, ob Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrolloren und Werkstättenpersonal auch in der Freizeit und an den dienstfreien Wochenenden die Verkehrsmittel der Bf. jederzeit unentgeltlich benutzen dürfen.

Dass für lohnsteuerliche Zwecke bei der Bereitstellung von Netzkarten und dem Nachweis von zumindest 25 Dienstfahrten nach Rz 222c LSt-Richtlinien *kein Sachbezugswert* anzusetzen ist, steht der umsatzsteuerlichen Beurteilung der in Rede stehenden Fahrberechtigungen als Eigenverbrauch nicht entgegen. Dies insbesondere, als Jobtickets (die Gewährung freier oder vergünstigter Fahrberechtigungen) iZm einem Dienstverhältnis unabhängig von deren ertragsteuerlicher Beurteilung einen umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch begründen. Als Arbeitgeberleistungen sind diese zB für den Fall (ab 2019) für ertragssteuerliche Zwecke nicht als Sachbezug zu berücksichtigen, dass diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zB als Incentives gewährt werden.

Der Umstand, dass die Nutzung der in Rede stehenden Fahrberechtigungen für private Zwecke fallweise in nur untergeordnetem Umfang erfolgt, steht deren umsatzsteuerliche Qualifikation als Eigenverbrauch nicht entgegen.

Umso weniger kann ein überwiegendes betriebliches Interesse in der Zurverfügungstellung von „Gratis-Jahreskarten“ bei Werkstättenpersonal (ab 2011) erkannt werden, da es nicht überzeugt, dass technische Mängel vom Werkstättenpersonal bereits bei deren Fahrten zur oder von der Arbeitsstätte erkannt werden. Eine Behebung auftretender technischer Mängel wird fast ausschließlich in den Werkstätten der Bf. mit entsprechenden Werkzeugen erfolgen können.

Soweit im vorliegenden Fall die Gratis-Beförderungsleistungen der in Rede stehenden Mitarbeiter der Bf. auf der mit 1. April 2009 zwischen Geschäftsführung und Zentralbetriebsrat geschlossenen Betriebsvereinbarung beruht, wird damit lediglich ein dienstrechtlicher Zusammenhang der Beförderungsleistungen aufgrund der Dienstnehmereigenschaft der Mitarbeiter dokumentiert. Daraus kann aber noch nicht deren umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung abgeleitet werden.

Der vorliegende Fall ist auch nicht mit dem dem EuGH-Erkenntnis vom 6.10.1997, Rs C-258/95, Fillibeck, zu Grunde liegenden Fall vergleichbar: Bei der Fillibeck KG handelt es sich um ein *Bauunternehmen*, das in den Jahren 1980 bis 1985 Arbeitnehmer in *firmeneigenen Fahrzeugen* unentgeltlich von deren Wohnung zu den verschiedenen *Baustellen*, auf denen sie eingesetzt waren, beförderte. Diese Baustellen waren häufig nicht mit einem öffentlichen Verkehrsmittel erreichbar und die Bauarbeiter wechselten zwischen den verschiedenen voneinander

entfernten Baustellen. Die Beförderung der Bauarbeiter erfolgte somit nicht zu unternehmensfremden Zwecken, da die Tatsache, dass nur der Arbeitgeber über ein geeignetes Verkehrsmittel verfügt oder dass es sich nicht um eine feste, sondern um eine wechselnde Arbeitsstätten handelt, den Arbeitgeber zwingen kann, die Beförderung seiner Arbeitnehmer zu übernehmen (vgl. EuGH 6.10.1997, Rs C-258/95, Fillibeck).

Der vorliegende Fall ist auch nicht mit dem eines Skiliftbetreibers vergleichbar, wo der Skiliftbetreiber Gratismahlzeiten an das Liftpersonal zu dem Zweck verabreicht, um mittagspausenbedingte Betriebsunterbrechungen zu vermeiden, was ansonsten die Beschäftigung eines zusätzlichen Personals erforderlich gemacht hätte. Daher wurde auch in diesem Fall die Verabreichung von Gratismahlzeiten an Mitarbeiter, damit diese nicht die Liftstationen und die Kassa verlassen müssen, als im überwiegenden betrieblichen Interesse angesehen, die keine Eigenverbrauchsbesteuerung auslöst (vgl. UFS 26.7.2006, GZ. UFS RV/0389-K/05).

Der Umstand, dass Fahrer und Lenkerinnen (bei Unterbrecherdiensten) auch in der Normalarbeitszeit mehrere Dienstantritte und Dienstenden pro Arbeitstag haben können, die regelmäßig an verschiedenen Orten stattfinden und durch Ruhepausen unterbrochen sind, ist nicht geeignet, Gratisfahrten in der Freizeit und an dienstfreien Wochenenden zu rechtfertigen.

In freier Beweiswürdigung der vorstehend bezeichneten Umstände begründet die unentgeltliche Nutzungsmöglichkeit sämtlicher Verkehrsmittel der Bf. durch Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrolleure und Werkstättenpersonal in der Freizeit und an Wochenenden aufgrund des Dienstaussweises bzw. der Gratis-Jahreskarte den **Eigenverbrauchstatbestand** iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994. Dies insbesondere, da den Bediensteten der Bf. mit diesen Gratisfahrten ein bedarfsdeckender Nutzen zukommt und die Möglichkeit der Nutzung der Verkehrsmittel der Bf. in der Freizeit und an Wochenenden nicht in einem überwiegenden betrieblichen Interesse der Bf. begründet ist.

