

TE Vwgh Erkenntnis 2013/1/23 2010/15/0051

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.01.2013

Index

E6j;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

61995CJ0258 Fillibeck VORAB;

UStG 1994 § 3a Abs1a;

1. UStG 1994 § 3a heute
2. UStG 1994 § 3a gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
4. UStG 1994 § 3a gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 40/2014
6. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
7. UStG 1994 § 3a gültig von 16.06.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
8. UStG 1994 § 3a gültig von 18.06.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
9. UStG 1994 § 3a gültig von 24.05.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
10. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
11. UStG 1994 § 3a gültig von 28.04.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 27/2004
12. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.2003 bis 27.04.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 134/2003
13. UStG 1994 § 3a gültig von 21.08.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
14. UStG 1994 § 3a gültig von 15.07.1999 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
15. UStG 1994 § 3a gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 756/1996
16. UStG 1994 § 3a gültig von 06.01.1995 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 21/1995
17. UStG 1994 § 3a gültig von 01.01.1995 bis 05.01.1995

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde der C KEG (nunmehr C KG) in O, vertreten durch die Kreuzberger, Stranimaier & Vogler Rechtsanwälte OG in 5500 Bischofshofen, Moßhammerplatz 14, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 5. Februar 2010, Zl. RV/0403-S/05, betreffend Umsatzsteuer 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Rahmen einer Betriebsprüfung die Jahre 2001 bis 2003 und einer Umsatzsteuernachschau das Jahr 2004 betreffend wurde festgestellt, dass die Beschwerdeführerin, die eine Schischule betreibt, der überwiegenden Anzahl der bei ihr beschäftigten Schilehrer unentgeltlich eine Unterkunft zur Verfügung stelle. Sie habe Räumlichkeiten von Beherbergungsbetrieben angemietet und von den Eingangsrechnungen der Zimmervermieter Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Mit Bescheid vom 5. Oktober 2005 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 fest. Dabei unterzog das Finanzamt diese von der Beschwerdeführerin an ihre Dienstnehmer erbrachten Leistungen (unentgeltliche Unterkunft) der Umsatzbesteuerung (Eigenverbrauch).

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Geltend gemacht wurde, dass dann, wenn die Schischule den Schilehrern kostenlos ein Zimmer zur Verfügung stelle, kein Eigenverbrauchstatbestand vorliege. Die Schilehrer hätten für die Zurverfügungstellung des Zimmers nichts zu zahlen; deren Entlohnung sei auch nicht davon abhängig, ob sie die gebotene Sachleistung in Anspruch nehmen oder nicht. Es liege im Interesse des Dienstgebers, wenn der Schilehrer am Dienort wohne, dadurch leicht erreichbar sei, keine starre Fixierung an bestimmte Dienstzeiten eingehalten werden müssten, eine Teilnahme an Abendveranstaltungen und Siegerehrungen möglich sei usw. 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).

In Beantwortung eines Vorhaltes brachte die Beschwerdeführerin weiter vor, es sei zutreffend, dass - je nach Wetter - bis zu zwei Winterfeste pro Jahr stattfänden. Die Arbeitszeit der Schilehrer sei in einem Artikel in der Zeitschrift N etwas geschönt dargestellt; nicht berücksichtigt worden seien Vor- und Nachbearbeitungszeiten. Anzumerken sei, dass von den beschäftigten Schilehrern keiner aus dem Ort selbst 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 bei der Abwägung, welche Interessen bei der Unterbringung im Vordergrund stünden, ebenfalls zu berücksichtigen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, die überwiegende Anzahl der im Unternehmen beschäftigten Dienstnehmer (Schilehrer) hätten die Unterbringung am Tätigkeitsort bzw. in dessen Nähe nicht selbst zu tragen, vielmehr stelle ihnen die Beschwerdeführerin von anderen Beherbergungsunternehmen angemietete Räumlichkeiten unentgeltlich zur Verfügung. Die Entlohnung der Schilehrer sei unabhängig davon gewesen, ob sie die ihnen gebotene Sachleistung in Anspruch genommen hätten oder nicht. Eine Besteuerung der Sachleistung bei den Dienstnehmern sei unterblieben.

