



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C. G. vertreten durch P, vom 11. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes S, vertreten durch D, vom 5. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Im Rahmen einer Betriebsprüfung (Außenprüfung) die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie eine Umsatzsteuerprüfung das Jahr 2004 betreffend, wurde festgestellt, dass der überwiegenden Anzahl der im Unternehmen als Dienstnehmer beschäftigten Schilehrer unentgeltlich eine Unterkunft zur Verfügung gestellt wurde. Die von den Vermietern in deren Rechnung an das Unternehmen ausgewiesene Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer geltend gemacht. Die Abgabenbehörde erster Instanz erließ in der Folge unter anderem einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 und unterzog diese vom Unternehmer an seine Dienstnehmer erbrachte Leistung der Umsatzbesteuerung. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die unentgeltliche Unterbringung der Dienstnehmer durch den Arbeitgeber die persönlichen Bedürfnisse der Arbeitnehmer befriedige und unterliege somit – anders als bei den Bediensteten des Gast- Schank und Beherbergungsgewerbes – als Eigenverbrauch der Umsatzbesteuerung.

Gegen den im Anschluss an die Umsatzsteuerprüfung erlassenen Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2004 wurde fristgerecht berufen. In der Berufung wurde unter anderem ausgeführt, dass der EuGH in der Rechtssache Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co KG (EuGH von 16. 10. 1997, C-258/96) entschieden habe, dass ein Leistungsaustausch bei Sachzuwendungen an Arbeitnehmer dann nicht gegeben sei, wenn der Arbeitnehmer für die Sachzuwendung nichts zu bezahlen habe und auch kein dem Wert dieser Sachzuwendung entsprechender Abzug vom Lohn erfolge. Nach diesem Urteil entfalle die Eigenverbrauchsbesteuerung, wenn der persönliche Vorteil, den der Arbeitnehmer habe, gegenüber dem Bedarf des Unternehmens nur als nebensächlich erscheine. In der Randziffer 72 der Umsatzsteuerrichtlinien werde auch die Zurverfügungstellung einer Hausbesorgerwohnung als überwiegend im Interesse des Dienstgebers angesehen und ebenfalls von der Eigenverbrauchsbesteuerung ausgenommen. Naturgemäß könnten Richtlinien und Erlässe, wie der Erlass des BMF vom 8. Juni 1999 wonach bei einer unentgeltlichen Beherbergung im Gast-, Schank- und Beherbergungsbetrieben keine Eigenverbrauchsbesteuerung vorzunehmen sei und eine Reaktion auf das „Fillibeck-Urteil“ des EuGH sei, nicht alle denkbaren Einzelfälle regeln. Im Gegensatz zu Schischulen seien die Anwendungsfälle im Gastgewerbe sicherlich wesentlich höher. Die für die Ausnahmebestimmungen der Randziffer 71f geltende Gesetzeslage sei jedoch auch für die Dienstnehmer der Schischule anzuwenden. Ebenso wie im Gastgewerbe hätten die Schilehrer der Berufungswerberin nichts für die Sachzuwendung zu zahlen und ebenso sei deren Entlohnung nicht davon abhängig, ob sie die gebotene Sachleistung in Anspruch nehmen oder nicht. Eine Versteuerung des Eigenverbrauches entfalle nach Ansicht des EuGH – und der im angeführten Erlass vertretenen Rechtsansicht des BMF – dann, wenn der persönliche Vorteil gegenüber dem Bedarf des Unternehmens nebensächlich erscheine. Die vom BMF für Dienstnehmer des Gastgewerbes angestellten Überlegungen, wonach aus diversen Gründen das Interesse des Dienstgebers überwiege, treffe auch für Schilehrer zu. So liege es sicherlich im Interesse des Dienstgebers, wenn der Schilehrer am Dienstort wohne, dadurch leichter erreichbar sei, keine starre Fixierung an bestimmte Dienstzeiten gegeben sei und eine Teilnahme an Abendveranstaltungen und Siegerehrungen möglich sei. Ebenso wie im Gastgewerbe werde auch bei den Schilehrern kein genereller Wohnbedarf gedeckt, sondern ein durch die unternehmerische Tätigkeit der Schischule hervorgerufener zusätzlicher Wohnbedarf in der Nähe der Schischule.

Da aus den vorhin angeführten Gründen keine Eigenverbrauchsbesteuerung durchzuführen sei, werde begehrt, dass bei der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage kein Eigenverbrauch für die unentgeltliche Beherbergung von Dienstnehmern angesetzt werde.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Rechtsmittelbehörde (Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Salzburg) vorgelegt und die Berufungswerberin von der Vorlage verständigt.