5. Vorsteuerabzug iZm verbilligte Mahlzeiten an Dienstnehmer:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob die Bf. in den Jahren 2005 bis 2019 zum Abzug von Vorsteuern aus weiterverrechneten Betriebsführungsentgelten für den Betrieb des Betriebsrestaurants berechtigt ist, wenn mit diesen weiterverrechneten Aufwendungen die Kosten der Verpflegung der eigenen Arbeitnehmer ganz oder teilweise übernommen werden, sodass die Arbeitnehmer verbilligte Mahlzeiten im Betriebsrestaurant erhalten, das von der ***1*** in eigenen Namen und auf Rechnung der Bf. geführt wird. Die Höhe der beantragten Vorsteuern der Jahre 2005 bis 2019 ist unstrittig.

Nach Auffassung des Finanzamtes seien mit den von der Bf. an die ***1*** geleisteten Geldern monatlich die "Restforderungen" zur Auffüllung des Gesamtpreises der eingenommenen Mahlzeiten beglichen worden.

Dem hält die Bf. entgegen, dass es sich nicht um eine Aufzahlung für Essenslieferungen der ***1*** an die Mitarbeiter, sondern um die aus dem Betriebsführungsvertrag geschuldeten Entgelte handle, hinsichtlich derer eine Leistungsbeziehung zwischen der ***1*** und der Bf. zugrunde liege. Es werde daher kein Zuschuss (Entgelt von dritter Seite) an den Betriebsführer zum Zweck der Preisauffüllung geleistet, sondern dem Betriebsführer die Kosten die für Rechnung der Bf. als Arbeitgeber aufgewendeten Kosten iZm Restaurantbetrieb ersetzt.

Ein Entgelt als Zuschuss von dritter Seite liege nicht vor, da das Restaurant auf Rechnung der Bf. geführt werde und es sich letztlich um Aufwendungen der Bf. als Arbeitgeberin handle.

5.1 Darstellung des maßgeblichen Sachverhaltes:

Die ***1*** betreibt im Direktionsgebäude der Bf. auf Basis eines Betriebsführungsvertrages ein Selbstbedienungsrestaurant samt Buffet im eigenen Namen und auf Rechnung der Bf.. In diesem können die Bediensteten aus dem Speisenangebot frei wählen und zahlen mittels Chipkarte einen stark vergünstigten Essenspreis. Es steht den Bediensteten frei, das Angebot der ***1*** in Anspruch zu nehmen oder sich anderweitig zu verköstigen. Das finanzielle Risiko des Restaurantbetriebes wird von der Bf. getragen.

Nach Punkt 2.1.1 trifft die ***1*** eine ganzjährige *Betriebsführungspflicht*, wo sie sich u.a. zu folgenden Hauptleistungen verpflichtet:

- Her- und Bereitstellung sowie Ausgabe der Speisen und Getränke;
- Abwicklung und Abrechnung des bargeldlosen Zahlungsverkehrs sowie Inkasso der im Buffet anfallenden Barerlöse;
- tägliche Reinigung des Küchenbereichs sowie des Geschirrs und des sonstigen beweglichen Inventars;
- Betreuung und zumindest wöchentliche Entleerung der Bargeldaufwertungsautomaten (der Aufwertungskassen);
- regelmäßige Entsorgung der Küchenabfälle;

Nach Punkt 2.1.2 werden von der ***1*** weitere Nebenleistungen erbracht, wie die

- Erstellung wöchentlicher Speisepläne und Weiterleitung an die Bf. und zwar so rechtzeitig, dass diese bereits zwei Wochen im Voraus einlangen;
- Erstellung eines Jahresbudgets und Weiterleitung an die Bf. bis längstens 1. Mai des Vorjahres;
- Kostenabrechnung mit monatlichem Plan-/Ist-Vergleich und Abweichungsanalyse sowie Weiterleitung an die Bf. samt den zur Überprüfung erforderlichen Unterlagen;
- Berechnung der von der Bf. zu zahlenden Steuern und Abgaben (zB Getränkesteuer)

Die ***1*** ist nach Punkt 2.2 dieser Vereinbarung zum ganzjährigen Betrieb verpflichtet. Die Betriebspflicht besteht an Werktagen (Montag bis Freitag) mit Ausnahme von Feiertagen. Die ***1*** hat jedenfalls für den Mittagstisch anzubieten (11:30 Uhr bis 13:00 Uhr)

- 2 Suppen
- 2 Hauptspeisen
- 2 Desserts (Mehlspeisen aus dem Buffet)
- diverse Milchprodukte
- Salatbuffet
- Gebäck
- diverse alkoholfreie Getränke

für das Buffet (7:30 Uhr bis 14:30):

- diverse Imbisse
- alkoholfreie Getränke

Die wöchentlichen Speisepläne sind der Bf. so rechtzeitig zu übermitteln, dass diese eine begründete Änderung des Speisenplanes verlangen kann.

Nach Punkt 3.1 des Betriebsführungsvertrages hat die ***1*** Anspruch auf ein Betriebsführungsentgelt, dieses beträgt 6% bis durchschnittlich 600 Essensteilnehmer pro Monat im Selbstbedienungsbereich, darüber 5%, zumindest aber ATS 24.500,00 (indexiert) pro Monat. Basis für dieses Entgelt ist die Summe aus Wareneinsatz der verkauften Speisen und Getränke zuzüglich 5% (im Jahr 1994 höchstens 7%) sowie den Betriebsmittelkosten. Die gesetzliche Umsatzsteuer ist nicht Teil der Bemessungsgrundlage bzw. des Mindestentgelts.

