



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Elisabeth Hafner, Horst Hoffmann und Dkfm. Walter Percher im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung der KG, Rechtsnachfolgerin nunmehr AG, X, vertreten durch Gerhard Pouschner, Buchprüfer und Steuerberater, 9020 Klagenfurt, Völkermarkter Ring 7, vom 28. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Erwin Treu, vom 24. Oktober 2005 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 21. April 2006 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den der Entscheidung als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Unternehmens der KG (in der Folge kurz: KG), deren Geschäft ohne Liquidation gemäß § 142 HGB von der GmbH. (nunmehr nach den §§ 245 ff AktG umgewandelt in die AG) übernommen wurde, war der Betrieb von Liften (Seilbahnen und Schlepplifte).

Im Anschluss an eine bei der KG durchgeführte, u. a. die Jahre 2002 und 2003 umfassende Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die KG ihre Bediensteten während der Wintersaison unentgeltlich verköstigt habe. Da die KG kein Gastronomieunternehmen betreibe, läge

insoweit umsatzsteuerpflichtiger Eigenverbrauch vor (Bemessungsgrundlagen 2002: 12.607,74 €, 2003: 13.305,50 €; Steuersatz jeweils 10%).

Das Finanzamt erließ der Ansicht des Prüfers Rechnung tragende Umsatzsteuerbescheide. In der gegen dieselben erhobenen Berufung wird ausgeführt, dass die unentgeltliche Verköstigung der Dienstnehmer ausschließlich im Interesse des Unternehmens der KG gelegen gewesen sei, und zwar aus folgenden Gründen:

- Auf Grund der Vorschriften des Seilbahngesetzes müssten die Tal- und Bergstationen während des Seilbahn- bzw. Liftbetriebes (von ca. 8:30 Uhr bis ca. 16:30 Uhr) durchgehend mit Aufsichtspersonen besetzt sein. Aus diesem Grunde sei das Mittagessen von in der Nähe der Aufstiegshilfen befindlichen Gastronomiebetrieben angeliefert und dem Liftpersonal in den Liftstationen zur Verfügung gestellt worden.
- Anderen Dienstnehmern (Mitarbeitern, die für die künstliche Beschneigung zuständig waren, Pistengerätefahrern, Mitarbeitern in der Verwaltung) habe es die KG ermöglicht, in jeweils zu den Einsatzorten nächstgelegenen Gastronomiebetrieben Mahlzeiten einzunehmen. Sämtliche Mitarbeiter sollten ohne Verzug am Einsatzort tätig werden können und sich demzufolge in den Pausen nicht zu weit weg von den Einsatzorten aufhalten.
- Während des Seilbahnbetriebes bedürfe es neben den Tal- und Bergstationen auch sämtliche Funkstationen wegen möglicher Not- und Zwischenfälle mit Personal zu besetzen.
- Die maschinelle Beschneigung erfordere die ständige Überwachung der rund 150 Schneemaschinen (laufende Justierung wegen Änderung der Windstärken, Temperatur und Luftfeuchtigkeit). Im Falle von Störungen müssten kurzfristig Mängelbehebungen vorgenommen werden.

Zudem seien weder der von den Arbeitnehmern der KG bezogene Lohn noch die von ihnen zu verrichtenden Arbeiten davon abhängig gewesen, ob sie die angebotenen Mahlzeiten zu sich nahmen oder verweigerten.

Mit Erkenntnis VwGH 17.7.2002, 98/13/0178, habe der Gerichtshof unter Hinweis auf die Entscheidung des EuGH "Fillibeck" entschieden, dass eine Umsatzbesteuerung der Überlassung kostenloser Mahlzeiten an Arbeitnehmer nicht in Betracht komme, wenn die Arbeitgeberleistungen vorwiegend betrieblichen Interessen dienen. Hierbei habe der Gerichtshof nicht – wie das Finanzamt unterstelle – ausschließlich auf Gastronomiebetriebe abgestellt. Vielmehr sei im angesprochenen Erkenntnis auf Ruppe verwiesen worden, der in seinem Kommentar zum UStG (Tz. 154 § 1) ausführe: "Dominiere das Interesse des Arbeitgebers an der Verpflegung des Arbeitnehmers im Betrieb (z. B. im Rahmen des Gast-

und Schankgewerbes an den Tagen der Arbeitstätigkeit), kann sowohl Leistungsaustausch als auch Eigenverbrauch verneint werden."

