

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 Beschwerde vom 29. August 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***3*** 1/23 betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 vom 2. August 2012, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

II. 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 vorliegenden Fall ist strittig, in welchem Ausmaß die Einräumung von Fahrberechtigungen in der Freizeit und an Wochenenden umsatzsteuerpflichtige Umsätze begründet. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass aufgrund der Betriebsvereinbarung 2003 die nach dem 30. Juni 2001 aufgenommenen Dienstnehmer gegen einen *monatlichen Selbstbehalt* von EUR 12,50 bzw. 14,30 pro Mitarbeiter in den Zeiträumen 2005 bis 2008 und 1-3/2009 einen

Dienstausweis erwerben konnten, welcher die Dienstnehmer berechtigte, die (öffentlichen) Verkehrsmittel der Bf. auch in der Freizeit und an den Wochenenden zu benutzen.

Aufgrund der weiteren Betriebsvereinbarung 2009 konnten die Dienstnehmer der Bf. ab 1. April 2009 *unentgeltlich* einen Dienstausweis erwerben, der sie dazu berechtigte, die Verkehrsmittel der Bf. an allen Tagen außerhalb der Dienstzeit zu benutzen.

Zur Vorgeschichte dieses Falles wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. April 2023, Zl. Ra 2022/13/0085, sowie auf das BFG-Erkenntnis vom 3. Juni 2022, GZ. RV/7101963/2021, betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2019 verwiesen. Das BFG-Erkenntnis vom 3. Juni 2022, GZ. RV/7101963/2021, wurde betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG infolge eines aktenwidrigen Sachverhaltes aufgehoben.

1. abgabenbehördliche Prüfung 2005-2008 sowie USt-Nachschau 2009:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2005 bis 2008 sowie einer Umsatzsteuernachschau für 2009 wurde festgestellt, dass hinsichtlich der für *Lenker, Fahrer, Fahrausweiskontrollore* und *Werkstättenpersonal* bereitgestellten Fahrberechtigungen keine entsprechende Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt sei.

In den Zeiträumen 2005 bis 2008 sowie 1-3/2009 seien aufgrund der Betriebsvereinbarung 2003 *Fahrer, Lenker, Kontrolleure* und *Werkstättenpersonal*, die nach dem 30. Juni 2001 in ein Dienstverhältnis aufgenommen worden seien, berechtigt, aufgrund ihres **Dienstausweises** gegen einen monatlichen Beitrag iHv **EUR 12,50** (2005, 2006 und 1-5/2007) bzw. **EUR 14,30** (6-12/2007, 2008 und 1-3/2009) pro Monat und Dienstnehmer (für die Nutzung im Zeitraum 2005 bis 31. März 2009) die Verkehrsmittel der Bf. nebst dienstlichen Zwecken auch für private Zwecke zu verwenden. Der monatliche Beitrag iHv EUR 12,50 bzw. 14,30 sei von der Bf. im Gehaltswege einbehalten worden.

Ab 1. April 2009 habe aufgrund der weiteren Betriebsvereinbarung 2009 hingegen die Möglichkeit bestanden, *unentgeltlich* einen Dienstausweis zu erhalten, der es ermöglicht habe, alle Linien an allen Tagen, auch außerhalb der Dienstzeit zu benutzen.

Nach den Feststellungen der BP sei für den überwiegenden Teil der Fahrberechtigungen eine Eigenverbrauchsbesteuerung erfolgt, nicht jedoch für die den *Lenkern, Fahrern, Fahrausweiskontrolloren* und dem *Werkstättenpersonal* bereitgestellten Fahrberechtigungen.

Die für *Lenker, Fahrer, Fahrausweiskontrollore* 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.

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 2009 werden im Zuge der BP 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
Erhöhung Umsätze à 10% USt:	3.027.669,50

2. Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009:

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 entsprechend den Feststellungen der BP fest. Betreffend das Jahr 2009 erging mit 2. August 2012 ein endgültiger Umsatzsteuerbescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO, mit dem die Umsatzsteuer entsprechend den Feststellungen der BP festgesetzt wurde.