Der Berufungswerberin wurde vom Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg zur Wahrung des Parteiengehörs folgende Unterlagen aus den vorliegenden Arbeitsbogen des Betriebsprüfers übersandt:

- Werbefolder der Schischule G.: „Qualität hat viele Gesichter“
- Rechnung betreffend Feuerwerk anlässlich der Schishow am 8. Jänner 2001
- Rechnung betreffend Feuerwerk anlässlich Schifest am 19. Februar 2003
- Vereinbarung Anmietung von Räumlichkeiten für den Zeitraum 1. 12. 2002 – 30.04.2003

Der auf der Homepage des Unternehmens G befindliche Artikel der Zeitschrift NEWS (Ausg.Nr.: ) in dem die „G...“ erwähnt ist (W), wurde ausgedruckt.

Weiters wurde die Berufungswerberin aufgefordert, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Vorhaltes zu folgenden Fragen eine Stellungnahme abzugeben:

*„1.1 Werbefolder der G : „Qualität hat viele Gesichter“*

#### *1.1.1 Kurszeiten*

*Diesem Werbefolder sind folgende Kurszeiten zu entnehmen:*

*Erwachsene*

*Sonntag von 10.30 bis 15.00 Uhr*

*Montag bis Freitag von 10.00 bis 15.00 Uhr*

*No Limits-Gruppe*

*Sonntag bis Freitag von 10.00 bis 13.00 Uhr*

*Kinder*

*Sonntag von 10.30 bis 15.30 Uhr*

*Montag bis Freitag von 10.00 bis 15.30 Uhr*

*Ist die Annahme zutreffend, dass auch in den Jahren 2001, 2002, 2003 und 2004 die gleichen Kurzeiten bestanden haben, da dieser Werbefolder offenbar für die Saison 2003/2004 und 2004/2005 Geltung hatte, wie dem handschriftlichen Vermerk auf dem Werbefolder „2/2004“ sowie aus der Anführung der Termine für das C.. Winterfest (4. bzw. 5. Jänner und 15. bzw. 16. Februar 2005) geschlossen werden kann und zudem auf der (aktuellen) Homepage des Unternehmens (W.) die Kurszeiten für Erwachsene unverändert angegeben werden?*

#### *1.1.2 „C.. Winterfest“*

*Ist die Annahme zutreffend, dass das „C.. Winterfest“ auch in den Jahren 2001, 2002, 2003 und 2004 zweimal pro Jahr und zwar im Jänner und Februar stattgefunden hat, wie dem Werbefolder zu entnehmen ist und sich dies aus den vorliegenden Kopien der Rechnungen des F vom 10. Jänner 2001 und vom 28. Februar 2003 ergibt?*

## *1.2 Artikel NEWS Ausg.Nr.:*

*Diesem Artikel ist unter anderem zu entnehmen, dass ein Schilehrer eine traumhafte Arbeitszeit habe weil er nur vier Stunden pro Tag unterrichte.*

*Ist dies zutreffend?"*

In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde unter anderem ausgeführt, dass die Kurszeiten in den Wirtschaftsjahren 2003/2004 und 2004/2005 gegenüber denen im Werbefolder angeführten Zeiten die gleichen gewesen seien.

Wenn ein Gast einen Privatstunde buche, würden die Kurszeiten individuell vereinbart werden. Zum Winterfest werde ausgeführt, dass dieses jeweils für einen bestimmten Wochentag im Jänner und im Februar angesetzt werde. Bei Schlechtwetter würde das Fest entfallen. Es sei daher in der Regel von zwei Festen pro Jahr auszugehen.

Zur Arbeitszeit der Schilehrer in den betreffenden Artikel werde ausgeführt, dass in dem Artikel ein etwas geschöntes Bild der Realität dargestellt werde, da die Vor- und Nachbearbeitungszeiten, wie z. B.: Abrechnungen, Abmeldungen, diverse Verwaltungsarbeiten, Kinderparcours erstellen, etc.) nicht berücksichtigt worden seien. Ergänzend dazu werde ausgeführt, dass von den im Unternehmen beschäftigten Schilehrern keiner aus dem Ort stamme. Um ausreichend viele Schilehrer für die Wintersaison zu bekommen, sei die Bereitstellung einer Unterkunft ein wichtiger Faktor. Beinahe alle Schilehrer der Schischule seien in einer Unterkunft des Dienstgebers untergebracht. Die Unterbringung erfolge in der Regel in Doppelzimmern. Dies sei nach Ansicht der Parteienvertreterin bei der Abwägung, welche Interessen bei der Unterbringung im Vordergrund stünden (jene des Dienstgebers oder die des Dienstnehmers) zu berücksichtigen.