Schilehrer erteilten entsprechend dem österreichischen Schilehrplan Schiunterricht für Personen aller Altersstufen; sie würden mit Anfängern, Fortgeschrittenen, Kindern und auch mit Leistungssportlern arbeiten. Neben der Vermittlung einfach erlernbarer und vielseitig anwendbarer Schitechniken achteten die Schilehrer darauf, ihre Schüler zur Rücksichtnahme, Hilfsbereitschaft und zu Verantwortungsbewusstsein zu erziehen. Fallweise würden Schilehrer auch die Organisation von Schiaktivitäten übernehmen (etwa Abendgestaltung). Ausgehend vom Kursangebot der Schischule sowie der Anzahl der Anmeldungen der Kursteilnehmer zu den angebotenen Kursen der Schischule würden in Absprache mit der Schischulleitung den Schilehrern die Kursteilnehmer zugeteilt werden; in der Folge werde der Unterricht erteilt. Dieser Unterricht finde innerhalb der Kurszeiten (in der Regel zwischen 10 Uhr und 15 Uhr) sowie den Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe (in der Regel zwischen 9 Uhr und 16 Uhr) 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) biete keinen Anhaltspunkt dafür, dass die Erfordernisse des Unternehmens es gebieten würden, dass der Arbeitgeber selbst die Unterbringung seiner Arbeitnehmer am Tätigkeitsort sicherstelle und die Kosten hierfür übernehme. Es werde 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 sei im Gegensatz zum Vorteil des Schilehrers verschwindend klein, da es Sache des Dienstnehmers sei, den Standort seiner Wohnung so zu wählen, dass er seiner Dienstverpflichtung nachkommen könne. Dazu gehörten auch nicht näher definierte diverse Vor- und Nachbearbeitungszeiten (diverse Verwaltungsarbeiten), wie z.B. Abrechnungen, Abmeldungen und Kinderparcours.

Im Übrigen werde festgestellt, dass die Schilehrer ohnehin nicht ausschließlich an ihrem Tätigkeitsort in O auf Kosten des Arbeitgebers untergebracht worden seien, sondern auch z.B. in U (etwa zehn Kilometer von O entfernt), womit klar zum Ausdruck komme, dass die Unterbringung der Dienstnehmer in deren Interesse gelegen sei und der Bedarf des Unternehmens an der kostenlosen Unterbringung der Schilehrer am Tätigkeitsort bzw. in dessen Nähe verschwindend gering erscheine.

Die Unterbringung der Schilehrer auf Kosten des Arbeitgebers erfolge unter Berücksichtigung der für den Schilehrer vorteilhaften Arbeitszeit nicht zum überwiegenden Vorteil des Arbeitgebers. Es sei für den Betrieb einer Schischule unerheblich, ob ein Schilehrer im gleichen Ort oder etwa in einem zehn Kilometer im Tal gelegenen Nachbarort auf Kosten seines Arbeitgebers untergebracht werde, solange der Schilehrer seiner Dienstverpflichtung ordnungsgemäß nachkomme. Diese Verpflichtung bedinge, dass der Schilehrer zum Dienst zu erscheinen habe, um seiner Arbeitsverpflichtung nachzukommen, damit ihm die Kursteilnehmer von seinem Arbeitgeber zugewiesen werden könnten. Der Schilehrer habe zu den angegebenen Kurszeiten am vereinbarten Treffpunkt des von ihm zu leitenden Unterrichts anwesend zu sein, um in der Folge den Unterricht zu erteilen. Die Arbeitstätigkeit eines Schilehrers finde 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 stehe, da sich dieser ohnehin an seinem Arbeitsort - Schipiste - befinde und dort mit den Mitteln, die die Kommunikationstechnik biete (z.B. Mobiltelefon), erreichbar sei und offenbar auch für die Schulleitung erreichbar sein müsse. Das Argument - keine starre Fixierung an bestimmte Dienstzeiten - vermöge im Hinblick auf die angegebenen Kurszeiten der Schischule und die Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe nicht zu überzeugen. Gehe man davon aus, dass die angegebenen Kurszeiten nicht willkürlich verschoben würden und daher die Arbeitszeit eines Schilehrers im Allgemeinen vier Stunden täglich betrage, sei die Flexibilität der Unterrichtserteilung durch die Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe nur eingeschränkt möglich.

