

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Elisabeth Traxler über die Beschwerde der Bf., vom 12. Juni 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. April 2014, betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer, Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2008, 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2008, 2009 und 2010 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Bescheide betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer sowie Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2008, 2009 und 2010 werden wie folgt abgeändert:

Die Haftung für Lohnsteuer 2008 beträgt € 2.046,06.

Die Haftung für Lohnsteuer 2009 beträgt € 1.039,89.

Die Haftung für Lohnsteuer 2010 beträgt € 643,19.

Die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2008 werden mit € 67.025,48 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 1.489.454,55).

Die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2009 werden mit € 68.711,36 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 1.526.918,60).

Die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für das Kalenderjahr 2010 werden mit € 69.785,87 festgesetzt (Bemessungsgrundlage: € 1.550.797,22).

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 4 B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist - als Ergebnis einer Lohnsteuerprüfung (§ 86 Abs. 1 EStG 1988) -, ob von der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) an ihre Arbeitnehmer ausgegebene Essensbons nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 steuerfrei sind.

Dieser Frage liegt folgendes Verwaltungsgeschehen zu Grunde:

In dem zur Begründung der nunmehr angefochtenen **Bescheide vom 2. April 2014** verwiesenen (und ebenfalls mit 2. April 2014 datierten) Bericht hat das Finanzamt nur ausgeführt "Essensbons" "Siehe Vorprüfung". Einen Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen hat das Finanzamt nicht von der Gesamtsumme der Arbeitslöhne, sondern nur von den (nachversteuerten) Essensbons festgesetzt.

In ihrer dagegen eingebrachten **Beschwerde vom 12. Juni 2014** hat die Bf. den Sachverhalt wie folgt dargestellt:

Sie habe Gutscheine im Wert von € 72,72 pro Monat und Arbeitnehmer (= 2 Gutscheine zu je € 2,20 für 18 Tage abzüglich eines Selbstbehaltes in Höhe von € 0,18 pro Gutschein) steuerfrei ausgegeben.

Auf den ausgegebenen Gutscheinen sei ua. auch angegeben, dass diese nur an den nicht arbeitsfreien Tagen, nur in der Nähe des Arbeitsplatzes und nur zum Erwerb von Mahlzeiten einlösbar seien. Darüber hinaus seien die Arbeitnehmer auf internen elektronischen Plattformen über die Voraussetzungen einer „gesetzeskonformen Einlösung“ der Essensbons informiert und zu deren Einhaltung angewiesen worden. Zusätzlich dazu seien die Arbeitnehmer in regelmäßigen Abständen auch von der zuständigen Personalabteilung darüber in Kenntnis gesetzt worden. Wie die Aufarbeitung im Zuge der gegenständlichen GPLA gezeigt habe, seien die Gutscheine zum weitaus überwiegenden Teil tatsächlich in Restaurants in unmittelbarer Nähe des Arbeitsplatzes zur dortigen Konsumation eingelöst worden. Lediglich vereinzelt sei es zu untersagten Einlösungen in weiter entfernten Lokalisationen gekommen.

Zur Begründung (der nunmehr angefochtenen Bescheide) habe das Finanzamt nur pauschal auf eine Vorprüfung verwiesen, ohne eine konkrete Einzelfallbetrachtung dahingehend anzustellen, ob die Essensbons tatsächlich in der Nähe des Arbeitsplatzes eingelöst worden seien. Damit habe das Finanzamt wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt.

In rechtlicher Hinsicht hat die Bf. (zusammengefasst) Folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt habe sich bei seiner pauschalen Nachversteuerung offensichtlich an der Rz 97