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

#### **1) Festgestellter Sachverhalt:**

Im gegenständlichen Verfahren wurde festgestellt, dass die überwiegende Anzahl der im Unternehmen beschäftigten Dienstnehmer (Schilehrer) die Unterbringung am Tätigkeitsort bzw. in dessen Nähe nicht selbst zu tragen hatten, sondern ihnen das Unternehmen von anderen Beherbergungsunternehmen angemietete Räumlichkeiten unentgeltlich zur Verfügung stellte. Die Entlohnung der Schilehrer war unabhängig davon, ob sie die ihnen gebotene Sachleistung in Anspruch genommen haben oder nicht. Eine Besteuerung der Sachleistung bei den Dienstnehmern unterblieb.

#### **2) Beweisaufnahmen**

- Werbefolder der Schischule G.: „Qualität hat viele Gesichter“ darin enthalten unter anderem Kurszeiten der Schischule und Durchführung des Winterfestes
- Rechnung betreffend Feuerwerk anlässlich der Schishow am 8. Jänner 2001
- Rechnung betreffend Feuerwerk anlässlich Schifest am 19. Februar 2003
- Vereinbarung Anmietung von Räumlichkeiten für den Zeitraum 1. 12 2002 – 30.04.2003
- Homepage des Unternehmens - Arbeitszeiten der Schilehrer (Artikel in der Zeitschrift NEWS Ausg.Nr.: )

### **3) Ansicht der Parteien**

#### **3.1 Abgabenbehörde erster Instanz**

Die Abgabenbehörde erster Instanz vertrat die Ansicht, dass die unentgeltliche Unterbringung der Dienstnehmer durch den Arbeitgeber die persönlichen Bedürfnisse der Arbeitnehmer befriedige und somit – anders als bei den Bediensteten des Gast- Schank und Beherbergungsgewerbes – als Eigenverbrauch der Umsatzbesteuerung unterliege.

#### **3.2 Berufungswerberin**

Die Berufungswerberin argumentiert, dass es sicherlich im Interesse des Dienstgebers gelegen sei, wenn die Schilehrer am Dienstort wohnen, dadurch leichter erreichbar seien, keine starre Fixierung an bestimmte Dienstzeiten eingehalten werden müsse, eine Teilnahme an Abendveranstaltungen und Siegerehrungen möglich sei. Ebenso wie im Gastgewerbe werde auch bei den Schilehrern kein genereller Wohnbedarf gedeckt, sondern ein durch die unternehmerische Tätigkeit der Schischule hervorgerufener zusätzlicher Wohnbedarf in der Nähe der Schischule.

Das Interesse des Unternehmers (Dienstgeber) werde damit begründet, dass

- beinahe alle Schilehrer am Dienstort wohnen und dadurch leichter erreichbar seien,
- keine starre Fixierung an bestimmte Dienstzeiten eingehalten werden müsse,
- Vor- und Nachbearbeitungszeiten, wie z. B: Abrechnungen, Abmeldungen, diverse Verwaltungsarbeiten, Kinderparcours zu erstellen seien,
- eine Teilnahme an Abendveranstaltungen und Siegerehrungen möglich sei.
- Ebenso wie im Gastgewerbe werde auch bei den Schilehrern kein genereller Wohnbedarf gedeckt, sondern ein durch die unternehmerische Tätigkeit der Schischule hervorgerufener zusätzlicher Wohnbedarf in der Nähe der Schischule.

### **4) Beweiswürdigung**

#### **4.1 Berufsbild (Tätigkeitsmerkmal) eines Schilehrers/einer Schilehrerin (Schilehrer)**

Ein Schilehrer erteilt entsprechend dem österreichischen Schilehrplan Schiunterricht für Personen aller Altersstufen. Sie arbeiten mit Anfängern/Anfängerinnen, Fortgeschrittenen, Kindern und auch mit Leistungssportler. Die Schischulleitung teilt in Absprache mit den Schilehrern die Schüler/Schülerinnen nach Alter, vorhandenen Kenntnissen und Ausbildungswünschen in Leistungsgruppen ein. Neben der Vermittlung einfach erlernbarer und vielseitig anwendbarer Schitechniken achten die Schilehrer darauf ihre Schüler/Schülerinnen zur Rücksichtnahme, Hilfsbereitschaft und zu Verantwortungsbewusstsein zu erziehen. Fallweise übernehmen Schilehrer auch die Organisation von Schiaktivitäten, wie z. B. Abendgestaltung (siehe AMS Berufsflexikon/Bereich Sonstige Berufe unter [www.berufsflexikon.at](http://www.berufsflexikon.at)).