Wenn die Beschwerdeführerin ausführe, dass in einem Artikel der Zeitschrift N ein geschöntes Bild der Realität wiedergegeben werde, da die Vor- und Nachbearbeitungszeiten (wie

z. B. Abrechnungen, Abmeldungen, diverse Verwaltungsarbeiten, Kinderparcours erstellen, etc.) nicht berücksichtigt worden seien, so sei zu erwidern, dass diese Vor- und Nachbearbeitungszeiten auch all jene Schilehrer erbringen müssten, die nicht auf Kosten des Arbeitgebers am Dienstort oder in Nachbarorten im Tal unterbracht seien, und damit für sämtliche in der Schischule beschäftigten Dienstnehmer Teil der von ihnen zu erbringenden Leistungen seien.

Die Teilnahme an den von der Schischule angebotenen Rahmenveranstaltungen, wie Schneeschuhtouren, Fackelwanderungen und Apres-Schiveranstaltungen oder die Anwesenheit bei dem zweimal im Jahr stattfindenden Winterfest sowie den Siegerehrungen, ändere nichts daran, dass die auf Kosten des Dienstgebers vorgenommene Unterbringung der Dienstnehmer nicht zum überwiegenden Vorteil des Dienstgebers erfolge. Auch Schilehrer, die nicht am Dienstort auf Kosten des Unternehmers untergebracht seien, müssten an Siegerehrungen oder Abendveranstaltungen teilnehmen, sofern diese Teilnahme überhaupt Teil der Dienstverpflichtung und nicht ohnehin der Freizeitgestaltung des Schilehrers zuzurechnen sei.

Ein überwiegender Vorteil des Arbeitgebers aus der unentgeltlichen Unterbringung des Schilehrers im Ort gegenüber jenen des Arbeitnehmers sei nicht erkennbar, zumal es der allgemeinen Lebenserfahrung entspreche, dass der Beruf des Schilehrers für einen Großteil dieser Berufsgruppe der "schönste Job der Welt" sei und daher die Vorteile des Dienstnehmers bei einer Unterbringung am Tätigkeitsort insbesondere dann überwiegen, wenn häufig nach "Dienstschluss" Abendveranstaltungen besucht würden oder die abendliche Freizeitgestaltung des Dienstnehmers darin bestehen sollte, die angebotenen Tipps für ein oder mehrere "Top Nightlife Erlebnisse" am Tätigkeitsort zu beherzigen.

Der Vergleich mit den Bediensteten in der Gastronomie (Gast- und Schankbetriebe) sowie den Bediensteten in den Beherbergungsbetrieben sei verfehlt, da es allgemein bekannt sei, dass die Bediensteten in der Gastronomie sowie in

den Beherbergungsbetrieben lange, unregelmäßige sowie bis spät in die Nacht reichende Dienstzeiten hätten, was eine fast ständige Verfügbarkeit des Mitarbeiters am Ort der Tätigkeit erfordere. Dies sei bei Schilehrern nicht der Fall.

Es sei daher festzuhalten, dass der Ansicht der Beschwerdeführerin, die Unterbringung der Schilehrer am Tätigkeitsort sei im überwiegenden Interesse des Dienstgebers und damit des Unternehmens gelegen, nicht gefolgt werden könne. Die Unterbringung der Dienstnehmer sei in deren Interesse gelegen, weil deren Wohnbedarf gedeckt werde und der Bedarf des Unternehmens an der kostenlosen Unterbringung der Schilehrer am Tätigkeitsort verschwindend gering erscheine.

