

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Christoph Sprenger, Kandaharweg 15, 6580 St. Anton, über die Beschwerden vom 20. Oktober 2015 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 21. September 2015 betreffend Umsatzsteuer 2009 bis 2012 und vom 25. September 2015 betreffend Umsatzsteuer 2013 und 2014, sowie über die Beschwerden vom 6. April 2018 gegen die Bescheide vom 6. März 2018 betreffend Umsatzsteuer 2015 und 2016, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin (eine KG) betreibt eine Schischule. In den streitgegenständlichen Jahren wurden von der Schischule Unterkünfte für die Schilehrer angemietet und den Schilehrern zur Nächtigung zur Verfügung gestellt.

Dabei wurden den Ferialschilehrerin (Schüler und Studenten) die Unterkünfte unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Saisonschilehrer (Angestellte) bezahlten in den Streitjahren 3 bis 7,60 bzw pro Nacht. Den Gesellschafterschilehrern wurden seit der Wintersaison 2010 15 € pro Nächtigung in Rechnung gestellt (zuvor ebenfalls € 3 €). Aus den Eingangsrechnungen betreffend Anmietung der Zimmer wurde von der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend gemacht und die von den Skilehrern bezahlten Entgelte der Umsatzsteuer unterzogen.

2. Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend Umsatzsteuer „7/2009-5/2010“ wurde von der Prüferin gem. Tz 2 des BP-Berichtes vom 6. September 2010 nachstehende Feststellung getroffen:

„Tz. 2 Eigenverbrauch Beherbergung Schilehrer

Gem. Tz. 70 der UStRL 2000 handelt es sich im Falle einer unentgeltlichen Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und sohin grundsätzlich um einen Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994. Aufwendungen des Arbeitgebers, für die der Arbeitnehmer eine Gegenleistung (in Form von Geld oder Arbeitsleistung) erbringt, erfolgen im Rahmen eines Leistungsaustausches und sind als Lieferungen oder sonstige Leistungen umsatzsteuerbar. Aufwendungen, die ausschließlich oder ganz überwiegend im Interesse des Arbeitsgebers liegen, führen sowohl nach innerstaatlichen als auch nach EG- Recht weder zu einem Leistungsaustausch noch zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung. Eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a Abs. 1 a UStG 1994 idF BGBl I 134/2003 (ab 1.1.2004) liegt daher nur vor, wenn der Arbeitgeber eine Zuwendung macht, die überwiegend im Interesse des Arbeitnehmers liegt, d.h. dem Arbeitnehmer in seiner privaten Sphäre ein Bedarfsdeckender Nutzen zukommen muss, ohne vom Arbeitnehmer eine spezielle Gegenleistung zu erhalten (vgl. Ruppe, UStG3, § 3, Tz 237). Durch die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer Unterkunft erbringt das Unternehmen eine sonstige Leistung an seine Dienstnehmer, die im überwiegenden Interesse der Arbeitnehmer gelegen ist, weil dadurch den Dienstnehmern ein in ihrer Privatsphäre gelegener Bedarfsdeckender Nutzen zukommt, ohne dass der Arbeitgeber (Unternehmer) eine spezielle Gegenleistung erhält (siehe Ausführungen zu Punkt 4.1 bis 4.4 und 5.1). Damit erbringt der Unternehmer aber eine sonstige Leistung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegt, weil diese sonstige Leistung im überwiegenden Interesse des Arbeitnehmers erbracht wird und daher ein Eigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 vorliegt.

.....“

3. Anlässlich einer weiteren u.a. die Umsatzsteuer 2009 bis 2012 umfassenden Außenprüfung wurde in der Tz 4. des BP-Berichtes vom 17. September 2015 nachstehende Feststellung getroffen:

„Tz. 4 Schilehrerunterkünfte**Sachverhalt:**

Die Skischule x stellt einem beträchtlichen Teil der Schilehrer während der Zeit ihrer Beschäftigung eine Unterkunft zur Verfügung. Für die Zurverfügungstellung dieser Unterkünfte verrechnet die Schischule unterschiedliche hohe Entgelte an die Schilehrer. Ferialschilehrer, diese sind üblicherweise Schüler und Studenten werden die Unterkünfte unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Saisonschilehrer (Angestellte) bezahlen pro Nacht 3 €. Den Gesellschafterschilehrer werden seit der Wintersaison 2010 15 € je Nächtigung in Rechnung gestellt (zuvor ebenfalls 3 €).