Die Tätigkeit eines Schilehrers findet – unter Zugrundelegung des Berufsbildes eines Schilehrers sowie der allgemeinen Lebenserfahrung – auf der Schipiste und tagsüber innerhalb der Kurszeiten sowie der Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe statt. Ausgehend vom Kursangebot der Schischule – ein bis sechs Tage Kurse für Kinder und Erwachsene, Familienkarte, Privatstunden sowie Snowboard und Langlaufkurse – sowie der Anzahl der Anmeldungen der Kursteilnehmer/Kursteilnehmerinnen zu den angebotenen Kursen der Schischule, werden in Absprache mit der Schischulleitung den Schilehrern die Kursteilnehmer zugeteilt und in der Folge der Unterricht erteilt. Dieser Unterricht findet innerhalb der Kurszeiten – in der Regel zwischen 10.00 und 15.00 Uhr – sowie den Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe – in der Regel zwischen 9.00 und 16.00 Uhr (siehe B) – auf der Schipiste statt.

Die Tätigkeit eines Schilehrers sowie die für den Arbeitnehmer vorteilhafte Arbeitszeit – in der Regel vier Stunden täglich unter Berücksichtigung einer einstündigen Pause, da nach der allgemeinen Lebenserfahrung die Kursteilnehmer im Allgemeinen nicht die Fitness ihres Schilehrers haben und der Besuch einer Schihütte während eines Schikurses der Erholung der Kursteilnehmer dient um gegebenenfalls eine Mahlzeit zu sich zu nehmen, – bietet keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Erfordernisse des Unternehmens es gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Unterbringung seiner Arbeitnehmer am Tätigkeitsort sicherstellt und die Kosten hierfür übernimmt. Nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wird dadurch nicht ein durch die unternehmerische Tätigkeit der Schischule hervorgerufener zusätzlicher Wohnbedarf in der Nähe der Schischule gedeckt, sondern das Wohnbedürfnis des Arbeitnehmers am Tätigkeitsort. Der Vorteil des Unternehmens aus der kostenlosen Unterbringung der Schilehrer ist, im Gegensatz zum Vorteil des Schilehrers verschwindend klein, da es nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates Sache des

Dienstnehmers ist, den Standort seiner Wohnung so zu wählen, dass er seiner Dienstverpflichtung nachkommt. Dazu gehören auch nicht näher definierte diverse Vor- und Nachbearbeitungszeiten (diverse Verwaltungsarbeiten), wie z. B.: Abrechnungen, Abmeldungen und Kinderparcours.

Im Übrigen wurde festgestellt, dass die Schilehrer ohnehin nicht ausschließlich an ihrem Tätigkeitsort in T auf Kosten des Arbeitgebers untergebracht wurden, sondern auch z. B.: in U (ca. zehn Kilometer von T entfernt), womit klar zum Ausdruck kommt, dass die Unterbringung der Dienstnehmer in deren Interesse gelegen ist und der Bedarf des Unternehmens an der kostenlosen Unterbringung der Schilehrer am Tätigkeitsort bzw. in dessen Nähe verschwindend gering erscheint.

#### **4.2 Leichte Erreichbarkeit, keine starre Fixierung an bestimmte Dienstzeiten**

Ausgehend von den Kurszeiten der Schischule sowie der Möglichkeit zu Privatstunden eingeteilt zu werden bzw. No Limits Gruppen zu unterrichten oder als Snowboard oder Langlauflehrer tätig zu sein und der damit für den Schilehrer verbundenen vorteilhaften Arbeitszeit – in der Regel vier Stunden täglich oder je nach Kurs bzw. bei Privatstunden auch weniger –, ist für den Referenten des Unabhängigen Finanzsenat der überwiegende Vorteil des Arbeitgebers, der sich aus einer auf seine Kosten vorgenommenen Unterbringung der Dienstnehmer ergibt, nicht gegeben.

Es ist – nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenat – für den Betrieb einer Schischule unerheblich, ob ein Schilehrer im gleichen Ort oder auch z. B. in einem zehn Kilometer im Tal gelegen Nachbarort auf Kosten seines Arbeitgebers untergebracht wird, solange der Schilehrer seiner Dienstverpflichtung ordnungsgemäß nachkommt. Diese Verpflichtung bedingt, dass der Schilehrer zum Dienst zu erscheinen hat um seiner Arbeitsverpflichtung nachzukommen, damit ihm die Kursteilnehmer von seinem Arbeitgeber zugewiesen werden können. Der Schilehrer hat zu den angegebenen Kurszeiten am vereinbarten Treffpunkt des von ihm zu leitenden Unterrichts (Kinder- Anfänger- oder Fortgeschrittenenkurse, Privatstunden, No Limits Gruppen) anwesend zu sein um in der Folge den Unterricht zu erteilen. Die Arbeitstätigkeit eines Schilehrers findet nach der allgemeinen Lebenserfahrung auf der Schipiste und tagsüber statt, sodass die Bereitstellung einer Nächtigungsmöglichkeit in keinem Zusammenhang mit einer wie auch immer gearteten Erreichbarkeit des Schilehrers während der Kurszeiten der Schischule besteht, da sich dieser ohnehin an seinem Arbeitsort – Schipiste – befindet und dort ohnehin mit den Mitteln, die die Kommunikationstechnik bietet (z. B. Handy) erreichbar ist und offenbar auch für die Schulleitung erreichbar sein muss. Auf die im Unternehmen aufliegende Telefonliste für 2004/2005 in der unter anderem die Rufnummern der Schilehrer eingetragen sind, wird verwiesen.