In der Beilage zur Berufungsvorlage an den Unabhängigen Finanzsenat hielt das Finanzamt seine Ansicht aufrecht. Begründend wurde ergänzend bzw. wiederholend festgehalten, dass die Verabreichung von Mahlzeiten überwiegend im Interesse der Dienstnehmer der KG gelegen gewesen sei. Ein derartiges Interesse des Unternehmens an einer Verköstigung von Bediensteten könne grundsätzlich nur bei Gastronomiebetrieben angenommen werden (Rz. 70f UStR). Auch im Rahmen der Umsatzsteuertagung 2001 (vgl. Protokoll über die Umsatzsteuertagung 2001) sei in einem – mit dem vorliegenden Berufungsfall identen – Fall des Betreibers von Schiliften die Ansicht vertreten worden, dass steuerpflichtiger Eigenverbrauch vorliege.

Im Zuge der abgeführten Berufungsverhandlung wurde Y, der während des Streitzeitraumes Prokurist der KG war, als Zeuge einvernommen. Der Zeuge präzisierte den verwirklichten Sachverhalt wie folgt:

Die KG habe Lift- bzw. Seilbahnpersonal, Kassenpersonal, Werkstättenpersonal, Pistengerätefahrer und Beschneigungspersonal beschäftigt.

Für das Lift- bzw. Seilbahnpersonal habe jeweils ein Bediensteter für sich und seine Kollegen das Mittagessen in einem im Nahbereich der Aufstiegshilfen gelegenen Gasthaus geholt. Das Mittagessen sei dann in den Lift- bzw. Seilbahnstationen verzehrt worden. Bei den Liften bzw. Seilbahnen habe eine Mindestpersonalbesetzung gegeben sein müssen. Es wäre daher nicht möglich gewesen, dass sich alle Liftbediensteten jeweils eine Stunde vom Dienstort entfernten. Beim Kassenpersonal sei gleich verfahren worden. Auch die Kasse habe besetzt bleiben müssen.

Den Werkstättenbediensteten sei das Essen vom Liftpersonal mitgebracht worden, da sich die Werkstätte beim Lift Z befinde.

Der Dienst der Pistengerätefahrer habe um 15:00 Uhr begonnen. Von diesen Bediensteten der KG sei das Essen von ca. 15:30 Uhr bis 16:00 Uhr in einem von drei zur Verfügung stehenden Gasthäusern eingenommen worden. Es habe jenes Gasthaus aufgesucht werden müssen, das im konkreten Einsatzgebiet gelegen war. Beim Beschneigungspersonal habe es sich gleich verhalten wie bei den Pistengerätefahrern.

Die Essen für die Lift- bzw. Seilbahnbediensteten und die Kassenbediensteten sei von der KG bezahlt worden, weil dies im Interesse ihres Betriebes gelegen gewesen sei. Das angesprochene Personal habe nämlich ständig beim Lift bzw. bei den Kassen sein müssen.

Das Essen für das Werkstätten- und Beschneigungspersonal sowie die Pistengerätefahrer habe die KG aus Gleichbehandlungsgründen ebenfalls bezahlt.

Es sei weder die von den Dienstnehmern der KG zu verrichtende Arbeit noch der von ihnen bezogenen Lohn davon anhängig gewesen, ob sie das kostenlose Essen zu sich nahmen oder verweigerten. Ein Anspruch auf die Verabreichung unentgeltlicher Mahlzeiten habe auch weder nach den Dienstverträgen noch nach dem Kollektivvertrag bestanden.

Zur Aussage des Zeugen Y bzw. dem Berufungsvorbringen führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass allgemein von einem überwiegenden Interesse der Arbeitnehmer an kostenloser Verpflegung auszugehen sei. Nur in besonderen Ausnahmefällen könne das Interesse des Arbeitnehmers überwiegen.