Rechtliche Würdigung:

Beim Unterricht der Schilehrer liegen grundsätzlich keine langen und untypische Arbeitszeiten vor, die eine Unterkunft in der unmittelbaren Nähe der Einsatzgebietes erfordern würden. Die Tätigkeit wird üblicherweise über einen längeren Zeitraum am jeweils selben Ort ausgeübt, sodass es auch nicht erforderlich ist, für wechselnde Einsatzorte jeweils neue Unterkünfte zu besorgen. Es ist somit nicht ersichtlich, warum nur der Dienstgeber (Schischule) eine im Hinblick auf eine zumutbare Erreichbarkeit der Arbeitsstätte - geeignete Unterkunft bieten konnte. Vielmehr ist es Sache des Arbeitnehmers sich unter Berücksichtigung des Ortes der Arbeitsstelle den Standort der Unterkunft zu wählen. Lediglich unter besonderen Umständen ist die Erbringung der Unterkunft im überwiegenden Interesse des Dienstgebers liegend zu sehen. Diese besonderen Umstände (z. B. unregelmäßige Arbeitszeiten, regelmäßig bis spät in die Nacht dauernde Dienstzeiten und somit fast nahezu ständige Verfügbarkeit) können im gegenständlichen Fall nicht angenommen werden. Die Anmietung der Schilehrerunterkünfte ist somit grundsätzlich nicht im ausschließlichen bzw. nahezu ausschließlichen Interesse des Betriebes.

Unterkünfte für Arbeitnehmer:

Die gegenständliche Zurverfügungstellung der Unterkünfte an die Arbeitnehmer (Saison- und Ferialschilehrer) stellt aufgrund des nicht geleisteten bzw. nur geringen (symbolischen) Kostenbeitrages (max 3 €) einen unentgeltlichen Vorgang dar. Es waren somit grundsätzlich die Voraussetzungen für eine Eigenverbrauchbesteuerung gegeben. Wenn jedoch bereits zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges feststeht, dass diese Leistung ausschließlich für einen Eigenverbrauch verwendet wird, dann wurde die Leistung nicht für das Unternehmen bezogen. Es ist somit der Vorsteuerabzug nicht möglich und auch keine ustpflichtige Eigenverbrauchsbesteuerung erforderlich.

Unterkünfte für Gesellschafter:

Die angemieteten Unterkünfte wurden nicht im ausschließlichen oder ganz überwiegenden Interesse des Unternehmens (Skischule) angemietet, sondern im Interesse der Gesellschafterschilehrer. Die Leistung (Anmietung der Zimmer) wurde somit nicht für das Unternehmen bezogen. Ein Vorsteuerabzug steht somit auch in diesen Fällen nicht zu. Die im Zusammenhang mit den Schilehrerunterkünften geltend gemachten Vorsteuerbeträge sind somit zur Gänze nicht abzugsfähig. Die Verustung der Entgelte für die Zurverfügungstellung der Unterkünfte an die Schilehrer ist zu stornieren.“

4. In weiterer Folge erließ die Abgabenbehörde den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, im wiederaufgenommenen Verfahren jeweils mit Ausfertigungsdatum 21. bzw. 25. September 2015 die im Spruch genannten Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2014.

5. Gegen diese Bescheide wurde von der steuerlichen Vertretung jeweils mit Schreiben vom 20. Oktober 2015 Beschwerde erhoben und wurde beantragt, den gesamten Vorsteuerabzug für die angemieteten Dienstnehmerunterkünfte anzuerkennen. Die Zurverfügungstellung von Unterkünften durch den Dienstgeber an den Dienstnehmer sei im ggst Sachverhalt betriebsnotwendig, entgeltlich und somit kein Eigenverbrauch iSd § 3a UStG. Dies deshalb, weil in der gesamten Skiregion die Preise für Wohnraum sehr hoch seien, weil versucht werde, jeden bewohnbaren Raum für die Gästebeherbergung zu nutzen. In der gesamten Region gäbe es kaum Mietwohnungen und ebensowenig leistbare Wohneinheiten für Mitarbeiter, weshalb die jeweiligen Dienstgeber Räumlichkeiten bzw. Gebäude anmieten und den Dienstgebern Zimmer zur Verfügung stellen würden. Die Skischule sei auf nicht regional ansässige Mitarbeiter angewiesen, da andernfalls der Bedarf an Skilehrern nicht abgedeckt werden könnte. Damit sei die Unterbringung von Mitarbeitern im Ort zu günstigen Preisen betriebsnotwendig. Laut der RZ 367 UStR sei zur Frage der Abgrenzung zu entgeltlichen Vorgängen zu prüfen, ob der Unternehmer einen niedrigeren Preis aus betrieblichen Gründen angesetzt habe. Den Skilehrern sei als Kostenbeitrag für die Doppelzimmer in den Saisons 2009/2010 und 2010/2011 EUR 3,00 pro Tag (das sind EUR 90,00 pro Monat), in der Saison 2011/2012 EUR 3,50 (das sind EUR 105,00 pro Monat), in der Saison 2012/2013 EUR 5,00 (das sind EUR 150,00 pro Monat) und in der Saison 2013/2014 EUR 5,10 (das sind EUR 153,00 pro Monat) vom Lohn abgezogen. Ein Skilehrer habe kein Interesse zu arbeiten, wenn er für die Unterbringung ortsübliche Preise zahlen muss, weshalb die Skischule gezwungen sei, günstige Zimmer zu einem Preis von ca. 20 € pro Nacht anzumieten und diese den Skilehrern zu einem günstigeren Preis zur Verfügung zu stellen, weshalb ein entgeltlicher Vorgang vorliege, zumal es sich bei den Unterkünften um kleine und einfache Zimmer (sog Burschenzimmer) handle, die lediglich für die Saison genutzt werden. Auch in der Entscheidung des EuGH vom 20.01.2005, Rs C-412/03, Hotel Scandic Gasaback, werde vom EuGH bejaht, dass eine geringfügige Gegenleistung als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage gelte. Die Rechtsprechung des EuGH zu „Fillibeck“ (EuGH von 16.10.1997, Rs C-258/95) sage aus, dass Leistungen an Arbeitnehmer, denen eindeutig ein Austauschverhältnis zugrunde liege - dh der