Darüber hinaus hat nach Punkt 3.2 dieser Vereinbarung die ***1*** als Betriebsgesellschaft u.a. Anspruch auf Ersatz folgender Ausgaben:

- *Wareneinsatz* der verkauften Speisen und Getränke,
- *Personalkosten* nach einem jährlich festzulegenden Stundensatz,
- die tatsächlichen Ausgaben für *Betriebsmittel* (Servietten, Kohlensäure, Reinigungsmittel udgl.) und nach Abzug der darin enthaltenen Umsatzsteuerbeträge
- die tatsächlichen Ausgaben für *Instandhaltung* und *Reparaturen* der von der Bf. zur Verfügung gestellten Einrichtungsgegenstände,
- Kosten der Entsorgung der *Küchenabfälle* und
- *Kammerumlage* für den Küchenbetrieb

Darüber hinaus stellt die Bf. nach Punkt 3.3 der ***1*** (vormals: ***4***) die *Betriebsräumlichkeiten*, die *Kücheneinrichtung* samt *Maschinen* sowie das für den

Restaurationsbereich erforderliche *bewegliche Inventar* (wie Geschirr, Besteck, Gläser, Tischwäsche) lt. einem Bestandplan entgeltfrei zur Verfügung.

Weiters stellt die Bf. der ***1*** entgeltfrei *elektrische Energie* und *Wasser* zur Verfügung, übernimmt die *Reinigung* der Betriebsräumlichkeiten, soweit nicht die ***1*** dazu verpflichtet ist und stellt einen Telefonapparat zur Verfügung und übernimmt die Grund- und Gesprächsgebühren für Dienstgespräche.

Nach Punkt 4.1 des Betriebsführungsvertrages sind von der Bf. die Abgabepreise festzusetzen und der Betriebsgesellschaft bekanntzugeben. Die Verrechnung der Essenserlöse erfolge bargeldlos durch *Bargeldaufwertungsautomaten* (Aufwertungskassen). Insoweit ist es auch der ***1*** untersagt, ohne Genehmigung der Bf. Speisen und/oder Getränke gegen Bargeld abzugeben. Dies gilt nicht für den Buffetbereich, wo die Möglichkeit der Barzahlung besteht.

Nach Punkt 4.1.3 dieser Vereinbarung hat die ***1*** für das Betriebsrestaurant und für den Buffetbereich eine eigene Abrechnung zu führen und dabei gesondert die tägliche Gesamtzahl der in Anspruch genommenen Speisen und Getränke (zB 5 Suppen und 8 Hauptspeisen, 3 Suppen und 7 Hauptspeisen, 5 Mineralwasser) sowie der Essensteilnehmer bekannt zu geben. Aus der Anzahl der Teilnehmer am Mittagstisch (ausgenommen Buffet) wird der Durchschnitt der Essensteilnehmer/Monat abgeleitet, der seinerseits Grundlage des Betriebsführungsentgelts und des Personaleinsatzes ist.

Nach Punkt 4.2.3 des Betriebsführungsvertrages ist u.a. zu den wöchentlichen *Speisenplänen* der Bf., zu den Wareneinsätzen und zum Stellenplan die *vorherige Zustimmung* der Bf. erforderlich.

Nach Punkt 4.3 hat die Betriebsgesellschaft für jeden dieser Versorgungsbereiche eine *eigene Abrechnung* zu führen und dabei gesondert die tägliche Gesamtzahl der in Anspruch genommenen Speisen und Getränke sowie Essensteilnehmer anzugeben.

Mit Eingangsrechnung vom 31. März 2005 (beispielhaft auch für die anderen an die Bf. im Prüfungszeitraum gelegten Rechnungen) wurden von der ***1*** die nachstehend bezeichneten Leistungen an die Bf. wie folgt fakturiert:

Bezeichnung:	BMGRDL 10%:	BMGRDL 20%:	netto:	USt à 10%:	USt à 20%:
Speisen lt. Beilage 10%:	15.138,02		13.761,84	1.376,18	
Getränke lt. Beilage 20%:		1.161,17	967,64		193,53
Personalkosten 20%:		21.477,81	17.898,18		3.579,64
Betriebsstoffe 20%:		622,39	518,66		103,73
6% Management Fee 20%:		2.304,02	1.920,02		384,00
Personal.essen 10%:	312,58		260,48	52,10	
Pers.Kaffee 20%:		52,98	44,15		8,83
Mietwäsche 20%:		309,16	257,63		51,53

Bezeichnung:	BMGRDL 10%:	BMGRDL 20%:	netto:	USt à 10%:	USt à 20%:
abzügl. Erlöse 10%:	- 21.750,66		- 19.773,33	- 1.977,33	
abzügl. Erlöse 20%:		- 2.006,23	- 1.671,86		- 334,37
SUMME:	- 6.300,06	23.921,30	14.183,41	- 549,05	3.986,88
Gesamt BRUTTO:	17.622,14				

Mit vorstehender Eingangsrechnung vom 31. März 2005 wurden der ***1*** somit die Betriebsführung (20%), Personalkosten (20%), die Lieferungen von Betriebsstoffen (20%), Mietwäsche (20%), Speisen lt. Beilage (10%), Getränke (20%) in Rechnung gestellt.