Das Argument – keine starre Fixierung an bestimmte Dienstzeiten – mag im Hinblick auf die angegebenen Kurszeiten der Schischule – in der Regel zwischen 10.00 und 15.00 Uhr – und den Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe – in der Regel zwischen 9.00 und 16.00 Uhr – nicht zu überzeugen.

Geht man davon aus, dass die angegebenen Kurszeiten für Erwachsene (zwischen 10.00 bzw. 10.30 und 15.00 Uhr) und Kinder (zwischen 10.00 bzw. 10.30 und 15.30 Uhr) sowie für No Limits Gruppen (zwischen 10.00 und 13.00 Uhr) nicht willkürlich verschoben werden, und daher die Arbeitszeit eines Schilehrers im Allgemeinen vier Stunden täglich beträgt, ist die Flexibilität der Unterrichtserteilung durch die Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe – in der Regel zwischen 9.00 und 16.00 Uhr nur eingeschränkt möglich, sodass der überwiegende Vorteil des Arbeitsgebers, der sich aus einer auf seine Kosten vorgenommenen Unterbringung der Dienstnehmer ergibt, nicht gegeben ist.

Wenn die Parteienvertreterin ausführt, dass in dem Artikel der Zeitschrift NEWS ein geschöntes Bild der Realität wiedergegeben worden sei, da die Vor- und Nachbearbeitungszeiten, wie z. B.: Abrechnungen, Abmeldungen, diverse Verwaltungsarbeiten, Kinderparcours erstellen, etc.) nicht berücksichtigt worden seien, so ist zu erwidern, dass diese Vor- und Nachbearbeitungszeiten auch all jene Schilehrer erbringen müssen, die nicht auf Kosten des Arbeitgebers am Dienstort untergebracht sind oder in Nachbarorten im Tal wohnen und damit für sämtliche in der Schischule beschäftigten Dienstnehmer (Schi-, Snowboard-, und Langlauflehrer/Langlauflehrerin) Teil der von ihnen zu erbringenden Leistungen sind. Auch ein nicht am Dienstort untergebrachter Dienstnehmer, wie insbesondere ein Schilehrer, hat die erforderlichen Vor- und Nachbearbeitungsarbeiten zu erledigen sowie einen Kinderparcours zu erstellen, womit der überwiegende Vorteil des Arbeitsgebers, der sich aus einer auf seine Kosten vorgenommenen Unterbringung der Dienstnehmer ergibt, nicht gegeben ist.

#### **4.3 Abendveranstaltungen und Siegerehrungen**

Die Teilnahme an den von der Schischule angebotenen Rahmenveranstaltungen, wie Schneeschuhtouren, Fackelwanderungen und Après-Schiveranstaltungen oder die Anwesenheit bei dem zweimal stattfindenden „C.. Winterfest“ sowie den stattfindenden Siegerehrungen, ändern nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, nichts daran, dass der überwiegende Vorteil des Arbeitsgebers, der sich aus einer auf seine Kosten vorgenommenen Unterbringung der Dienstnehmer ergibt, erfüllt wird. Dies deshalb, da die Teilnahme an Siegerehrungen aber insbesondere der Besuch von Abendveranstaltungen – sofern dieser Teil der Dienstverpflichtung ist – und nicht ohnehin der Freizeitgestaltung des Schilehrers zuzurechnen ist, müssen auch Schilehrer, die nicht am Dienstort auf Kosten des Unternehmers, an Siegerehrungen oder an nicht näher präzisierten Abendveranstaltungen



teilnehmen. Ein überwiegender Vorteil des Arbeitsgebers aus der unentgeltlichen Unterbringung des Schilehrers im Ort gegenüber jenen des Arbeitnehmers, ist nicht erkennbar, zumal es der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass der Beruf des Schilehrers für einen Großteil dieser Berufsgruppe der „schönste Job der Welt“ ist – wie immer dies zu verstehen ist bzw. der einzelne darunter versteht – und daher die Vorteile des Dienstnehmers bei einer Unterbringung am Tätigkeitsort insbesondere dann überwiegen, wenn häufig nach „Dienstschluss“ Abendveranstaltungen besucht werden oder die abendliche Freizeitgestaltung des Dienstnehmers darin bestehen sollte die angebotenen Tipps für ein oder mehrere Top Nightlife Erlebnisse am Tätigkeitsort zu beherzigen.