Leistung des Arbeitgebers steht ein Barentgelt des Arbeitnehmers oder auch ein Teil der Arbeitsleistung gegenüber, nach dem allgemeinen Tatbestand als Lieferungen oder Dienstleistungen einzustufen seien. Im Fall eines Barentgeltes bilde dieses die Bemessungsgrundlage, selbst wenn es unter den Selbstkosten des Unternehmers liege; es liege kein Eigenverbrauch vor (Ruppe, Umsatzsteuergesetz, TZ 122/1, § 1 UStG , erster Teilstrich).

6. Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 27. Februar 2018 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2013 bzw. vom 1. März 2018 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2014 wurden die in Beschwerde gezogenen Bescheide abgeändert.

7. In der Bescheidbegründung betreffend die Beschwerdeverentscheidungen vom 28. Februar 2018 wurde zu den Sachbescheiden weiters Nachstehendes ausgeführt:

„Sachbescheid:

Vorsteuerabzug für angemietete Personalunterkünfte:

Die Anmietung der Personalzimmer durch die Mitbeteiligten dient den Zwecken Unternehmens und stellt somit eine bezogene Leistung im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 dar. Somit steht der Vorsteuerabzug für diese bezogene Leistung zu. Die Vorsteuer aus der Anmietung der Schilehrerunterkünfte wurde entsprechend den vorgelegten berechtigten Rechnungen errechnet.

Entgeltlichkeit:

Hinsichtlich des der Zurverfügungstellung der Unterkünfte an die Schilehrer liegt im gegenständlichen Fall keine entgeltliche Leistungserbringung vor, da die tatsächlichen Zahlungen unter den Selbstkosten liegen und dieser niedrige Preis aus außerbetrieblichen Motiven gewährt wird (siehe auch nachfolgende Ausführungen). Die vereinnahmten Entgelte aus der Vermietung der Schilehrerzimmer unterliegen somit nicht der Umsatzsteuer.

Leistung im Sinne des § 3a Abs 1a UStG 1994:

Gemäß § 3a Abs. 1a ist die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, sowie die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen, einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. Eine Leistung im Sinne des § 3a 1 UStG liegt vor, wenn eine Sachzuwendung an den Arbeitnehmer primär zur Deckung eines privaten Bedarfes des Arbeitnehmers dient, das heißt dem Arbeitnehmer in seiner privaten Sphäre ein bedarfsdeckender Nutzen zukommt. Dient eine Leistung des Unternehmens zwar der Deckung privater Bedürfnisse der Arbeitnehmer, überwiegen aber die betrieblichen Interessen des Unternehmers, liegt keine Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1a UStG vor. So sind beispielsweise Unternehmer im