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

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2009 erhob die Bf. fristgerecht mit Eingabe vom 29. August 2012 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) und beantragte eine Abänderung der angefochtenen Bescheide. Diese Beschwerde richtet sich gegen die Berücksichtigung des Eigenverbrauchs in den streitgegenständlichen Jahren aus Fahrberechtigungen für Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrollleure und Werkstättenpersonal, die im Zeitraum 2005 bis 3/2009 gegen einen monatlichen Beitrag iHv EUR 12,50 (2005, 2006 und 1-5/2007) bzw. EUR 14,30 (6-12/2007, 2008 und 1-3/2009) und im Zeitraum 4-12/2009 unentgeltlich eingeräumt wurde.

Begründend wurde ausgeführt, hinsichtlich bestimmter Mitarbeiter (Lenker, Fahrer, Fahrausweiskontrollleure) erfolge keine Eigenverbrauchsbesteuerung, da die Benutzung der Verkehrsmittel in überwiegend 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 Fahrscheinkontrollleure 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 Kontrollleure 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.

Darüber hinaus wurden eine Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 Abs. 1 BAO und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

4. Stellungnahme der BP vom 19. Februar 2013:

Nach den Ausführungen der BP seien die Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. den Pauschbeträgen nach lit. b und c abgegolten. Etwaige Ersätze, Kostentragungen 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 Dienstausbübung 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 Fahrberechtigungen 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 Fahrberechtigungen ausgegangen, da die Bereitstellung von Freifahrten zur Dienstverrichtung nicht zwingend erforderlich sei.

5. Gegenäußerung vom 18. April 2013:

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.

6. 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 Störfungsfall 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 Personalablöse) 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 Personalablöse vorgesehen sein.
- An all diesen Örtlichkeiten könne es sowohl im Normal- als auch bei Zusatzdiensten nötig sein, Personalablösen 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 Personalablösestelle fahren würden.
- Auch könne – speziell bei geteilten Linien, wie zB der Linie 9 – eine Pause planmäßig am Expedit Westbahnhof vorgesehen sein, während die Bediensteten die nächste Personalablöse (idR in Störfungsfällen) 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 Personalablöseplätzen 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)

7. Eingabe vom 25. Mai 2022:

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

8. BFG-Erkenntnis vom 3. Juni 2022, GZ. RV/7101963/2021:

Mit BFG-Erkenntnis vom 3. Juni 2022, GZ. RV/7101963/2021, wurde im vorliegenden Fall in aktenwidriger Weise davon ausgegangen, dass auch in den Zeiträumen 2005 bis 2008 und 1-3/2009 den *Fahrern, Lenkern, Kontrolleuren* und dem *Werkstättenpersonal unentgeltlich* die Möglichkeit eingeräumt worden sei, alle Linien der Bf. an allen Tagen, auch außerhalb der Dienstzeit zu nutzen. Dabei blieb insbesondere der Umstand unberücksichtigt, dass die Dienstnehmer im Zeitraum 2005 bis 3/2009 nur gegen einen monatlichen Beitrag von EUR 12,50 (2005, 2006, 1-5/2007) bzw. EUR 14,30 (6-12/2007, 2008 und 1-3/2009) für den Erhalt eines Dienstausweises sämtliche Verkehrsmittel der Bf. in deren Freizeit benutzen können. Nur für den Zeitraum 4-12/2009 konnten die Dienstnehmer der Bf. einen Dienstausweis unentgeltlich erwerben, der sie dazu berechtigte, die (öffentlichen) Verkehrsmittel der Bf. an allen Tagen zu benutzen.

Demgemäß wurde ausgesprochen, dass es nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht erforderlich sei, den Fahrberechtigungen auch für Fahrten in der Freizeit und an dienstfreien Wochenenden zu erteilen, damit Fahrer/Lenker, Fahrausweiskontrollore 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 sei somit nicht gegeben.

Dessen ungeachtet seien Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrollore und Werkstättenpersonal in Ausübung ihres Dienstes während ihrer Dienstzeit im dienstlichen Auftrag unterwegs und würden sich für die von ihnen unternommene Dienstfahrten mit ihrem Dienstausweis legitimieren.