Im vorliegenden Fall wäre es durchaus allen Lift- bzw. Seilbahn- und Kassenbediensteten der KG möglich gewesen, ihren Arbeitsplatz zu verlassen, um das Essen einzunehmen. Dies erweise der Umstand, dass jeweils einer für alle anderen das Essen geholt habe. Es hätte demzufolge abwechselnd jeder Arbeitnehmer den Arbeitsplatz verlassen und das Essen im Gasthaus konsumieren können.

Hinsichtlich der Werkstättenbediensteten, der Schneemannschaft und der Pistengerätefahrer sei eine betriebliche Notwendigkeit für die Verabreichung kostenloser Mahlzeiten nicht ersichtlich.

Abschließend hielt der steuerliche Vertreter der KG bzw. AG zusammenfassend fest, dass die unentgeltliche Verköstigung des Personals der KG jedenfalls im überwiegenden betrieblichen Interesse der KG gelegen habe und daher von einer Eigenverbrauchbesteuerung Abstand zu nehmen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist ausschließlich strittig, ob die Verpflegung der Mitarbeiter durch die KG eine Eigenverbrauchsbesteuerung auslöst oder nicht. Ein Eigenverbrauch liegt gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung u. a. vor, wenn ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens Leistungen der in § 3 a Abs. 1 bezeichneten Art für Zwecke ausführt, die außerhalb des Unternehmens liegen (§ 1 Abs. 1 Z 2 lit. b). Die grundlegenden gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen für die Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung finden sich in der Sechsten Richtlinie 77/288/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (in der Folge: 6. MwSt-RL).

Artikel 2 Nummer 1 der 6. MwSt-RL bestimmt, dass der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen unterliegen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Gemäß Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL werden Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes 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 berechtigt hat sowie

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die angesprochenen Bestimmungen der 6. MwSt-RL sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (vgl. das Urteil des EuGH vom 16. Oktober 1997, C-258/95 – Fillibeck) dahingehend auszulegen, dass eine Umsatzbesteuerung im Falle des Zurverfügungstellens von Gegenständen oder Dienstleistungen für den Bedarf des Personales dann nicht Platz zu greifen hat, wenn die Arbeitgeberleistung vorwiegend betrieblichen Interessen dient und weder der von den Arbeitnehmern bezogene Lohn noch die von ihnen zu verrichtenden Arbeiten davon abhängen, ob sie die ihnen angebotenen Gegenstände oder Dienstleistungen annehmen oder verweigern.

Auf Grund des Berufungsvorbringens und der Aussage des Zeugen Y vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass die unentgeltliche Verabreichung von Mahlzeiten an das Lift- bzw. Seilbahnpersonal und Kassenpersonal im betrieblichen Interesse der KG gelegen gewesen ist. Dadurch, dass jeweils (nur) ein Bediensteter mit der Abholung des Essens in den Gaststätten betraut war, vermochten nämlich die Abwesenheitszeiten der restlichen Bediensteten von den Liftstationen bzw. den Kassen auf den Zeitraum der Essenseinnahme reduziert und demzufolge erheblich minimiert zu werden. Auf Grund dessen hat es sich die KG erspart, weitere Arbeitskräfte zu beschäftigen oder den Lift- oder Kassenbetrieb (unzumutbarerweise) vorübergehend einzustellen.

Das Interesse der Arbeitnehmer nimmt sich demgegenüber angesichts des Umstandes, dass die Essenseinnahme in den Liftstationen bzw. Kassenräumen und sohin eher in einer ungemütlichen Umgebung mit geringem Erholungswert erfolgte und auf eine bloße Nahrungsmittelzufuhr reduziert war, als von untergeordneter Bedeutung aus.