Die Verbilligung des Gesamtaufwandes für Restaurant (Free Flow) beträgt 55%. Für das Jahr 2017 betrug der Gesamtaufwand EUR 671.061,93, während die Erlöse durch Mitarbeiter EUR 372.215,33 betragen.

Für den Bereich des Buffets beträgt der Beitrag der Bf. zur Verbilligung der Mahlzeiten 11% vom Aufwand für das Buffet, als Gesamtaufwand für das Buffet 2017 EUR 138.476,96 betrug und die Erlöse durch Mitarbeiter EUR 123.865,65.

Die Mitarbeiter der Bf. können bargeldlos mittels Chipkarte oder mittels Bargeld an der Kassa bezahlen. So die Mitarbeiter die Aufwertungskassen der Bf. benutzen, stellt dies lediglich eine Vorauszahlung auf das Mittagessen durch die Mitarbeiter dar, als der Mitarbeiter sein Guthaben abbaut, indem er isst und mittels Chipkarte bezahlt.

5.2 rechtliche Würdigung:

Entscheidendswesentlich ist somit die Frage, ob der Bf. der in den Jahren 2005 bis 2019 der Abzug von Vorsteuern aus den von der ***1*** weiterverrechneten Betriebsführungsentgelten zusteht, wenn mit den Betriebsführungsentgelten mittelbar die verbilligten Mahlzeiten und Getränke im Restaurant- und Buffetbereich für den privaten Bedarf der Dienstnehmer der Bf. finanziert wurden.

Die Bf. stellt der ***1*** die *Betriebsräumlichkeiten*, die *Kücheneinrichtung* samt *Maschinen* sowie das für den Restaurationsbereich erforderliche bewegliche Inventar wie Geschirr, Besteck, Gläser und Tischwäsche *kostenlos* zur Verfügung, verpflichtet sich entgeltfrei zur *Reinigung* der Räumlichkeiten und zur Lieferung von *elektrischer Energie* und *Wasser*.

Die Bf. genehmigt den Speisenplan, setzt die *Abgabepreise* von Speisen und Getränken fest und hat der ***1*** nebst dem *Betriebsführungsentgelt* u.a. die Aufwendungen für den *Wareneinsatz* der verkauften Speisen und Getränke, für *Personalkosten* nach einem jährlich festzulegenden Stundensatz, für *Betriebsmittel* (Servietten, Kohlensäure, Reinigungsmittel etc.), für *Instandhaltung* und *Reparaturen* sowie für die *Entsorgung* der Abfälle zu ersetzen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die von anderen Unternehmern im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind und in einer Rechnung iSd § 11 UStG gesondert ausgewiesen sind.

Bei einseitigen Sach- oder Leistungszuwendungen, die – wie im Streitfall – ohne Bezug zum Umfang der durch den Arbeitnehmer zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Lohn erfolgen, ist die Zuwendung kein Entgelt für die Arbeitsleistung (vgl. BFG 5.7.2016, GZ. RV/2100960/2015). Die kostenlose und verbilligte Verpflegung der Arbeitnehmer führt daher nur dann zu einem Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, wenn die Verpflegung vom Arbeitgeber als Teil der für die Arbeitsleistung geschuldeten Vergütung anzusehen ist. Das ist jedoch zu verneinen, wenn weder der vereinbarte Lohn noch die zu verrichtende Arbeit davon abhängen, ob die angebotene Verpflegung akzeptiert wird (vgl. VwGH 4.6.2003, Zl. 98/13/0178). Ein tauschähnlicher Umsatz liegt somit nicht vor.

Trägt der Arbeitgeber lediglich ganz oder teilweise die Kosten der Verpflegung, die der Arbeitnehmer selbst bei Dritten bestellen kann, liegt hinsichtlich der Essenslieferung ein Leistungsaustausch nur zwischen *Arbeitnehmer* und *Dritten*, nicht hingegen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber oder zwischen Arbeitgeber und Dritten vor. Aus der Sicht des Dritten liegt, wenn die Zahlung des Arbeitgebers an ihn erfolgt, Entgelt von dritter Seite vor. Leistungsempfänger ist der Arbeitnehmer und nicht der Arbeitgeber, der Arbeitgeber ist daher auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. 29.2.2012, Zl. 2008/13/0068).

Leistet ein Unternehmer einen „Zuschuss“ zu den Bewirtschaftungskosten seiner von einem Dritten (Caterer) in dessen Namen und für dessen Rechnung betriebenen Betriebskantine, kann der „Zuschuss“ Entgelt für eine vom Unternehmer bezogene Eingangsleistung **„Kantinenbewirtschaftung“** sein (vgl. BFH 29.1.2014, Zl. XI R 4/12).

Der Unternehmer ist nach der Rechtsprechung des BFH aus einer von ihm bezogenen Leistung „Kantinenbewirtschaftung“ **nicht zum Vorsteuerabzug** berechtigt, wenn diese Leistung ausschließlich dazu dienen soll, als sog. unentgeltliche Wertabgabe bzw. Eigenverbrauch seinen Arbeitnehmern die Möglichkeit zu verschaffen, in der Betriebskantine verbilligt Speisen und Getränke zu beziehen (vgl. BFH 29.1.2014, Zl. XI R 4/12).