Die Einsatzbereitschaft der Mitarbeiter an den verschiedenen Antritts- und Endpunkten des Fahrdienstes sei losgelöst von der Frage zu sehen, ob Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrollore 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 sei, stehe 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.

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

Weiters überzeuge es nicht, dass technische Mängel vom Werkstättenpersonal bereits bei deren Fahrten von und zur Arbeitsstätte erkannt werden, als eine Behebung auftretender technischer Mängel ausschließlich in den Werkstätten der Bf. mit entsprechendem Werkzeug erfolgen könne.

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, sei nicht geeignet, Gratisfahrten in der Freizeit und an dienstfreien Wochenende zu rechtfertigen.

Die Nutzungsmöglichkeit sämtlicher Verkehrsmittel der Bf. durch Fahrer, Lenker, Fahrausweiskontrolleure und Werkstättenpersonal in der Freizeit und an Wochenenden aufgrund des Dienstausweises bzw. der Gratis-Jahreskarte begründe daher den Eigenverbrauchstatbestand iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994.

9. VwGH-Erkenntnis vom 19. April 2023, Zl. Ra 2022/13/0085:

Mit VwGH-Erkenntnis vom 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085, wurde das BFG-Erkenntnis vom 3. Juni 2022, GZ. RV/7101963/2021, betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2009 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufgehoben, da das Bundesfinanzgericht von einem aktenwidrigen Sachverhalt ausgegangen sei.

Insbesondere habe in den Jahren 2005 bis 2008 sowie im Zeitraum 1-3/2009 nur die Möglichkeit bestanden, für den Preis von monatlich **EUR 12,50 pro Dienstnehmer** alle Linien der Bf. an allen Tagen auch außerhalb der Dienstzeit zu nutzen. Hingegen habe seit 1. April 2009 die Möglichkeit bestanden, **unentgeltlich** einen Dienstausweis zu erhalten, der es ermöglicht habe, alle Linien an allen Tagen, auch außerhalb der Dienstzeit zu nutzen.

Soweit in den Zeiträumen 2005 bis 2008 und 1-3/2009 gegen einen monatlichen Beitrag von EUR 12,50 den Dienstnehmern die Nutzung sämtlicher Verkehrsmittel der Bf. in der Freizeit eingeräumt worden sei, liege eine sonstige Leistung gegen Entgelt iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 vor. Eine „Entnahme“ wäre demnach nur bei Fehlen einer Gegenleistung gegeben (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085).

Soweit im Zeitraum 4-12/2009 die Fahrberechtigungen unentgeltlich eingeräumt worden seien, liege eine Leistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 vor, wobei ein überwiegendes

betriebliches Interesse an der Erteilung von uneingeschränkten Fahrberechtigungen (auch) für Fahrten in der Freizeit nicht gegeben sei.

10. Eingabe vom 7. Juli 2023:

Mit Eingabe vom 7. Juli 2023 wird zum Beschwerdepunkt Eigenverbrauch iZm Gratisfahrten der Bediensteten festgehalten, dass in nachstehender Tabelle die Umsätze aus der *entgeltlichen Ausstellung* der Dienstausweise für den Zeitraum 2005 bis 2008 sowie 1-3/2009 ersichtlich seien:

Zeitraum:	2005	2006	2007	2008	1-3/2009:
Eigenverbrauch iZm Gratisfahrten	84.308,32	101.292,90	130.237,53	172.167,39	49.938,43

Es seien somit EUR 12,50 pro Mitarbeiter und Monat in den Zeiträumen 2005, 2006 und 1-5/2007 sowie EUR 14,13 (Anmerkung: EUR 14,30) pro Mitarbeiter und Monat in den Zeiträumen 6-12/2007, 2008 und 1-3/2009 verrechnet worden. Diese Umsätze seien bereits in den eingereichten Umsatzsteuererklärungen berücksichtigt worden.