Da 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 und auch kein Teil der Arbeitsleistung gegenüber stehe, liege nur dann ein Leistungsaustausch vor, wenn die Zurverfügungstellung der Unterkünfte im überwiegenden Interesse des Unternehmens gelegen sei. Grundsätzlich sei es Sache des Arbeitnehmers, dass er unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung wähle. Der Arbeitgeber greife in diese Entscheidung nicht ein, da der Dienstnehmer seinerseits verpflichtet sei, zum vereinbarten Zeitpunkt an der Arbeitsstätte zu erscheinen, um in der Folge seiner Dienstverpflichtung nachzukommen. Folglich diene 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 am Dienort bzw. in dessen Nähe eine notwendige Voraussetzung für das Erscheinen bei der Arbeitsstätte sei, könne nicht entscheidend für die Annahme sein, dass die Unterbringung des Arbeitnehmers in der Nähe seiner Arbeitsstätte nicht den privaten Zwecken der Dienstnehmer dienen würde.

Durch die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer Unterkunft erbringe das Unternehmen eine sonstige Leistung an seine Dienstnehmer, die im überwiegenden Interesse der Arbeitnehmer gelegen sei, weil dadurch den Dienstnehmern ein in ihrer Privatsphäre gelegener bedarfsdeckender Nutzen zukomme, ohne dass der Arbeitgeber (Unternehmer) eine spezielle Gegenleistung erhalte. Damit erbringe der Unternehmer aber eine sonstige Leistung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lägen, weil diese sonstige Leistung im überwiegenden Interesse des Arbeitnehmers erbracht werde. Es liege daher ein Eigenverbrauch nach § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 vor. Durch die unentgeltliche Zurverfügungstellung einer Unterkunft erbringe das Unternehmen eine sonstige Leistung an seine Dienstnehmer, die im überwiegenden Interesse der Arbeitnehmer gelegen sei, weil dadurch den Dienstnehmern ein in ihrer Privatsphäre gelegener bedarfsdeckender Nutzen zukomme, ohne dass der Arbeitgeber (Unternehmer) eine spezielle Gegenleistung erhalte. Damit erbringe der Unternehmer aber eine sonstige Leistung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens lägen, weil diese sonstige Leistung im überwiegenden Interesse des Arbeitnehmers erbracht werde. Es liege daher ein Eigenverbrauch nach Paragraph 3 a, Absatz eins a, Ziffer 2, UStG 1994 vor.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, die belangte Behörde sei ihrer Verpflichtung zur Erforschung des Sachverhaltes und zur entsprechenden Aufbereitung nicht nachgekommen. Eine lebensnahe und praxisbetonte Würdigung der von der Beschwerdeführerin angebotenen und vorgelegten Urkunden hätte zu folgenden Feststellungen geführt: Beim Beruf des Schilehrers handle es sich um einen "Saison-Job", einige der angestellten Schilehrer seien auch nur für einige Wochen beschäftigt. Immer wieder würden auch Schilehrer beschäftigt, die ihren Wohnsitz und Aufenthalt im Ausland hätten. Ortsfremde Personen würden wegen eines mehrwöchigen Arbeitseinsatzes als Schilehrer niemals ihren Lebensmittelpunkt nach O verlegen. In der "toten Saison" (im Regelfall April bis November) seien die meisten Einrichtungen in O komplett geschlossen. Jede Schischule, die einen Schilehrer benötige, sei geradezu gezwungen, eine Unterkunft anzubieten, da sie ansonsten keine Schilehrer bekomme (genauso wie kein Gastronomiepersonal ohne Personalzimmer erhältlich sei). Die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Unterkünfte seien keine Wohnungen, sondern nur Schlafstellen, also Mehrbettzimmer, teilweise ausgestattet mit Stockbetten. Die Unterkünfte würden aus reinen Zweckmäßigkeitgründen zur Verfügung gestellt werden, da das Unternehmen ansonsten keine (bzw. nicht ausreichend viele) Schilehrer bekommen würde. In so gut wie allen Inseraten, mit denen Schilehrer gesucht würden, werde bereits vorweg angekündigt, dass eine Unterkunft zur Verfügung gestellt werde. Ein Schilehrer könnte sich von seinem Schilehrer-Bezug keine Unterkunft in O leisten, wodurch der Arbeitgeber geradezu gezwungen sei, dem Schilehrer eine Unterkunft (Schlafstelle) bereitzustellen. Es liege daher klar auf der Hand, dass diese Bereitstellung im weitaus überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liege.