Die Verabreichung von Mahlzeiten an Arbeitnehmer dient grundsätzlich deren privaten Zwecken. Hinsichtlich dieser ist nur dann kein gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 steuerpflichtiger Eigenverbrauch gegeben, wenn das betriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Verpflegung dominiert. So wurden während der Arbeitszeit den Mitarbeitern einer Skiliftstation kostenlos zur Verfügung gestellte Mahlzeiten als in überwiegendem betrieblichen Interesse angesehen, die keinen Eigenverbrauch begründen, wenn Mitarbeiter die Liftstationen und die Kassa nicht

verlassen müssen und es somit zu keinen Betriebsunterbrechungen kommt (vgl. UFS 12.6.2006, GZ. RV/0389-K/05, EuGH Danfoss und AstraZeneca).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist der Unternehmer nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er die von ihm bezogenen Leistungen für sein Unternehmen und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen zu verwenden beabsichtigt und diese Leistung unternehmerischen Zwecken dient (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 12, Rz. 104, S. 1211f).

Steht aber bereits **bei Leistungsbezug** fest, dass die bezogene Leistung **nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit** des Unternehmens bezogen wird, steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Führt daher der Unternehmer eine „Incentiveveranstaltung“ durch, die im privaten Interesse der Arbeitnehmer liegt, steht der Vorsteuerabzug nicht zu. Die potentielle Steuerpflicht für Zuwendungen an Dienstnehmer gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 führt nicht zum Vorsteuerabzug. Vielmehr ist losgelöst von der Zuwendung zu prüfen, ob die Leistung für das Unternehmen bezogen wurde (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 12 Rz. 105/1, S. 1212).

Demgemäß hat der BFH den Vorsteuerabzug für von einem Kantinenbetreiber bezogene Leistungen der „Kantinenbewirtschaftung“ verneint, wenn diese Leistung ausschließlich dazu dienen soll, als sog. unentgeltliche Wertabgabe bzw. Eigenverbrauch den Arbeitnehmern die Möglichkeit zu verschaffen, in der Betriebskantine verbilligt Speisen und Getränke zu beziehen (vgl. BFH 29.1.2014, Zl. XI R 4/12).

Vertragsgegenstand des zwischen der Bf. und der ***1*** geschlossenen Betriebsführungsvertrages ist die ganzjährige Führung eines Selbstbedienungsrestaurants mitsamt Buffet im Direktionsgebäude der Bf. im Namen der ***1*** und auf Rechnung der Bf..

Dafür wurden seitens der Bf. der ***1*** nach Punkt 3.3 des Betriebsführungsvertrages die *Betriebsräumlichkeiten*, die *Kücheneinrichtung* samt Maschinen sowie das für den Restaurationsbereich erforderliche bewegliche *Inventar* (wie Geschirr, Besteck, Gläser, Tischwäsche), elektrische Energie und Wasser *entgeltfrei zur Verfügung* gestellt. Darüber hinaus verpflichtete sich die Bf. auch noch zur Reinigung dieser Räumlichkeiten, soweit nicht die ***1*** als Betriebsgesellschaft nach Punkt 2.1 (zur täglichen Reinigung) verpflichtet ist.

Im Rahmen dieser Betriebspflicht verpflichtete sich die Bf. zur Zahlung eines Betriebsführungsentgelts iHv 6% bis durchschnittlich 600 Essensteilnehmer pro Monat im Selbstbedienungsbereich bzw. 5% darüber hinaus, mindestens jedoch ATS 24.500,00 (indexiert) pro Monat.

Darüber hinaus ersetzte die Bf. der ***1*** u.a. Aufwendungen für den *Wareneinsatz* der verkauften Speisen und Getränke, deren Abgabepreise die Bf. festlegte, für den *Personaleinsatz* nach einem Stundensatz, für die *Betriebsmittel* (Servietten, Kohlensäure,

Reinigungsmittel etc.), für *Instandhaltung und Reparaturen* sowie für die Entsorgung der Küchenabfälle.

Wirtschaftlich betrachtet hat die Bf. durch die Leistung des Betriebsführungsentgeltes die Kosten der **Personalverpflegung** des eigenen Personals teilweise übernommen und in dem von ihr übernommenen Ausmaß auch getragen, wobei von vornherein feststand, dass die an die ***1*** entrichtete Beträge nicht für Zwecke des Unternehmens der Bf., sondern zu dem Zweck geleistet wurden, um den Dienstnehmern der Bf. die Abgaben von verbilligten Mahlzeiten zu ermöglichen.

Die teilweise Tragung Aufwendungen für verbilligte Mahlzeiten erfolgt ohne Bezug zum Umfang der von den Dienstnehmern zu erbringenden Arbeitsleistung und unabhängig von dem hierfür bezogenen Löhnen und Gehältern, da es den Bediensteten freisteht, das Anbot der ***1*** in Anspruch zu nehmen oder sich anderweitig zu verköstigen. Ein Bezug zur Arbeitsleistung des Dienstnehmers ist insbesondere dann zu verneinen, wenn weder der vereinbarte Lohn noch die zu verrichtende Arbeit davon abhängen, ob die angebotene Verpflegung akzeptiert wird (vgl. VwGH 4.6.2003, Zl. 98/13/0178).