*Gastgewerbe aufgrund langer oder untypischer Arbeitszeiten daran interessiert, ihrem Personal im eigenen Haus eine Unterkunft zu gewahren, sodass solche Zuwendungen im überwiegenden betrieblichen Interesse liegen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 23.1.2013, 2010/15/0051, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des EuGH ausgeführt hat, ist es Sache des Arbeitnehmers, unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstatte den Standort seiner Wohnung zu wählen. Die Zurverfügungstellung einer Unterkunft dient daher unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers. Lediglich unter besonderen Umständen ist die Überlassung einer Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liegend anzusehen. Das Vorliegen solcher Umstände hat der Verwaltungsgerichtshof für die Zurverfügungstellung von Personalunterkünften an Schilehrer im oben zitierten Erkenntnis verneint. Begründend hat er darauf verwiesen, dass der Unterricht der Schilehrer innerhalb der Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe erfolgt und damit - anders als im Gastgewerbe - keine langen oder untypischen Arbeitszeiten vorliegen. Darüber hinaus handelt es sich bei der Tätigkeit für die Schischule um eine Tätigkeit, die **üblicherweise über einen längeren Zeitraum** jeweils vom selben Ort ausgeführt wird, sodass es nicht erforderlich ist, für wechselnde Einsatzorte jeweils neue Unterkünfte zu besorgen. Weiters ist nicht ersichtlich, dass nur der Arbeitgeber einer - im Hinblick auf eine zumutbare Erreichbarkeit der Arbeitsstatte - geeignete Unterkunft bieten konnte und es den Arbeitnehmern - allenfalls mit Unterstützung des Unternehmers - nicht möglich wäre, selbst für eine Unterbringung in zumutbarer Nahe zu Arbeitsplatz zu sorgen. Im gegenständlichen Fall wurden keine nennenswerten Unterschiede auf Sachverhaltsebene zu dem obigen Erkenntnis zugrunde liegenden Fall festgestellt.*

*Die Anmietung der Personalzimmer stellt somit gegenständlich eine für das Unternehmen erbrachte Leistung dar (Vorsteuerabzug steht somit zu). Allerdings liegt in der unentgeltlichen Zurverfügungstellung der Zimmer an das Personal auch eine steuerpflichtige Leistung der Mitbeteiligten im Sinne des § 3a Abs. 1a UStG vor (siehe auch VwGH vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0083). Die Vorsteuern aus der Anmietung der Schilehrzimmer waren somit zu gewähren. Die **Kosten** der Anmietung der Schilehrerunterkünfte sind jedoch als Leistung gemäß § 3a Abs 1a Z2 UStG 1994 zu qualifizieren und daher zu verusten. Die neuen Besteuerungsgrundlagen wurden auf Grundlage der vorgelegten Unterlagen unter Mitarbeit Ihres steuerlichen Vertreters ermittelt.“*

8. Mit Ausfertigungsdatum 6. März 2018 erließ das Finanzamt unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht weiters Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2015 und 2016.

9. Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 27. bzw. 28. März 2018 wurde ein Vorlageantrag betreffend die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2014 eingebracht.

10. Mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 6. April 2018 wurde gegen die im Spruch angeführten Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2015 und 2016 Beschwerde erhoben und der Antrag gestellt, keine Beschwerdeverentscheidung gem. § 262 BAO zu erlassen.

11.) Im Rahmen eines Erörterungstermines legten die Vertreter der Beschwerdeführerin Fotos einiger Personalzimmer vor und erläuterten neuerlich, dass die Anmietung der Personalunterkünfte für die Skischule unumgänglich sei, da der Großteil der Unternehmungen in x ebenso Personalunterkünfte für ihre Arbeitnehmer anmieten würden und es den einzelnen Skilehrern nicht möglich sei, solche „Schlafstellen“ zu für sie leistbaren Beträgen anzumieten.

1. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat im Streitzeitraum einem beträchtlichen Teil der Schilehrer während der Zeit ihrer Beschäftigung eine Personalunterkunft zur Verfügung gestellt. Der Anteil der einheimischen Skilehrer war gering. Der Betrieb der Schischule wäre ausschließlich mit einheimischen bzw. in der näheren Umgebung wohnhaften Schilehrern nicht möglich gewesen. Die meisten Schilehrer stammten aus dem Ausland bzw. aus Orten im Inland, deren Entfernung zur Gemeinde x eine tägliche Rückkehr nicht zuließ. Den „Ferialschilehrern“, in der Regel Schüler und Studenten, die nur während der Weihnachtsferien und/oder während der Semesterferien und/oder der Osterferien tätig sind, wurden die Unterkünfte unentgeltlich zur Verfügung gestellt. Den Saisonskilehrern, also den während der Wintersaison durchgehend beschäftigten Skilehrern, wurden von der Beschwerdeführerin für die Unterkunft in den Saisonsen 2009/2010 und 2010/2011 3 € pro Tag (90 € pro Monat), in der Saison 2011/2012 3,50 € (105 € pro Monat), in der Saison 2012/2013 5 € (150 € pro Monat) und in der Saison 2013/2014 5,10 € (153 € pro Monat), in der Saison 2014/2015 7,50 € (das sind 225 € pro Monat), in der Saison 2015/2016 7,60 € (das sind 228 € pro Monat) und in der Saison 2016/2017 7,80 € (das sind 234 € pro Monat) im Wege des Lohnabzuges verrechnet. Den Gesellschafterschilehrern wurden seit der Wintersaison 2010 € 15 je Nächtigung verrechnet (zuvor ebenfalls 3 €).