Eine Einschränkung der Abstandnahme von einer Eigenverbrauchsbesteuerung im Falle der unentgeltlichen Verköstigung von Dienstnehmern im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe lässt sich darüberhinaus aus dem Gesetz jedenfalls auch nicht

ableiten und widerspräche zudem dem Gemeinschaftsrecht. In diesem Sinne hat bereits der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 6.4.2003, 98/13/0178, entschieden. In dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt hat ein Großhändler (und somit ein Handelsbetrieb) seinen Mitarbeitern kostenlose Mahlzeiten gewährt, damit sie in den Mittagspausen telefonisch erreichbar sind. Der Verwaltungsgerichtshof bejahte das überwiegende Interesse des Dienstgebers und verneinte eine Eigenverbrauchsbesteuerung.

Im Übrigen vermögen die Ansicht des Finanzamtes auch die ins Treffen geführten Umsatzsteuerrichtlinien (RZ. 70) nicht zu stützen. Dieselben gehen zwar ausdrücklich davon aus, dass die unentgeltliche Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern keinen Eigenverbrauch darstellt, wenn es sich beim Arbeitgeber um ein Unternehmen des Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbes handelt. Eine ausdrückliche Einschränkung dieser Rechtsansicht auf Unternehmen des Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbes ist diesen Richtlinien jedoch nicht entnehmbar.

Der Berufung kommt daher – soweit die Verpflegung des Lift- bzw. Seilbahnpersonales bzw. der Kassenbediensteten betroffen ist – unter ergänzender Bedachtnahme darauf, dass weder die zu verrichtende Arbeit noch der bezogene Lohn davon anhängig gewesen sind, ob die genannten Bedienstete das kostenlose Essen zu sich nahmen oder verweigerten, Berechtigung zu.

Anderes gilt für die Verpflegung der Werkstättenbediensteten, der Pistengerätefahrer und der Schneemannschaft. Diesbezüglich wurde ein vorwiegendes betriebliches Interesse der KG an deren unentgeltlicher Verpflegung nicht dargetan bzw. konnte nicht glaubhaft gemacht werden. Vielmehr wurde in diesem Zusammenhang vom Zeugen Y ausdrücklich ausgeführt, dass die Bezahlung des Essens für die angeführten Bediensteten aus Gleichbehandlungsgründen erfolgt ist.

Der Berufung war nach all dem teilweise Folge zu geben.

Durch die vorliegende Berufungsentscheidung ergeben sich die folgenden Besteuerungsgrundlagen, ausgehend von nachfolgenden Sachverhaltsmomenten:

Im Monat März (der laut den unwidersprochen gebliebenen Aussagen des steuerlichen Vertreters der KG bzw. AG für alle betroffenen Monate des Streitzeitraumes repräsentativ war) wurden an Arbeitnehmer der Bw. insgesamt 1.761 Essen (unentgeltlich) verabreicht, davon an in folgenden Tätigkeitsbereichen eingesetzten Bedienstete:

Seilbahn	878	
Schlepper	252	
Kassa	124	

Beschneigung		93
Werkstatt		104
Pistengerät		310
Summe	1.254	507
	71 %	29 %

Eigenverbrauch

2002	lt. AP dav. 71% nicht steuerbar lt. BE	12.607,74 €, 8.951,49 €
2003	lt. AP dav. 71 % nicht steuerbar lt. BE	13.305,50 € 9.446,90 €

Umsatzsteuer

2002	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen lt. Bescheid	8.382.157,17 €
Verminderung lt. BE	<u>- 8.951,49 €</u>
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen lt. BE	8.373.205,68 €
davon zu versteuern mit 10% lt. Bescheid	7.947.781,62 €
Verminderung lt. BE	<u>- 8.951,49 €</u>
davon zu versteuern mit 10% lt. BE	7.938.830,13 €
2003	
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen lt. Bescheid	9.503.850,03 €
Verminderung lt. BE	<u>- 9.446,90 €</u>
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen lt. BE	9.494.403,13 €
davon zu versteuern mit 10% lt. Bescheid	9.249.087,88 €
Verminderung lt. BE	<u>- 9.446,90 €</u>
davon zu versteuern mit 10% lt. BE	9.239.640,98 €

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Klagenfurt, am 12. Juni 2006