Ein Schilehrer habe weitgehende "gesellschaftliche" und sonstige Verpflichtungen, es werde von ihm erwartet, ja geradezu verlangt, dass er seine Gäste auch unterhalte, umfassend betreue, mit ihnen "apres-Ski" mache und auch sonst umfassend für sie da sei. Aus diesem Grunde sei es nicht damit getan, dass er vier Stunden am Tag auf der Piste unterrichte, vielmehr ziehe sich seine Arbeit oftmals bis spät in die Nacht. Bereits der Kollektivvertrag des Schilehrers sehe eine 35-Stunden-Woche vor, tatsächlich gingen die Arbeitsstunden, die vom Schilehrer erwartet würden, aber bei weitem über diese Arbeitszeiten hinaus.

Die Beistellung der Dienstzimmer erfolge sohin nicht aus Entgegenkommen oder im Interesse der Arbeitnehmer, sondern weitaus überwiegend aus dem Interesse der Schischule, die diese Dienstzimmer zur Verfügung stellen müsse, damit sie ordentliche Schilehrer in ausreichender Anzahl bekomme; ansonsten wäre es für sie gar nicht möglich, den Schischulbetrieb aufrecht zu erhalten. Die Bereitstellung der Schlafstelle beim Schilehrer müsse aus umsatzsteuerlicher Sicht gleich behandelt werden wie beim Gastronomieangestellten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Verfahren unstrittig liegt hinsichtlich der Zurverfügungstellung der Unterkunft durch die Beschwerdeführerin an die bei ihr beschäftigten Schilehrer keine entgeltliche Leistungserbringung vor.

Gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 in der Fassung BGBl. I Nr. 134/2003 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. Gemäß Paragraph 3 a, Absatz eins a, UStG 1994 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 134 aus 2003, 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 Sinn 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0073). Eine Leistung im Sinn des Paragraph 3 a, Absatz eins a, 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 vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0073).

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. 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 (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010). 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 Paragraph 3 a, Absatz eins a, UStG 1994 vor. 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 vergleiche , neuerlich das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010).

Der EuGH hat im Urteil vom 16. Oktober 1997, C-258/95, Fillibeck, - zu Artikel 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - ausgeführt, normalerweise sei es Sache des Arbeitnehmers, unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung, nach dem sich die Länge seines Weges zur Arbeit bemesse, und das geeignete Verkehrsmittel zu wählen. Der Arbeitgeber greife in diese Entscheidungen nicht ein, da

der Arbeitnehmer seinerseits verpflichtet sei, während der vereinbarten Zeit an der Arbeitsstätte zu sein. Folglich dienten die den Arbeitnehmern erbrachten Beförderungsleistungen unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers (Rn 26). Eine solche Auslegung sei in den Fällen geboten, in denen der Arbeitnehmer - wie gewöhnlich - die Möglichkeit habe, die Strecke zwischen seiner Wohnung und seiner festen Arbeitsstätte mit den üblichen Verkehrsmitteln zurückzulegen (Rn 28). Dagegen könnten unter besonderen Umständen die Erfordernisse des Unternehmens es 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 seiner Arbeitnehmer zu übernehmen (Rn 29). Der Umstand, dass die Beförderungsleistungen aufgrund eines Tarifvertrages erbracht würden, stelle ein Indiz dafür dar, dass die Beförderung Zwecken diene, die nicht unternehmensfremd seien (Rn 31). Der EuGH hat im Urteil vom 16. Oktober 1997, C-258/95, Fillibeck, - zu Artikel 6 Absatz 2, der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - ausgeführt, normalerweise sei es Sache des Arbeitnehmers, unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung, nach dem sich die Länge seines Weges zur Arbeit bemesse, und das geeignete Verkehrsmittel zu wählen. Der Arbeitgeber greife in diese Entscheidungen nicht ein, da der Arbeitnehmer seinerseits verpflichtet sei, während der vereinbarten Zeit an der Arbeitsstätte zu sein. Folglich dienten die den Arbeitnehmern erbrachten Beförderungsleistungen unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers (Rn 26). Eine solche Auslegung sei in den Fällen geboten, in denen der Arbeitnehmer - wie gewöhnlich - die Möglichkeit habe, die Strecke zwischen seiner Wohnung und seiner festen Arbeitsstätte mit den üblichen Verkehrsmitteln zurückzulegen (Rn 28). Dagegen könnten unter besonderen Umständen die Erfordernisse des Unternehmens es 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 seiner Arbeitnehmer zu übernehmen (Rn 29). Der Umstand, dass die Beförderungsleistungen aufgrund eines Tarifvertrages erbracht würden, stelle ein Indiz dafür dar, dass die Beförderung Zwecken diene, die nicht unternehmensfremd seien (Rn 31).