Um den Skilehrern die Zimmer zu für sie leistbaren Preisen zur Verfügung stellen zu können, mietet die Skischule diese Personalunterkünfte (u.a. ein gesamtes Gebäude) an, da eine Anmietung durch die Skilehrer nicht möglich ist. Dies deshalb, da die Vermieter der Unterkünfte eine pauschale Anmietung durch die Skischule bevorzugen, um das Vermietungsrisiko an die Skischule überwälzen zu können, da die Schischule das Mietentgelt unabhängig von einer Belegung des Bettes zu entrichten hat. Dabei wird die Miete von den Vermietern anhand der Anzahl der Betten, unabhängig von deren Belegung ermittelt. Die

Preisgestaltung ist dabei auch von der Saison abhängig. In der Skigebietsregion gibt es für die Skischulen und anderen Betriebe marktübliche Anmietungspreise für diese Zimmer. Dieser lag im Streitzeitraum bei 20 € bis 25 pro Bett, unabhängig von der Belegung. Auch andere Hotelbetreiber und Betreiber von unterschiedlichen Handelsgeschäften mieten für ihre Mitarbeiter solche Zimmer bzw. Betten an. Da die Nachfrage nach derartigen Unterkünften seitens der diversen Betriebe sehr hoch ist, wird von der Beschwerdeführerin jedes angebotene Zimmer in Anspruch genommen.

Aus den im Rahmen eines Erörterungstermin vorgelegten Fotos der Zimmer ist ersichtlich, dass es sich hierbei um sehr kleine, äußerst einfach ausgestattete Zimmer (rund 15 m² groß) mit zwei Betten und Nachtkästchen im Stil der 60iger Jahre, mit Kästen zur Unterbringung der Kleidung auf den Gängen, mit Gemeinschaftsduschen und einer Gemeinschaftsküche für 37 Betten, handelt.

Die Entlohnung der Skilehrer ist abhängig von deren jeweiligen Ausbildung (Ferialskilehrer meist ohne Ausbildung, Skilehreranwärter, Landesskilehrer, staatlicher Skilehrer).

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist zwischen den Parteien unstrittig und ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens.

3. Rechtslage

1) Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

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

Auch Sachleistungen, die der Unternehmer seinen Arbeitnehmern gegen Entgelt erbringt, können den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erfüllen.

Nach § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

Dieses Entgelt muss keine äquivalente Gegenleistung darstellen (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5, § 4 Tz 15).

3) Nach § 3a Abs. 1a UStG 1994 in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung bis 2012 werden einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt:

1. Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, sowie für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;

2. die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, sowie für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Für die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes gilt die Ziffer 1 nicht. Nach § 12 Abs. 3 Z 4 UStG 1994 ist jedoch die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen sowie für die Einfuhr von Gegenständen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1a Z 1 genannten Zwecke steht, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

4) Gemäß § 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994 bemisst sich der Umsatz im Falle des § 3a Abs. 1a Z 1 und 2 nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten (siehe dazu Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 4. Auflage, § 4 Tz 176).

5) Gem. § 4 Abs. 9 lit a UStG 1994 (anzuwenden ab 2013) ist ungeachtet Abs. 1 der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist;

„Normalwert“ ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung auf derselben Absatzstufe, auf der die Lieferung oder sonstige Leistung erfolgt, an einen unabhängigen Lieferer oder Leistungserbringer zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leistungen zu diesem Zeitpunkt unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Kann keine vergleichbare Lieferung oder sonstige Leistung ermittelt werden, ist der Normalwert unter sinngemäßer Anwendung von Abs. 8 lit. a und b zu bestimmen.

6) Eine Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1a UStG 1994 liegt vor, wenn eine Sachzuwendung an den Arbeitnehmer primär zur Deckung eines privaten Bedarfes des Arbeitnehmers dient, das heißt dem Arbeitnehmer in seiner privaten Sphäre ein bedarfsdeckender Nutzen zukommt. Leistungen, die zwar für 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. Dient eine Leistung des Unternehmers zwar der Deckung privater Bedürfnisse der Arbeitnehmer, überwiegen aber die betrieblichen Interessen des Unternehmers, liegt keine Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1a UStG 1994 vor.