Hinsichtlich der Verköstigung der Dienstnehmer in betriebseigenen Kantine ist auch kein überwiegend betriebliches Interesse der Bf. als Dienstgeberin gegeben, als hierfür bestimmte besondere Umstände – wie zB die Bereitstellung von Speisen und Getränken für Arbeitnehmer im speziellen Rahmen von unternehmensinternen Sitzungen (vgl. EuGH zu Danfoss und AstraZeneca) hinzutreten müssen, was im vorliegenden Fall jedoch hinsichtlich der beantragten Vorsteuern aus verbilligten Mahlzeiten nicht behauptet wird.

Dass die Bf. keine direkten Preisstützungszahlungen – wie in den dem VwGH-Erkenntnis vom 27.2.2012, Zl. 2008713/0068, zugrundeliegenden Fall – leistet, sondern wirtschaftlich den gesamten Aufwand für die Verpflegung trägt, indem sie u.a. den Wareneinsatz der verkauften Speisen und Getränke, die Personalkosten als Stundensatz, den Aufwand für Instandhaltung und Reparaturen, Entsorgung der Abfälle und Betriebsführungsentgelte trägt, vermag an dieser Betrachtung nichts zu ändern.

Das in Rede stehende Betriebsrestaurant von der ***1***, wird zwar auf Rechnung der Bf. aber im eigenen Namen geführt. Damit sind die umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen zwischen Arbeitnehmer und der ***1*** als Restaurantbetreiberin so zu sehen, wie wenn die ***1*** das Betriebsrestaurant im eigenen Namen und auf eigene Rechnung führen würde.

Im vorliegenden All besteht keine Liefer- und Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und ihren Dienstnehmern hinsichtlich der Abgabe bzw. Lieferung von Mahlzeiten. Mit den Betriebsführungsentgelten wird letztlich die Abgabe von verbilligten Mahlzeiten an Dienstnehmer der Bf. wirtschaftlich getragen.

Die nachstehenden beantragten Vorsteuern der Jahre 2005 bis 2019 werden somit nicht zum Abzug zugelassen:

Zeitraum:	Vorsteuern:	Zeitraum:	Vorsteuern:
Jahr 2005:	47.640,79	Jahr 2012:	63.590,98
Jahr 2006:	51.289,14	ZR 1-12/2013:	67.617,04
Jahr 2007:	54.448,96	ZR 1-12/2014:	68.761,72
Jahr 2008:	56.729,82	ZR 1-12/2015:	69.272,10
Jahr 2009:	57.028,17	ZR 1-12/2016:	75.010,32
Jahr 2010:	60.743,98	Jahr 2017:	78.253,98
Jahr 2011:	62.589,06	Jahr 2018:	77.998,49
		Jahr 2019:	78.812,72

6. ermäßigter Steuersatz von 10% für die Beförderung von Hunden 2009-2018:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob in den Jahren 2009 bis 2018 Umsätze aus der Beförderung von Hunden als unselbständige Nebenleistungen zur Personenbeförderung anzusehen sind, sodass diese wie die Personenbeförderung dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegt. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass bei der in Rede stehenden entgeltlichen Beförderung von Hunden – soweit es sich nicht um Führhunde, Blindenhunde, Kleintiere in eigenen Behältnissen etc. handelt – gesonderte Fahrkarten ausgegeben werden.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 idF BGBl I 135/2009 und BGBl I 112/2012 bzw. gemäß § 10 Abs. 2 Z 6 UStG 1994 idF BGBl I 117/2016 ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art, soweit nicht § 6 Abs. 1 Z 3 anzuwenden ist.

Leistungen, die als unselbständige Nebenleistungen zu einer Hauptleistung anzusehen sind, gehen umsatzsteuerlich in der Hauptleistung auf, sie teilen daher grundsätzlich das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 1, Rz. 31, S. 91).

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine Nebenleistung anzunehmen, wenn die eine nicht ohne die andere erbracht werden kann (vgl. EuGH 12.6.1979, Rs C 126/78, Nederlandse Spoorwegen) bzw. wenn die Leistung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel zum Zweck darstellt, die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können (vgl. EuGH 25.2.1999, Rs C-349/96, Card Protection Plan).

Eine Nebenleistung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn sie im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist, mit der Hauptleistung eng zusammenhängt und ihrem Gefolge üblicherweise vorkommt (vgl. VwGH 5.4.1984, Zl. 83/15/0045; 17.9.1990, Zl. 89/15/0048; 17.9.1996, Zl. 93/14/0055; 17.12.1996, Zl. 96/14/0016; 15.9.2011, Zl. 2011/17/0047).

Nach dem Grundsatz der Leistungseinheit ist umsatzsteuerlich nur eine Leistung gegeben, wobei sich die wirtschaftlichen Folgen nach der Hauptleistung richten (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 1 Rz. 33, S. 91).

Unter Personenbeförderung ist eine zielgerichtete Bewegung von Personen oder Gütern zum Zweck der Überwindung räumlicher Entfernungen zu verstehen (vgl. Ruppe/Achatz 4, § 10 Rz 151).

Die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 begünstigt die Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art. Unionsrechtliche Grundlage der Vorschrift ist Art. 98 iVm Anhang III Z 5 MwStSysRL, wonach die "Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks" begünstigt werden kann (vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG, § 10, Rz. 406).