In der nachfolgenden Tabelle 2 seien die Beträge dargestellt, um die die 10%igen Umsätze von der Außenprüfung erhöht worden seien, sowie jene Beträge, die von der BP für jene Mitarbeiter berücksichtigt worden seien, die entgeltlich einen Dienstausweis erworben haben:

Zeitraum:	2005	2006	2007	2008	1-3/2009:
Erhöhung der Umsätze lt. BP:	2.837.466,70	2.796.332,20	2.936.434,70	2.875.195,10	712.980,53
- Umsätze entgeltl. Dienstausweise:	- 327.168,00	- 404.359,20	- 516.626,58	- 485.366,75	- 134.167,97
Umsätze Gratisdienstausweise:	2.510.298,70	2.391.973,00	2.419.808,12	2.389.828,35	578.812,56

In der weiteren Tabelle seien die Umsätze aus der unentgeltlichen Einräumung von Fahrberechtigungen für den Zeitraum 4-12/2009 ersichtlich:

Zeitraum:	4-9/2009:
Erhöhung der Umsätze lt. BP:	2.314.688,97
- Umsätze entgeltl. Dienstausweise:	0,00
Umsätze Gratisdienstausweise:	2.314.688,97

Die weiteren Beschwerdepunkte betreffend Vorsteuerabzug aus verbilligten Mahlzeiten, das Beschwerdebegehren hinsichtlich des Grundsatzes von Treu und Glauben werde nicht weiter aufrechterhalten.

Da weiters die Entgelte betreffend die Beförderung von Hunden als Nebenleistung zur Personenbeförderung für das Jahr 2009 bisher nicht ziffernmäßig in Bescheidform berücksichtigt worden seien, werde dieses Beschwerdebegehren hinsichtlich des weiteren Beschwerdeverfahrens nicht aufrechterhalten.

11. Stellungnahme vom 25. Juli 2023:

Nach der Stellungnahme des Finanzamtes für Großbetriebe vom 25. Juli 2023 seien die dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegenden Umsätze aus der *unentgeltlichen Einräumung* von Fahrberechtigungen gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 für den Zeitraum 2005 bis 2008 um die nachstehend bezeichneten Beträge zu erhöhen:

Zeitraum:	2005	2006	2007	2008
Erhöhung der Umsätze lt. BP:	2.510.298,70	2.391.973,00	2.419.808,12	2.389.828,35

Zeitraum:	1-3/2009:
Erhöhung der Umsätze lt. BP:	578.812,56

Im Jahre 2008 sei zu beachten, dass die Zahlen lt. Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juli 2023 korrekt seien. Der Vorhalt des BFG vom 21. Juli 2023 weise hinsichtlich des Abzugspostens „*Ums. entgeltl. Dienstaussweis*“ einen Wert von EUR 458.366,75 aus. Der lt. BP ermittelte und mit der Bf. abgestimmte Abrechnungsbetrag betrage für das Jahr 2008 EUR 485.366,75. Dieser Betrag sei vom ursprünglichen Erhöhungsbetrag lt. Niederschrift vom 27. Juni 2012 zum Abzug zu bringen und ergebe einen Zurechnungsbetrag 2008 von EUR 2.389.828,35.

Für den Zeitraum 1-3/2009 seien in Zusammenhang mit dem entgeltlichen Erwerb eines Dienstaussweises gegen ein monatliches Entgelt von 14,30 pro Monat und Mitarbeiter die steuerbaren Umsätze und die mit 10% zu versteuernden Umsätze um den Betrag in Höhe von EUR 578.812,56 zu erhöhen.

Aus der unentgeltlichen Einräumung von Fahrberechtigungen gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 für den Zeitraum 4-12/2009 sei der steuerbare Umsatz und die mit 10% zu versteuernden Umsätze um EUR 2.314.688,97 zu erhöhen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, in welchem Ausmaß in den Zeiträumen 2005 bis 2008 und 1-3/2009 durch die Einräumung der Möglichkeit, dass *Fahrer, Lenker, Kontrollore* und *Werkstättenpersonal* eines öffentlichen Linienverkehrsunternehmens bei Erwerb des Dienstaussweises gegen einen monatlichen Beitrag pro Mitarbeiter von EUR 12,50 (2005, 2006 und 1-5/2007) bzw. EUR 14,30 (6-12/2007, 2008 und 1-3/2009) sämtliche Verkehrsmittel auch in der Freizeit und an Wochenenden benützen können, steuerbare Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 begründet wurden. Dies insbesondere, als für die vorstehenden Zeiträume kein Normalwert iSd § 4 Abs. 9 UStG 1994 anzusetzen war.