Die Zurverfügungstellung einer Unterkunft dient unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers. Lediglich unter besonderen Umständen ist die Bereitstellung der Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liegend anzusehen. So sind beispielsweise Unternehmer im Gastgewerbe auf Grund langer oder untypischer Arbeitszeiten sowie Wochenend- und Feiertagsarbeit daran interessiert, ihrem Personal im eigenen Haus Verpflegung und Unterkunft zu gewähren, sodass solche Zuwendungen im überwiegenden betrieblichen Interesse liegen (VwGH 23.1.2013, 2010/15/0051, mit Hinweis auf die Vorjudikatur sowie auf EuGH 16.10.1997, C-258/95, Fillibeck).

Das Vorliegen solcher Umstände hat der Verwaltungsgerichtshof für die Zurverfügungstellung von **unentgeltlichen** Personalunterkünften an Schilehrer verneint. Begründend hat er darauf verwiesen, dass der Unterricht der Schilehrer innerhalb der Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe erfolgt und damit - anders als bei Arbeitnehmern im Gastgewerbe - keine langen oder untypischen Arbeitszeiten vorliegen. Darüber hinaus handelt es sich bei der Tätigkeit für die Schischule um eine Tätigkeit, **die über einen längeren Zeitraum** jeweils vom selben Ort aus ausgeführt wird, sodass es nicht erforderlich ist, für wechselnde Einsatzorte jeweils neue Unterkünfte zu besorgen, was im Hinblick auf die Gestaltung der Arbeitsausübung durch den Arbeitgeber die Zurverfügungstellung der Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Arbeitgebers erscheinen lassen könnte. Weiters ist nicht ersichtlich, dass nur der Arbeitgeber eine - im Hinblick auf eine zumutbare Erreichbarkeit der Arbeitsstätte - geeignete Unterkunft bieten könnte und es den Arbeitnehmern - allenfalls mit Unterstützung des Arbeitgebers - nicht möglich wäre, selbst für eine Unterbringung in zumutbarer Nähe zum Arbeitsplatz zu sorgen (VwGH 29. März 2017, Ra 2015/15/0083).

4. Erwägungen

1. Im Streitfall wurden die Zimmer den Ferialskilchlehrern unentgeltlich und den Saisonskilchlehrern bzw. den an der Gesellschaft beteiligten Skilehrer gegen ein Entgelt zur Verfügung gestellt..
2. Dass die Anmietung der Personalzimmer durch die Beschwerdeführerin Zwecken des Unternehmens dient (vgl Ruppe/Achatz, UStG4 § 12 Rz 102 ff) und daher eine für das Unternehmen der Beschwerdeführerin bezogene Leistung im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 darstellt, ist zwischen den Parteien nunmehr unstrittig (siehe dazu auch VwGH vom 29. März 2017, Ra 2015/15/0083).

3. Strittig ist hingegen zum einen, ob in der **unentgeltlichen** Zurverfügungstellung der Zimmer an die Ferialskilehrer im konkreten Fall eine steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1a Z 2 USTG 1994 vorliegt bzw. ob auch bei der **entgeltlichen** Überlassung der Zimmer an die Saisonskilehrer eine steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1a Z 2 USTG 1994 vorliegt.

4. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist zu berücksichtigen, dass auf Sachverhaltsebene in Bezug auf die Ferialskilehrer ein nennenswerter Unterschied zu dem dem Revisionsverfahren zu Ra 2015/15/0083m, zugrunde liegenden Sachverhalt vorliegt und zwar insoweit, als die Ferialskilehrer im Beschwerdeverfahren nicht über einen längeren Zeitraum für die Schischule tätig waren, sondern lediglich nur in den Weihnachts- und/oder Semester- und/oder Osterferien, also jeweils nur wenige Tage. Den ausschließlich nur in der Weihnachts- und/oder Semester- und/oder Osterferien tätigen Skilehrern wäre es aber nicht möglich gewesen, selbst für eine Unterbringung bzw. Nächtigungsmöglichkeit in der Nähe des Beschäftigungsortes zu für die Skilehrer akzeptablen Preisen zu sorgen, da zu diesen Zeiten in der renommierten Skiregion naturgemäß Hauptsaison herrscht und die Zimmerpreise zu dieser Zeit extrem hoch sind und die günstigen Schlafstellen von den Vermietern den diversen Unternehmungen pauschal zur Anmietung angeboten werden, um das Leerstandsrisiko auf die mietenden Unternehmungen überwälzen zu können. Müssten daher die Ferialskilehrer in dieser Region selbst für eine Nächtigungsmöglichkeit Sorge tragen, müssten sie aufgrund der hohen Unterbringungspreise (derartig einfach ausgestattete Zimmer, wie den Ferialskilehrern von der Skischule zur Verfügung gestellt wurden, sind in der Region außer über die Skischule gar nicht buchbar) den Großteil ihres Verdienstes für die Unterbringung aufwenden, weshalb die Ferialskilehrer diese Tätigkeit nicht ausüben würden. Nur der Skischule ist und war es möglich, aufgrund der Anmietung eines gesamten Gebäudes mit einer Vielzahl von sehr einfach ausgestatteten Doppelzimmern, den Saisonskilehrern für eine Unterkunft zu sorgen.