#### **4.4 Vergleich Bediensteten in der Gastronomie sowie der Beherbergungsbetriebe**

Der Vergleich mit den Bediensteten in der Gastronomie (Gast-, und Schankbetriebe) sowie den Bediensteten in den Beherbergungsbetrieben ist insofern verfehlt, da es allgemein bekannt ist, dass die Bediensteten in der Gastronomie sowie den Beherbergungsbetrieben lange, unregelmäßige sowie bis spät in die Nacht dauernde Dienstzeiten haben damit sie ihrer Dienstverpflichtung nachkommen können und somit eine fast ständige Verfügbarkeit des Mitarbeiters am gleichen Ort der Tätigkeit erfordert. Insofern müsste, wenn man den Vergleich unbedingt ziehen möchte, der Schilehrer in einem Haus direkt neben der Piste übernachten, die Schischule auch spät Abends bzw. Nachts, während der an sich vorgesehenen Ruhephase des Schilehrers, geöffnet haben, der Schilehrer auch Abends bis in die Nacht noch Unterricht erteilen, sämtliche Schipisten beleuchtet sein und die Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe diesem Umstand angepasst sein sowie des Weiteren das Unternehmen mit Blick auf den Unternehmenserfolg ein erhebliches und im Vergleich zum Vorteil des Arbeitnehmers überwiegendes Interesse an der ständigen Verfügbarkeit des selben zu haben. Der persönliche Vorteil des Arbeitnehmers müsste dabei, wie bereits mehrfach ausgeführt, im Vergleich dazu gegenüber dem Bedarf des Unternehmens als nebensächlich erscheinen.

#### **4.5 Ergebnis der Beweiswürdigung**

Als Ergebnis der vorgenommenen Beweiswürdigung ist daher festzuhalten, dass der Ansicht der Berufungswerberin, dass die Unterbringung der Schilehrer am Tätigkeitsort im überwiegenden Interesse des Dienstgebers und damit des Unternehmens gelegen ist, nach Ansicht des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates nicht gefolgt werden kann. Die Unterbringung der Dienstnehmer ist in deren Interesse gelegen, weil deren Wohnbedarf gedeckt wird und der Bedarf des Unternehmens an der kostenlosen Unterbringung der Schilehrer am Tätigkeitsort verschwindend gering erscheint.

## 5) Rechtliche Würdigung

### 5.1 Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen (§ 3a Abs. 1 UStG 1994). Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt, die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer,

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994).

Mit BGBl I 134/2003 (Wirkung ab 1. 1. 2004) wurden die bisher in § 1 Abs. 1 Z 2 lit a und b geregelten Eigenverbrauchsbestimmungen in § 3 Abs. 2 (Entnahmeeigenverbrauch) bzw. § 3a Abs. 1a (Verwendungseigenverbrauch und Eigenverbrauch von sonstigen Leistungen) verschoben. Das Gesetz spricht in diesem Zusammenhang – in Anpassung an die Rechtstechnik der 6. MWSt-Richtlinie – nicht mehr von Eigenverbrauch, sondern von Vorgängen, die einer Lieferung bzw. einer sonstigen Leistung gegen Entgelt „gleichgestellt werden“. Da das Gesetz keine plastische Ersatzbezeichnung anbietet, wird sowohl in der Literatur als auch von der Finanzverwaltung weiterhin der Begriff des Eigenverbrauch – im Sinne des § 3 Abs. 2 bzw. des § 3 Abs. 1a – verwendet, obwohl die Tatbestände über den bisherigen Eigenverbrauch hinausgehen. Im Zusammenhang mit § 3 Abs. 2 wird von Entnahmeeigenverbrauch, im Zusammenhang mit § 3a Abs. 1a von Verwendungseigenverbrauch (Z 1) bzw. Eigenverbrauch von sonstigen Leistungen (Z 2) gesprochen (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 3, Tz 190). Ebenfalls wurde der Eigenverbrauchstatbestand der sonstigen Leistungen in § 3a Abs 1 a überstellt. Während die Z 1 leg cit die Gegenstandsverwendungen regelt und damit vor allem Nutzungseinräumungen an Unternehmensgegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens und für den Bedarf des Personals erfasst, ist die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen (aus unternehmensfremden Gründen oder für den Bedarf des Personal) in der Z 2 leg cit geregelt. Eine Besteuerung nach dieser Z 2 erfolgt auch dann, wenn der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug vornehmen konnte (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 3, Tz 271). Da die Vorschrift des § 3a Abs. 1a UStG 1994 eng mit § 3 UStG 1994 zusammenhängt, wird im Folgenden mehrfach auf die Kommentierung zu § 3 UStG 1994 verwiesen.