Für den Zeitraum 4-12/2009 konnten *Fahrer, Lenker, Kontrollore* und *Werkstättenpersonal* ab 1. April 2009 unentgeltlich einen Dienstaussweis erwerben, der sie dazu berechtigte, die öffentlichen Verkehrsmittel ihres Dienstgebers auch in der Freizeit und an Wochenenden

unentgeltlich zu benutzen. Für den Zeitraum 4-12/2009 ist somit strittig, ob ein überwiegendes Interesse des Dienstgebers gegeben war.

1. Sachverhalt:

Dem Kollektivvertrag unterworfenen Dienstnehmer, die nach dem 30. Juni 2001 in ein Dienstverhältnis aufgenommen wurden, hatten aufgrund der Betriebsvereinbarung 2003 bis inklusive 31. März 2009 die Möglichkeit, die Wiener Linien

- für dienstliche Zwecke *unentgeltlich* zu benutzen, sofern sie die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte *Arbeitskleidung/Uniform* trugen und
- zusätzlich
 - o einen *Mitarbeiterausweis* unentgeltlich zu erhalten, um die Wiener Linien (ausschließlich) zur Erfüllung der von ihrem Arbeitgeber aufgetragenen Fahrten zu benutzen, oder
 - o für den Preis von monatlich EUR 12,50 (bis 05/2007) bzw. EUR 14,30 (bis 03/2009) pro Mitarbeiter einen *Dienstausweis* zu erhalten, der es ihnen ermöglichte, alle in der entsprechenden Direktionsvereinbarung angeführten Linien an allen Tagen (auch außerhalb der Dienstzeit) zu benutzen.

Die monatlichen zu entrichtenden Beiträge iHv EUR 12,50 bzw. EUR 14,30 pro Mitarbeiter wurden im Wege des Lohnabzuges einbehalten.

Die Umsätze aus dem entgeltlichen Erwerb eines Dienstausweises in den Zeiträumen 2005 bis 2008 und 1-3/2009 wurden von der Bf. in den eingereichten jährlichen Umsatzsteuererklärungen 2005 bis 2009 berücksichtigt.

Aufgrund der weiteren Betriebsvereinbarung 2009 erhalten die vorstehend bezeichneten Mitarbeiter ab 1. April 2009 unentgeltlich einen Dienstausweis, der es ihnen ebenso ermöglichte, alle in der entsprechenden Direktionsvereinbarung angeführten Linien an allen Tagen (auch außerhalb der Dienstzeit) zu benutzen.

Für den Zeitraum 04-12/2009 ist strittig, ob die unentgeltliche Einräumung von Fahrberechtigungen eine Leistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 begründet, als diese dem Bedarf des Personals dienen, keine bloßen Aufmerksamkeiten vorliegen und auch für diesen Zeitraum kein überwiegendes betriebliches Interesse des Dienstgebers nachgewiesen wurde.

2. rechtliche Folgerungen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Nach § 3a Abs. 1a UStG 1994 idF BGBl I 134/2003 werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt: [...]

2. 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.

Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Zum Entgelt gehört nach Abs. 1 leg.cit. auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt.

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.

Im Falle des § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 bemisst sich der Umsatz nach den auf die Ausführung dieser Leistung entfallenden Kosten iSd § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994.

Ein Umsatz gegen Entgelt setzt voraus, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und einer tatsächlich vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung besteht. Ein solcher unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung tatsächlich den Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. VwGH 8.9.2021, Zl. Ro 2020/15/0011 mwN). Besteuerungsgrundlage ist die tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Die Gegenleistung kann auch unter den Selbstkosten liegen (vgl. VwGH 25.11.2015, Zl. 2012/13/0017 mwN).