Zur Verfahrensrüge ist zu bemerken, dass insoweit überwiegend im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerungen vorgebracht werden. Dies betrifft etwa die Behauptung in der Beschwerde, es würden den Schilehrern nur Schlafstellen, also Mehrbettzimmer, teilweise ausgestattet mit Stockbetten zur Verfügung gestellt werden. In der Vorhaltsbeantwortung war diesbezüglich vorgebracht worden, die Unterbringung erfolge in der Regel in Doppelzimmern. Auch erfolgte im Verwaltungsverfahren kein Vorbringen dazu, dass Schischulen "geradezu gezwungen" seien, eine Unterkunft anzubieten, da sie ansonsten keine Schilehrer bekämen; in der Vorhaltsbeantwortung war dazu lediglich vorgebracht worden, die Bereitstellung einer Unterkunft sei hiezu ein "wichtiger Faktor". Vorgebracht wurde aber auch, dass "beinahe alle" (somit also nicht alle) Schilehrer in einer Unterkunft des Dienstgebers unterbracht seien. Lediglich im Text zu einem Bild in einem von der belangten Behörde der Homepage der Beschwerdeführerin entnommenen Bericht der Zeitschrift N wird auf Stockbetten verwiesen ("Stockbett. In den Skilehrer-Wohngemeinschaften von O geht nach Dienstschluss so richtig die Post ab"; diese Darlegung legt wiederum nicht nahe, dass das Beschwerdevorbringen, die Unterkunft diene nur dazu, dass sich die Schilehrer zwischen zwei Diensten ausrasten könnten, zutreffend wäre). Da aber auch nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht alle Schilehrer in einer Unterkunft des Dienstgebers untergebracht sind, ist daraus nicht ableitbar, dass es sich hierbei um eine vom Dienstgeber zur Verfügung gestellte Unterkunft handelt.

Was die in der Beschwerde behaupteten umfangreichen gesellschaftlichen und sonstigen Verpflichtungen der Schilehrer betrifft, so ergibt sich aus dem schon erwähnten Artikel der Zeitschrift N eher das Gegenteil: Demnach habe der Leiter der Schischule die Schilehrer verpflichtet, bis spätestens 21 Uhr die Schilehrer-Uniform abzulegen, woraus geradezu abzuleiten wäre, dass eine Zurechnung dieser "gesellschaftlichen und sonstigen" Aktivitäten der Schilehrer zur Schischule vermieden werden solle, was wiederum dafür spricht, dass diese Aktivitäten (und die diese Aktivitäten ermöglichende Unterbringung) nicht im überwiegenden Interesse der Schischule erfolgen.

Andere Beweismittel wurden zu diesen Themen im Verwaltungsverfahren nicht geltend gemacht (oder als Urkunden vorgelegt).

Ein relevanter Verfahrensmangel kann somit nicht dargetan

werden.