Im Beschwerdefall wurden insoweit die privaten Interessen der Arbeitnehmer an einer Nächtigungsmöglichkeit durch den von der Beschwerdeführerin verfolgten betrieblichen Zweck, mit der Bereitstellung von Personalunterkünften genügend (auswärtige) Ferialskilehrer akquirieren zu können, bei weitem überlagert, sodass ein überwiegendes Interesse der Beschwerdeführerin an der unentgeltlichen Überlassung der Personalunterkünfte an die nur wochenweise beschäftigten Ferialskilehrer bestand. Bei der Interessensabwägung war auch zu berücksichtigen, dass es sich nur um einfache, abgewohnte Zimmer handelte, die nicht mehr als eine Nächtigungsmöglichkeit boten, und die sich zumeist jeweils zwei Skilehrer teilen mussten.

In der unentgeltlichen Zurverfügungstellung der Zimmer an die Saisonskilehrer liegt daher im konkreten Fall keine steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1a Z 2 USTG 1994 vor.

5. Weiters ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren strittig, ob in Bezug auf die Saisonskilehrer, die für die Zurverfügungstellung der Unterkunft im Streitzeitraum ein Entgelt zwischen 90 € und 234 € pro Monat zu leisten hatten, und den als Gesellschafter an der Beschwerdeführerin beteiligten Gesellschafter, in der Bereitstellung der Unterkunft durch den Arbeitgeber außerhalb eines Leistungsaustausches gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 ein Eigenverbrauch im Sinne des § 3a Abs. 1a UStG 1994 vorliegt.

Hiezu wurde von der Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung noch die Auffassung vertreten, dass keine entgeltliche Leistungserbringung vorliegen, da die von den Saisonskilehrern geleisteten Entgelte für die Zimmer unter den Selbstkosten liegen würden und dieser niedrige Preis aus außerbetrieblichen Motiven gewährt würde, weshalb die vereinnahmten Entgelte aus der Vermietung der Skilehrerzimmer somit nicht der Umsatzsteuer unterliegen würden und nach § 3a Abs. 1a UStG 1994 ein Eigenverbrauch zu versteuern sei.

Sachverhaltsbezogen ist im Streitfall nunmehr darauf hinzuweisen, dass aufgrund der im Rahmen des Erörterungstermines von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bilddokumentation betreffend das Gebäude, in dem sich die angemieteten Zimmer befinden, die Gänge, die Gemeinschaftsküche, die Gemeinschaftsduschen sowie die Ausstattung und Größe der Zimmer ersichtlich ist, sowohl die Abgabenbehörde als auch das Bundesfinanzgericht zur Ansicht gelangt sind, dass die von den Skilehrern geleisteten Entgelte der Höhe nach zu einem Leistungsaustausch gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 führen. Das Bundesfinanzgericht kann sich dieser Beurteilung durchaus anschließen, da es sich bei diesen Zimmern um Räumlichkeiten handelt, die am freien Markt nicht mehr vermietbar waren und es sich dabei mehr um eine reine „Schlafstelle“ als um ein zum Wohnen geeignetes Zimmer handelt, zumal zum überwiegenden Teil darüberhinaus eine Doppelbelegung der Zimmer erfolgte.

In diesem Zusammenhang wird weiters auch auf die höchstgerichtliche Judikatur sowie die Judikatur des Bundesfinanzgerichtes (BFG vom 15. Juni 2020, RV/5101321/2012) verwiesen.