In diesem Zusammenhang ist weiters zu beachten, dass ungeachtet des § 4 Abs. 1 UStG 1994 erst für Umsätze, die **nach dem 31. Dezember 2012** ausgeführt werden, nach § 4 Abs. 9 lit. a UStG 1994 der **Normalwert** die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke bildet, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf des Personals dienen, sofern das Entgelt niedriger ist als der Normalwert und der Leistungsempfänger nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Eine Leistung iSd § 3a Abs. 1a UStG 1994 liegt vor, wenn eine Leistung an den Arbeitnehmer primär zur *Deckung eines privaten Bedarfes* des Arbeitnehmers dient, also 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 23.2.2010, Zl. 2007/15/0073; 24.2.2011, Zl. 2010/15/0162).

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).

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).

Nach dem aufhebenden VwGH-Erkenntnis vom 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085, war im vorliegenden Fall ein *überwiegendes betriebliches Interesse* an der Erteilung von uneingeschränkten Fahrberechtigungen (auch) für Fahrten in der Freizeit *nicht gegeben*. Dies insbesondere, als keine besonderen Umstände vorliegen, die es gebieten würden, dass die Bf. als Dienstgeberin die Beförderung ihrer Dienstnehmer zur Arbeitsstätte und zurück sicherstellen müsste, da die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte jeweils mit den üblichen (hier überdies öffentlichen) Verkehrsmitteln zurückgelegt werden kann. Umso weniger ist es erforderlich, auch Fahrten in der Freizeit zu ermöglichen (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085).

Abweichend zu EuGH-Fillibeck wird in dem vorliegenden Fall – über die Beförderung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinaus – auch die Nutzung in der Freizeit ermöglicht und kann der persönliche Vorteil des Arbeitnehmers keineswegs als nebensächlich angesehen werden (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085). Des Weiteren ist auch nicht erkennbar, dass durch die Erteilung von Fahrberechtigungen an die Arbeitnehmer ein Vorteil in Form von Aussicht auf eine Steigerung ihres Umsatzes aufgrund größerer Motivation verschafft würde.

Für die Zeiträume 2005 bis 2008 und 01-03/2009 ist zu beachten, dass die Linien der Bf. von deren Dienstnehmern außerhalb der Dienstzeit nur dann genutzt werden konnten, wenn hierfür ein monatliches Entgelt iHv EUR 12,50 (in den Zeiträumen 2005 bis 2006 und 1-5/2007) bzw. EUR 14,30 (in den Zeiträumen 6-12/2007, 2008 und 1-3/2009) pro Dienstnehmer geleistet wurde. Es handelt sich daher um eine sonstige Leistung gegen Entgelt iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994, wo der verbilligte Tarif für die Mitarbeiter die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer bildete und die Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 im Zeitraum 2005 bis einschließlich 03/2009 noch nicht anwendbar war (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085). Darüber hinaus war ein zusätzlicher Eigenverbrauch (basierend auf den Kosten) nicht anzunehmen.

Die dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegenden Umsätze im Zeitraum 2005 bis 2008 werden daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	2005	2006	2007	2008
Erhöhung Umsätze à 10% lt. BP:	2.837.466,70	2.796.332,20	2.936.434,70	2.875.195,10
- Umsätze entgeltl. Dienstausschuss:	- 327.168,00	- 404.359,20	- 516.626,58	- 485.366,75

Umsätze à 10% USt - Gratis-DA:	2.510.298,70	2.391.973,00	2.419.808,12	2.389.828,35
---------------------------------------	---------------------	---------------------	---------------------	---------------------

Für das Jahr 2009 ist zu beachten, dass im Zeitraum 1-3/2009 und damit im Geltungszeitraum der Betriebsvereinbarung 2003 *Fahrer, Lenker, Kontrolleure und Werkstättenpersonal* gegen einen monatlichen Beitrag von EUR 14,30 pro Mitarbeiter einen Dienstausweis erwerben konnten, der sie zur Nutzung der (öffentlichen) Verkehrsmittel der Bf. auch in der Freizeit und an den Wochenenden berechnete.

Aufgrund der weiteren Betriebsvereinbarung 2009 konnten ab 1. April 2009 die Mitarbeiter der Bf. **unentgeltlich** einen Dienstausweis der Bf. erwerben, der sie ebenso zur unentgeltlichen Nutzung der (öffentlichen) Verkehrsmittel der Bf. an allen Tagen auch in der Freizeit berechnete.