Auch die Rechtsrüge ist nicht berechtigt.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. das zitierte Urteil in der Rechtssache Fillibeck) ist es Sache des Arbeitnehmers, unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung zu wählen. Die dem Arbeitnehmer erbrachte Beförderungsleistung, hier die Zurverfügungstellung einer Unterkunft dient unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers. Lediglich unter besonderen Umständen ist die Erbringung der Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Dienstgebers liegend anzusehen. Nach der Rechtsprechung des EuGH vergleiche , das zitierte Urteil in der Rechtssache Fillibeck) ist es Sache des Arbeitnehmers, unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte den Standort seiner Wohnung zu wählen. Die dem Arbeitnehmer erbrachte Beförderungsleistung, hier die Zurverfügungstellung einer Unterkunft dient unter normalen Umständen dem privaten Bedarf des Arbeitnehmers. Lediglich unter besonderen Umständen ist die Erbringung der Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Dienstgebers liegend anzusehen.

Der Unterricht der Schilehrer erfolgt - nach den insoweit nicht bestrittenen Sachverhaltsannahmen der belangten Behörde - innerhalb der Öffnungszeiten der Seilbahnbetriebe (in der Regel zwischen 9 Uhr und 16 Uhr). Auch unter Berücksichtigung der von der beschwerdeführenden Partei im Verwaltungsverfahren geltend gemachten weiteren Leistungen (Vor- und Nachbearbeitungszeiten, Winterfest zweimal im Jahr) liegen damit - anders als bei Bediensteten im Gastgewerbe - keine langen oder untypischen Arbeitszeiten vor, welche eine Unterkunft in der Nähe der Schischule erfordern würden.

Bei der Tätigkeit für die Schischule handelt es sich weiter - anders als nach dem Sachverhalt, der dem Urteil des EuGH, Fillibeck, zugrunde lag (dort: Beförderung zu verschiedenen Baustellen, auf denen die Arbeitnehmer eingesetzt wurden) - 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 Dienstausbübung durch den Dienstgeber die Zurverfügungstellung der Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Dienstgebers erscheinen lassen könnte (vgl. zu einem derartigen Sachverhalt auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 21. Juli 1994, V R 21/92, BSTBl. 1994 II 881: Beschäftigung zu Felssicherungsarbeiten in Süd- und Westdeutschland; unentgeltliche Gewährung von Unterkunft in der Nähe der jeweiligen Arbeitsorte). Bei der Tätigkeit für die Schischule handelt es sich weiter - anders als nach dem Sachverhalt, der dem Urteil des EuGH, Fillibeck, zugrunde lag (dort: Beförderung zu verschiedenen Baustellen, auf denen die Arbeitnehmer eingesetzt wurden) - 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 Dienstausbübung durch den Dienstgeber die Zurverfügungstellung der Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Dienstgebers erscheinen lassen könnte vergleiche , zu einem derartigen Sachverhalt auch das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 21. Juli 1994, V R 21/92, BSTBl. 1994 II 881: Beschäftigung zu Felssicherungsarbeiten in Süd- und Westdeutschland; unentgeltliche Gewährung von Unterkunft in der Nähe der jeweiligen Arbeitsorte).

Es ist weiters nicht ersichtlich, dass nur der Dienstgeber eine - im Hinblick auf eine zumutbare Erreichbarkeit der Arbeitsstätte - geeignete Unterkunft bieten könnte. Hierbei ist zunächst zu berücksichtigen, dass auch nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht alle Schilehrer in einer Unterkunft der Beschwerdeführerin untergebracht seien, obwohl keiner der Schilehrer aus dem Ort (O) selbst stamme. Demnach war es aber zumindest einigen Schilehrern möglich, für eine eigene Unterkunft zu sorgen. Auch im Übrigen ist aber nicht ableitbar, dass es den Arbeitnehmern - allenfalls mit Unterstützung des Arbeitgebers (vgl. hierzu auch § 13 Z 3 des sich in den Verwaltungsakten befindlichen Kollektivvertrages, wonach sich der Arbeitgeber bemühe, den Arbeitnehmer bei Beschaffung verbilligter Ausrüstungsgegenstände zu unterstützen, soweit diese zur Berufsausübung notwendig sind) - nicht möglich wäre, selbst für eine Unterbringung in zumutbarer Nähe zum Arbeitsplatz zu sorgen. Dem steht es auch nicht entgegen, dass es - nach dem Beschwerdevorbringen - Schilehrern mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Entgelt für die Tätigkeit als Schilehrer nicht möglich wäre, eine Unterkunft in O zu finanzieren, da es für die Tätigkeit als Schilehrer nicht erforderlich ist, unmittelbar in O Unterkunft zu nehmen. Es ist weiters nicht ersichtlich, dass nur der Dienstgeber eine - im Hinblick auf eine zumutbare Erreichbarkeit der Arbeitsstätte - geeignete Unterkunft