Die Begünstigung erstreckt sich zunächst auf das Entgelt für die eigentliche Leistung der Personenbeförderung (Fahrpreis samt Zuschläge für Nebenleistungen) sowie auf Entgelte für unselbständige Nebenleistungen. Dazu gehört die Beförderung von Hand- und Reisegepäck (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 10, Rz. 104) sowie die Beförderung von *Hunden als Begleittiere*, auch wenn ein besonderes Entgelt dafür berechnet wird (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 10, Rz. 104; Kranich/Siegl/Waba, UStG, § 10, Rz. 375).

Nicht begünstigt nach § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 ist hingegen die Beförderung von Gepäck *unabhängig* von einer Personenbeförderung (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 10, Rz. 104), dies insbesondere als die Beförderung von Gepäck keine unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung darstellt.

Fahrpreiszuschläge (zB Schnellzugzuschlag, Platzkarten etc.) stellen kein Entgelt für selbständige Leistungen dar, sondern sind Entgeltsteile für die Beförderungsleistungen, mit denen die Zahlung im Zusammenhang steht (vgl. Pernegger in Melhardt/Tumpel, UStG, § 10, Rz 425).

So im vorliegenden Fall für die Beförderung von Hunden – soweit Kleintiere nicht in einem eigenen tiergerechten Transportbehältnis transportiert werden oder es sich nicht um Assistenzhunde wie Blindenführerhunde, Servicehunde oder Signalthunde handelt – für die im Linienverkehr eine ermäßigte Fahrkarte zu lösen und damit ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt wird, ist die Beförderung von Tieren als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung zu sehen.

Dass die Beförderung des Begleittieres im Rahmen der Personenbeförderung eine unselbständige Nebenleistung darstellt, zeigt sich schon alleine darin, dass die Beförderung des Begleittieres nicht ohne die zu befördernde Person möglich ist. Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn die gemeinsame Beförderung von Tierhalter und Haustier als einheitliche Leistung

angesehen wird, die nicht willkürlich in eine Personenbeförderung – und davon getrennt – in eine Beförderung des Haustieres aufgespalten werden darf.

Dass für die zusätzliche Beförderung des Haustieres neben dem Tierhalter oder der Begleitperson eine eigene Fahrkarte zu lösen ist, ändert nichts daran, dass die Beförderung des Haustieres als unselbständige Nebenleistung und nicht als eigenständige Hauptleistung angesehen wird.

Die Beförderung von Personen mitsamt Haustieren fällt somit als einheitliche Leistung unter dem ermäßigten Steuersatz von 10%.

Dass die (zusätzliche) Beförderung von Haustieren eine unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung darstellt, wird insbesondere auch dadurch dokumentiert, dass im Rahmen der Personenbeförderung von den Inhabern einer Jahresnetzkarte kein Entgelt für den (zusätzlichen) Transport eines Haustieres zu entrichten ist.

Da die BP-Feststellung betreffend Normalsteuersatz (20%) für die Beförderung von Tieren im Linienverkehr für die Jahre 2009 und 2010 **bislang ziffernmäßig nicht** in Bescheidform **berücksichtigt** wurde, ergeben sich bei einer Stattgabe aus dieser Feststellung für die Jahre 2009 und 2010 somit **keine ziffernmäßigen Änderungen** der USt-Bemessungsgrundlagen.

Für die Jahre 2011 bis 2018 wurden entsprechend den Feststellungen der weiteren BP die Besteuerungsgrundlagen entsprechend abgeändert.

In Stattgabe dieser BP-Feststellungen betreffend die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10% hinsichtlich der Beförderung von Haustieren als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung sind die BP-Änderungen für die Zeiträume 2011 bis 2018 wie folgt rückgängig zu machen:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014
Umsätze à 20% USt:	- 56.666,67	- 55.833,33	- 55.833,33	- 55.833,33
Umsätze à 10% USt:	61.818,19	60.909,09	60.909,09	60.909,09

Bezeichnung:	2015	2016	2017	2018
Umsätze à 20% USt:	- 55.833,33	- 55.833,33	- 55.833,33	- 61.416,66
Umsätze à 10% USt:	60.909,09	60.909,09	60.909,09	67.000,00

7. rechnerische Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:

Ermittlung der Umsätze à 20% USt:

Bezeichnung:	2011	2012
Umsätze à 20% lt. BP:	22.741.035,30	23.632.573,35
Ums. Tierbeförderung:	- 56.666,67	- 55.833,33

Umsätze à 20% lt. BFG:	22.684.368,63	23.576.740,02
-------------------------------	----------------------	----------------------

Bezeichnung:	2013	2014	2015	2016
Umsätze à 20% lt. BP:	24.350.597,08	22.825.012,05	23.676.158,15	26.944.778,32
Ums. Tierbeförderung:	- 55.833,33	- 55.833,33	- 55.833,33	- 55.833,33
Umsätze à 20% lt. BFG:	24.294.763,75	22.769.178,72	23.620.324,82	26.888.944,99

Bezeichnung:	2017	2018	2019
Umsätze à 20% lt. BP:	28.662.869,35	28.772.143,80	31.558.447,91
Ums. Tierbeförderung:	- 55.833,33	- 61.416,67	-
Umsätze à 20% lt. BFG:	28.607.036,02	28.710.727,14	31.558.447,91

Ermittlung der Umsätze à 10% USt:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014
Umsätze à 10% lt. BP:	398.315.348,72	422.879.278,10	423.950.965,13	435.901.987,56
Ums. Tierbeförderung:	61.818,19	60.909,09	60.909,09	60.909,09
Umsätze à 10% lt. BFG:	398.377.166,91	422.940.187,19	424.011.874,22	435.962.896,65