Soweit aufgrund der weiteren Betriebsvereinbarung 2009 ab 1. April 2009 von den Mitarbeitern der Bf. Dienstausweise der Bf. *unentgeltlich* erworben werden konnten, die es ihnen ermöglichten, die (öffentlichen) Linien der Bf. unentgeltlich in der Freizeit und auch an Wochenende zu benutzen, begründete dieser Umstand einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch bzw. eine Leistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 für den Bedarf des Personals (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085). Dies insbesondere, als für diese Leistungen im vorliegenden Fall kein überwiegendes betriebliches Interesse an der Erteilung der uneingeschränkten Fahrberechtigungen nachgewiesen werden konnte auch keine Aufmerksamkeiten iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 vorlagen (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085).

Die Umsätze aus der unentgeltlichen Einräumung von Fahrberechtigungen für den Zeitraum 4-12/2009 betragen nach der Eingabe vom 25. Juli 2023 wie folgt:

Zeitraum:	Betrag
1-3/2009 Erhöhung Umsätze lt. BP:	578.812,56
4-9/2009 Erhöhung der Umsätze lt. BP:	2.314.688,97
- Umsätze entgeltl. Dienstausweise:	0,00
Umsätze Gratisdienstaussweise:	2.893.501,53

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009:

Die Bemessungsgrundlagen zur Umsatzsteuer 2005 bis 2009 werden daher wie folgt ermittelt:

Gesamtbetrag d. Entgelte:	2005	2006	2007	2008
Gesamtbetrag d. Entg. lt. BP:	374.087.436,74	454.628.989,85	404.103.568,55	431.150.621,56
Umsätze Fahrberechtigungen:	- 327.168,00	- 404.359,20	- 516.626,58	- 485.366,75
Gesamtbetrag d. Entg. lt. BFG:	373.760.268,74	454.224.630,65	403.586.941,97	430.665.254,81

Umsätze à 10% USt:	2005	2006	2007	2008
Umsätze à 10% lt. BP:	302.694.477,24	313.900.913,50	335.577.036,40	365.564.577,28
Umsätze Fahrberechtigungen:	- 327.168,00	- 404.359,20	- 516.626,58	- 485.366,75

Umsätze à 10% lt. BFG:	302.367.309,24	313.496.554,30	335.060.409,82	365.079.210,53
-------------------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Bezeichnung:	2009	Bezeichnung:	2009
Umsätze Fahrberechtig. lt. BP:	- 3.027.669,50	Umsätze 2009 à 10% USt:	363.682.549,74
Ums. Fahrberechtig. 4-12/2009:	+ 2.893.501,53	Reduzierung Umsätze á 10% USt:	- 134.167,53
Reduzierung Umsätze à 10% USt:	- 134.167,97	Umsätze 2009 à 10% USt lt. BFG:	363.548.381,77

Bezeichnung:	2009
Gesamtbetrag d. Entgelte lt. BP:	443.599.268,80
Reduzierung Umsätze 1-3/2009:	- 134.167,53
Gesamtbetrag d. Entgelte lt. BFG:	443.465.100,83

4. 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 diese Entscheidung in der Frage der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage beim entgeltlichen Erwerb eines Dienstaussweises gegen ein monatliches Entgelt durch Dienstnehmer, der die uneingeschränkte Nutzung der (öffentlichen) Verkehrsmittel in der Freizeit und an Wochenenden durch Dienstnehmer ermöglichte, der Rechtsprechung des VwGH folgt (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085).

Soweit im vorliegenden im Fall im Zeitraum 04-12/2009 durch die unentgeltliche Ausgabe von Dienstaussweisen, welche die uneingeschränkte Nutzung der (öffentlichen) Verkehrsmittel in der Freizeit und an Wochenenden durch Dienstnehmer ermöglichten, ein Eigenverbrauch bzw. eine sonstige Leistung iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 begründet wurde, folgt dieses Erkenntnis ebenso der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.4.2023, Zl. Ra 2022/13/0085).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 27. Juli 2023