Der Verwaltungsgerichtshof führt dazu in seinem Erkenntnis vom 28.5.2019, Ra 2017/15/0062, Nachstehendes aus:

„23 Ein Umsatz wird bereits dann "gegen Entgelt" erbracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung/Dienstleistung und einer tatsächlich vom Unternehmer empfangenen Gegenleistung besteht, unabhängig davon, ob der Preis unter oder über den Selbstkosten und unter oder über dem normalen Marktpreis liegt. Ist eine Gegenleistung vereinbart, liegt ein entgeltlicher Umsatz vor, und Besteuerungsgrundlage ist die tatsächlich erhaltene Gegenleistung. Diese Gegenleistung stellt also den subjektiven, nämlich den tatsächlich erhaltenen Wert, und nicht einen nach objektiven Kriterien geschätzten Wert dar (vgl. EuGH 9.6.2011, Campsa, C-285/10).

24 Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es somit für die Qualifikation eines Umsatzes als "entgeltlicher Umsatz" grundsätzlich unerheblich, dass das Entgelt unter dem Marktpreis liegt. Die Entgeltlichkeit setzt nämlich lediglich das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung von Dienstleistungen und der Gegenleistung voraus, die der Steuerpflichtige tatsächlich erhalten hat (EuGH 9.6.2011, Campsa, C-285/10, Rn. 25; 20.1.2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rn. 22; 8.3.1988, Apple and Pear, 102/86, Rn. 12).

25 Die Entgeltlichkeit erfordert, dass zwischen der Leistung und der Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Ausnahmsweise kann eine unübliche Höhe des Entgelts auch gegen das Vorliegen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der Leistung des Unternehmers und der Gegenleistung und demzufolge gegen die Entgeltlichkeit sprechen; in solchen Fällen muss sich das Gericht vergewissern, dass das Entgelt nicht durch etwaige andere Faktoren bestimmt wurde, die den unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und deren Gegenleistung infrage stellen (EuGH 2.6.2016, Lajver, C-263/15, Rn. 49).“

Aufgrund dieser mittlerweile ergangenen Urteile des EuGH (siehe etwa EuGH vom 9.6.2011, C-285/10) und Erkenntnisse des VwGH (siehe beispielhaft zuletzt VwGH vom 28.5.2019, Ra 2017/15/0062) ist bis zum Inkrafttreten der sog. Normalwertregelung des § 4 Abs. 9 UStG 1994 (ab 2013, AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012) bei einem Leistungsaustausch mit gegebenem Entgeltlichkeitszusammenhang selbst zwischen verbundenen Unternehmen oder sonst nahestehenden Personen das tatsächlich bezahlte Entgelt unabhängig von Kosten oder Marktpreisen als Bemessungsgrundlage (§ 4 UStG 1994) heranzuziehen.

Für die Jahre ab 2013 gilt es Folgendes zu berücksichtigen:

Ungeachtet des § 4 Abs. 1 UStG 1994 ist für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2012 ausgeführt werden (§ 28 Abs. 39 Z 1 UStG 1994), nach § 4 Abs. 9 lit. a UStG 1994 der Normalwert die Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den Bedarf seines Personals, sofern das Entgelt niedriger als der Normalwert ist und der Empfänger der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Bei Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer können nach Auffassung der Materialien (übernommen in UStR RZ 682) aus Vereinfachungsgründen weiterhin die Werte als Normalwert herangezogen werden, die den Sachbezügen bei der Lohnsteuer zu Grunde gelegt sind (vgl. Ruppe/Achatz, UStG5 § 4, Rz 192).

Da aufgrund der Ausstattung und Größe der Schlafstellen keine Sachbezüge zum Ansatz zu bringen sind (gem. § 2 Abs. 7a Z 1 der Sachbezugswerteverordnung ist bis zu einer Größe von 30 m² kein Sachbezug anzusetzen), sind die von den Skilehrern geleisteten Entgelte für die Unterbringung jedenfalls als über dem Normalwert gelegen, anzusehen.

Dieser Auffassung ist die Abgabenbehörde im Rahmen des Erörterungstermines beigetreten und hat bereits in den Beschwerdeverfahren betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2017 und 2018 diese Rechtsauffassung vertreten und den diesbezüglichen Beschwerden statt gegeben.

Dem Beschwerdebegehren ist daher Folge zu geben.

Die von der steuerlichen Vertretung übermittelten, entsprechend korrigierten Bemessungsgrundlagen wurden der Abgabenbehörde zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt.

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.

Die Rechtsfrage, wann Sachleistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer den Tatbestand einer fiktiven Dienstleistung (§ 3a Abs. 1a UStG 1994) erfüllen, wurde in der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH sowie des EuGH bereits beantwortet. Die Lösung dieser Rechtsfrage hängt im konkreten Fall darüberhinaus von auf Ebene der Sachverhaltsfeststellung angesiedelten Umständen ab.

Innsbruck, am 1. Juli 2026