bieten könnte. Hierbei ist zunächst zu berücksichtigen, dass auch nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht alle Schilehrer in einer Unterkunft der Beschwerdeführerin untergebracht seien, obwohl keiner der Schilehrer aus dem Ort (O) selbst stamme. Demnach war es aber zumindest einigen Schilehrern möglich, für eine eigene Unterkunft zu sorgen. Auch im Übrigen ist aber nicht ableitbar, dass es den Arbeitnehmern - allenfalls mit Unterstützung des Arbeitgebers vergleiche , hiezu auch Paragraph 13, Ziffer 3, des sich in den Verwaltungsakten befindlichen Kollektivvertrages, wonach sich der Arbeitgeber bemühe, den Arbeitnehmer bei Beschaffung verbilligter Ausrüstungsgegenstände zu unterstützen, soweit diese zur Berufsausübung notwendig sind) - nicht möglich wäre, selbst für eine Unterbringung in zumutbarer Nähe zum Arbeitsplatz zu sorgen. Dem steht es auch nicht entgegen, dass es - nach dem Beschwerdevorbringen - Schilehrern mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Entgelt für die Tätigkeit als Schilehrer nicht möglich wäre, eine Unterkunft in O zu finanzieren, da es für die Tätigkeit als Schilehrer nicht erforderlich ist, unmittelbar in O Unterkunft zu nehmen.

Dass die Schilehrer nicht - für die Dauer ihrer Tätigkeit als Schilehrer - ihren Lebensmittelpunkt nach O verlegen, bewirkt nicht, dass die Zurverfügungstellung der Unterkunft im überwiegenden Interesse des Dienstgebers erfolgt.

Schließlich ergibt sich auch aus dem - in den Verwaltungsakten befindlichen (und der Beschwerdeführerin, wie sich aus einem Verweis in der Beschwerde hinsichtlich der Dienstzeiten ergibt, bekannten) - Kollektivvertrag zwischen der Vereinigung der Schischulunternehmer Österreichs und der Gewerkschaft Kunst, Medien, Sport, freie Berufe keine Verpflichtung des Dienstgebers, dem Dienstnehmer eine Unterkunft zur Verfügung zu stellen, sondern lediglich ein Anspruch auf Fahrtkostenersatz bei notwendigem Wohnungswechsel im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis für die Hin- und Rückfahrt in Österreich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (§ 13 Z 2). Schließlich ergibt sich auch aus dem - in den Verwaltungsakten befindlichen (und der Beschwerdeführerin, wie sich aus einem Verweis in der Beschwerde hinsichtlich der Dienstzeiten ergibt, bekannten) - Kollektivvertrag zwischen der Vereinigung der Schischulunternehmer Österreichs und der Gewerkschaft Kunst, Medien, Sport, freie Berufe keine Verpflichtung des Dienstgebers, dem Dienstnehmer eine Unterkunft zur Verfügung zu stellen, sondern lediglich ein Anspruch auf Fahrtkostenersatz bei notwendigem Wohnungswechsel im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis für die Hin- und Rückfahrt in Österreich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (Paragraph 13, Ziffer 2.).

Besondere Umstände, aus denen die Überlassung einer Unterkunft als im überwiegenden Interesse des Dienstgebers liegend anzusehen wäre, liegen demnach nicht (im erforderlichen Ausmaß) vor.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 23. Jänner 2013

Gerichtsentscheidung

EuGH 61995CJ0258 Fillibeck VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2010150051.X00

Im RIS seit

14.02.2013

Zuletzt aktualisiert am

05.10.2017

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at