Bezeichnung:	2015	2016	2017	2018
Umsätze à 10% lt. BP:	453.047.686,98	457.755.915,24	444.074.027,47	462.714.224,87
Ums. Tierbeförderung:	60.909,09	60.909,09	60.909,09	67.000,00
Umsätze à 10% lt. BFG:	453.108.596,07	457.816.824,33	444.134.936,56	462.781.224,87

Ermittlung des Gesamtbetrages der Entgelte – Kennziffer [000]:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014
Gesamtbetrag d. Entgelte lt. BP:	455.286.489,58	473.975.613,87	465.733.630,32	516.675.112,53
Ums. Tierbeförderung à 20%:	- 56.666,67	- 55.833,33	- 55.833,33	- 55.833,33
Ums. Tierbeförderung à 10%:	61.818,19	60.909,09	60.909,09	60.909,09
Gesamtbetrag d. Entgelte lt. BFG:	455.291.641,10	473.980.689,63	465.738.706,08	516.680.188,29

Bezeichnung:	2015	2016	2017	2018
Gesamtbetrag d. Entgelte lt. BP:	514.290.877,09	540.967.906,67	504.300.890,39	522.156.647,41
Ums. Tierbeförderung à 20%:	- 55.833,33	- 55.833,33	- 55.833,33	- 61.416,66
Ums. Tierbeförderung à 10%:	60.909,09	60.909,09	60.909,09	67.000,00
Gesamtbetrag d. Entgelte lt. BFG:	514.295.952,85	540.972.982,43	504.305.966,15	522.162.230,75

8. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage der Eigenverbrauchsbesteuerung von Gratisfahrten für Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrolleure und Werkstättenpersonal der Bf. der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des EuGH folgt (vgl. EuGH 16.10.1997, Rs C-258/95).

Soweit hinsichtlich der Eigenverbrauchsbesteuerung der Grundsatz von Treu und Glauben ins Treffen geführt wird, ist darauf zu verweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben einen Vollzugsspielraum voraussetzt (vgl. VwGH 21.10.2004, Zlen. 2000/13/0179, 0180; 9.3.2005, Zl. 2001/13/0273) und sowohl bei Ermessensentscheidungen als auch bei der Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe zu beachten ist (vgl. VwGH 14.10.1992, Zl. 90/13/0009; 24.5.1993, Zl. 92/15/0037).

Betreffend den Abzug von Vorsteuern aus der Verabreichung verbilligter Mahlzeiten an Mitarbeiter der Bf. folgt dieses Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 4.6.2003, Zl. 98/13/0178).

Bei der Ansehung der Beförderung von Haustieren als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung handelt es sich um die Würdigung des Sachverhaltes entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.12.1996, Zl. 96/14/0016; 15.9.2011, Zl. 2011/17/0047).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe für die Jahr 2011 bis 2013 werden wie folgt ermittelt:

Umsatzsteuer 2011:	Betrag:
[000] Gesamtbetrag der Lieferungen:	455.291.641,10
[001] Eigenverbrauch:	1.440.189,40
[021] Umsätze gemäß §19 Abs. 1a RSC:	- 438.401,07
Differenz:	456.293.429,43
davon steuerfrei mit Vorsteuer-Abzug:	- 220.408,96
davon steuerfrei ohne Vorsteuer-Abzug:	- 11.218.409,00
übrige steuerfreie Umsätze o. Vorsteuerabzug:	- 23.793.075,93
Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen/Leistungen:	421.061.535,54

Umsatzsteuer 2011:	Betrag:
[022] davon à 20% Normalsteuersatz:	22.684.368,63
[029] davon à 10% ermäßigter Steuersatz:	398.377.166,91
Umsatzsteuer à 20% USt:	4.536.873,73
Umsatzsteuer à 10% USt:	39.837.716,69
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG:	2.186.255,08
Steuerschuld gem. § 19 Abs. 1d UStG:	3.247,55
SUMME Umsatzsteuer:	46.564.093,05

Umsatzsteuer 2011:	Betrag:
innergemeinschaftliche Erwerbe:	7.958.617,33
Gesamtbetrag der ig Erwerbe:	7.958.617,33
innergemeinschaftliche Erwerbe à 20% USt:	7.957.980,53
Inneregemeinschaftliche Erwerbe à 10% USt:	636,80
Erwerbsteuer à 20% USt:	1.591.596,11
Erwerbsteuer à 10% USt:	63,68
SUMME Erwerbsteuer:	1.591.659,79

Umsatzsteuer 2011:	Betrag:
SUMME Umsatzsteuer:	46.564.093,05
SUMME Erwerbsteuer:	1.591.659,79
Gesamtbetrag der Vorsteuern:	- 120.933.906,64
Einfuhrumsatzsteuer:	- 268.702,39
Vorsteuern aus innergemeinschaftl. Erwerben:	- 1.591.659,79
Vorst. betr. Steuerschuld § 19 Abs 1 zweiter Satz:	- 2.186.255,08
Vorsteuern betr. Steuerschuld § 19 Abs. 1d UStG:	- 3.247,55
Berichtigung der Vorsteuer § 12 Abs. 10 UStG:	119,18
Berichtigung der Vorsteuer § 16 UStG:	- 36.502,85
Gutschrift:	- 76.864.402,29

Beilage: 7 Berechnungsblätter (2012-2018)

Wien, am 3. Juni 2022