Der Lieferungs- bzw. Dienstleistungsbegriff der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Sechste MwSt-RL) schließt es nicht aus, Sachleistungen an Arbeitnehmer darunter zu subsumieren. Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten MwSt-RL unterliegen

der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt. Eine Dienstleistung wird nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten MwSt-RL gegen Entgelt erbracht und ist somit steuerpflichtig, wenn zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden tatsächlich empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (vgl. VwGH vom 5. Juli 2004, [2001/14/0038](#)).

Nach Art. 6 Abs. 1 der Sechsten MwSt-RL gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist, als Dienstleistung. Nach Art. 6 Abs. 2 lit. b der Sechsten MwSt-RL wird die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co KG (EuGH von 16. 10. 1997, C-258/96), ist diese Rechtslage wie folgt zu interpretieren (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1, Tz 119 f):

- Leistungen an Arbeitnehmer, denen eindeutig ein Austauschverhältnis zugrunde liegt – dh der Leistung des Arbeitgebers steht ein Barentgelt des Arbeitnehmers oder auch ein Teil der Arbeitsleistung gegenüber (z. B. Verpflegung oder Unterkunft als Lohnbestandteil) –, sind nach dem allgemeinen Tatbestand als Lieferungen oder Dienstleistungen einzustufen. Im Falle eines Barentgeltes bildet dieses die Bemessungsgrundlage (siehe EuGH vom 20. 01. 2005, [C-412/03](#) Rechtssache „Scandic“).
- Ist eine solche Gegenleistung nicht gegeben und erfolgt die Leistung primär zur Deckung eines privaten Bedarfes des Arbeitnehmers, also nicht im überwiegenden Interesse des Unternehmers, dann ist die Leistung einer Leistung gegen Entgelt gleichzustellen. Der EuGH spricht davon, dass die Leistung dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers „und damit unternehmensfremden Zwecken dient“.
- Die Gleichstellung mit einer entgeltlichen Leistung hat aber nur zu erfolgen, wenn es sich wirklich um Leistungen für den privaten Bedarf des Personals handelt, d. h. dass dem Arbeitnehmer in seiner privaten Sphäre ein Bedarfsdeckender Nutzen zukommen muss. Leistungen, die zwar für Arbeitnehmer bestimmt sind, aber dem überwiegenden Interesses des Arbeitgebers dienen oder bei denen dem Arbeitgeber kein verbrauchsfähiger Nutzen übertragen wird, fallen nicht unter den allgemeinen Leistungstatbestand und sind auch nicht mit einer Leistung gleichzustellen (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1, Tz 122/1).

Ein Leistungsaustausch setzt schließlich voraus, dass der Arbeitgeber das Verhalten setzt, um die Gegenleistung zu erhalten, und der Arbeitnehmer seinerseits Vermögenswerte aufwendet, um die Leistung zu erhalten oder weil er sie erhalten hat. Liegt ein Leistungsaustausch nicht vor, so ist nach der EuGH Judikatur – auf die vorgehenden Ausführungen hierzu wird verwiesen – zu prüfen, ob der Arbeitgeber mit seiner Leistung einen privaten Bedarf des Arbeitnehmers befriedigt oder ob Unternehmensinteressen bzw. – Erfordernisse des Unternehmens im Vordergrund stehen. Im ersten Fall – überwiegendes Interesse des Arbeitnehmers – ist von einer Leistung zu unternehmensfremden Zwecken auszugehen und daher Eigenverbrauch nach § 3 Abs. 2 oder § 3a Abs. 1a anzunehmen, wobei die Steuerbarkeit bei einer Entnahme oder Nutzung von Gegenständen davon abhängt, ob der Gegenstand den Arbeitgeber zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Im zweiten Fall – Überwiegen der Interessen des Arbeitgeber (Unternehmers) – liegt weder eine Leistung noch ein gleichzuhaltender Vorgang (Eigenverbrauch) vor (siehe Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1, Tz 123).

Nach der unbestrittenen Feststellung, dass die Inanspruchnahme der unentgeltlichen Unterbringung durch das Unternehmen auf die Höhe der Entlohnung keinen Einfluss habe, und daher der Leistung des Arbeitgebers (Unternehmens) kein Barentgelt des Arbeitnehmers oder auch ein Teil der Arbeitsleistung gegenüber steht, liegt nur dann ein Leistungsaustausch vor, wenn die Zurverfügungstellung der Unterkünfte im überwiegendem Interesse des Unternehmens, gelegen ist.

Grundsätzlich ist es Sache des Arbeitnehmers, dass er unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung wählt. Der Arbeitgeber greift in diese Entscheidung nicht ein, da der Dienstnehmer seinerseits verpflichtet ist, zum vereinbarten Zeitpunkt an der Arbeitsstätte (Schischulbüro bzw. Sammelplatz oder an den mit den Kursteilnehmern vereinbarten Treffpunkt zu erscheinen hat um in der Folge seiner Dienstverpflichtung (Erteilung von Unterricht) nachzukommen. Dies kann im gegenständlichen Verfahren das Übungs- und Fun Gelände am p, sowie der Meetingpoint für Erwachsene am k sein. Folglich dienen die den Arbeitnehmern erbrachte Leistung der unentgeltlichen Unterbringung am Tätigkeitsort bzw. in dessen Nähe der Befriedigung der Wohnbedürfnisse der Arbeitnehmer und damit deren privaten Bedarf an einer Unterkunft für die Dauer ihrer Beschäftigung im Unternehmen. Der Umstand, dass die kostenlose Unterbringung der Schilehrer/Schilehrerinnen am Dienstort bzw. in dessen Nähe eine notwendige Voraussetzung für das Erscheinen bei der Arbeitsstätte (Schischulbüro bzw. Sammelplatz für erwachsene Anfänger, Übungs- und Fun Gelände am p , Meetingpoint für Erwachsene am k ) ist, kann nicht entscheidend für die Annahme sein, dass die Unterbringung des Arbeitnehmers in der Nähe seiner Arbeitsstätte nicht den privaten Zwecken der Dienstnehmer dienen würde. Es

widersprüche nämlich der Zielsetzung des Artikel 6 Absatz 2 des Sechsten MwSt-RL, wenn ein solcher mittelbarer Zusammenhang für sich allein schon verhindere, dass die Unterbringung der Dienstnehmer am Dienort bzw. in dessen Nähe, einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen (siehe Rn Nr. 26 und 27 des EuGH Urteils vom 16. 10. 1997, C-258/96 in der Rechtssache „Fillibeck“).

## **5.2 Zwecke die außerhalb des Unternehmens liegen**

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 Arbeitgebers liegen, führen sowohl nach innerstaatlichen als auch nach EG- Recht weder zu einem Leistungsaustausch noch zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung (auf die Ausführungen zu Punkt 5.1 wird verwiesen.) Eine Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 3a Abs. 1a 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, UStG<sup>3</sup>, § 3, Tz 237 sowie Ausführungen unter Punkt 5.1).

Durch die unentgeltliche Zuverfügungstellung 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.

## **5.3 Vorsteuerabzug**

Nach der Feststellung der Betriebsprüfung, bestand für die von den Vermietern in deren Rechnung an das Unternehmen ausgewiesene Umsatzsteuer, die als Vorsteuer geltend gemacht wurde, keine Einschränkung des Vorsteuerabzuges.

## **5.4 Bemessungsgrundlage**

Der Umsatz bemisst sich im Falle des § 3a Abs. 1a Z 1 und 2 nach den auf die Ausführung dieser Leistungen entfallenden Kosten (§ 4 Abs. 8 lit b UStG 1994).

Bei anderen unentgeltlichen sonstigen Leistungen sind Bemessungsgrundlage die auf die Ausführung dieser Leistung entfallenden Kosten. Anzusetzen ist somit bei sonstigen

Leistungen nicht der Preis der Leistung, der einem fremden Abnehmer verrechnet worden wäre, sondern die tatsächlichen Kosten der Leistungserbringung (Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 4, Tz 176 und Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zum UStG 1994, § 4, Tz 438).

Im gegenständlichen Verfahren bemisst sich daher die Höhe des steuerpflichtigen Eigenverbrauches nach den dem Unternehmen entstandenen Kosten, welche im streitgegenständlichen Verfahren unbestritten 10.960,00 € betragen haben.

Der Referent, des Unabhängigen Finanzsenates vertritt daher die Ansicht, dass die Leistung des Unternehmers im überwiegenden Interesse der Arbeitnehmer erbracht wird, weil damit primär der private Wohnbedarf der Arbeitnehmer gedeckt wird und nicht im überwiegenden Interesse des Unternehmers liegt, womit von einer Leistung zu unternehmensfremden Zwecken auszugehen ist. Die Kostenübernahme für die externe Beherbergung von Schilehrern durch den Unternehmer unterliegt als Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 der Umsatzbesteuerung.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2004 war daher abzuweisen.

Salzburg, am 5. Februar 2010