der LStR orientiert und die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 deshalb versagt, weil bei den gegenständlichen Gutscheinen die theoretische Möglichkeit zur Einlösung auch in weiterer Entfernung vom Arbeitsplatz bestanden hätte. Damit habe sich das Finanzamt auch in Widerspruch zum eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 gesetzt, wo auf das bloße Faktum der Einlösung abgestellt werde, wenn es dort heiße: "Gutscheine für Mahlzeiten bleiben bis zu einem Wert von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst werden". Entscheidend sei somit, wo die Gutscheine tatsächlich eingelöst worden seien und nicht, wo sie unter Umständen eingelöst hätten werden können. Die Befreiungsbestimmung wurzle somit nicht - wie man bei unrichtiger Interpretation der LStR vielleicht annehmen könnte - im Theoretischen, sondern vielmehr im Faktischen. Der letzte Satz der Rz 97 der LStR könne daher "geltungserhaltend" nur so interpretiert werden, dass er bloß für die vorzeitige Inanspruchnahme der Befreiung bei der Ausgabe des Gutscheins von Relevanz sei. Denn wenn Essensbons - anders als hier: ohne weiteren Begleitmaßnahmen - ausgegeben und auch in Gaststätten eingelöst werden könnten, die nicht in der Nähe des Arbeitsplatzes liegen, sei ja ihre Einlösung im Nahbereich des Arbeitsplatzes iSd Rz 94 von vornherein nicht sichergestellt.

Aus den dargelegten Gründen hätte die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 nur in denjenigen (wenigen) Fällen versagt werden dürfen, wo eine Gutscheineinlösung - entgegen den expliziten Anweisungen der Bf. - außerhalb des Nahbereiches zum Arbeitsplatz erfolgt sei.

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 15. Juli 2015** hat das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und diese Entscheidung im Wesentlichen wie folgt begründet: Voraussetzung dafür, dass der erhöhte Betrag (€ 4,40 pro Arbeitstag) für einen Gutschein bereits bei der Ausgabe durch den Arbeitgeber steuerfrei belassen werden könne sei ua. auch, dass sichergestellt sei, dass der Gutschein nur im Betrieb oder in einer nahe gelegenen Gaststätte eingelöst werden könne (LStR Rz 94). Die Bf. hätte daher schon nach der letzten Lohnsteuerprüfung Konsequenzen ziehen müssen, da bereits zu diesem Zeitpunkt festgestanden sei, dass Essensbons tatsächlich falsch eingelöst (und daher nachversteuert) worden seien. Die Bf. habe jedoch keine Maßnahmen getroffen - die angeblichen Mails seien nie transparent gemacht worden. Erst bei der Schlussbesprechung (im gegenständlichen Verfahren) seien Listen vorgelegt worden, die eine Unterscheidung in "richtig oder falsch" eingelöste Gutscheine ermöglichen sollten. Da diese Listen nicht vollständig gewesen seien, sei ein weiterer Schlussbesprechungstermin vereinbart worden. Der Vorwurf, dass das Finanzamt die Unterlagen gänzlich ignoriert habe sei falsch, richtig sei vielmehr, dass der steuerliche Vertreter die Unterlagen (Listen) erst am Ende der Prüfung vorgelegt habe.

Diesen Ausführungen ist die Bf. im **Vorlageantrag vom 13. August 2015** nicht entgegen getreten und hat zur Begründung (nur) auf ihre Beschwerde verwiesen.

Auf eine diesbezügliche Anfrage hat das **Finanzamt** dem Bundesfinanzgericht am **10. Juli 2017** mitgeteilt, dass die Kammerzugehörigkeit der Bf. seit dem 01.11.2007 erloschen ist und dass in den angefochtenen Bescheiden der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen daher irrtümlich festgesetzt worden ist.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (= Kammerumlage) sind (nur) solche Dienstgeber verpflichtet, die Kammermitglieder sind (§ 122 WKG). Da die Bf. im spruchgegenständlichen Zeitraum (2008, 2009, 2010) nicht Kammermitglied gewesen ist, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen. Die Bescheide betreffend Festsetzung eines Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen waren daher ersatzlos aufzuheben, weil solche Bescheide - mangels Kammerzugehörigkeit der Bf. - überhaupt nicht ergehen hätten dürfen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 idF vor StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, sind freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt, steuerfrei. Gutscheine für Mahlzeiten bleiben bis zu einem Wert von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst werden. Können die Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden, die nicht sofort konsumiert werden müssen, sind sie bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag steuerfrei.

Diejenigen Gutscheine, hinsichtlich derer die Bf. in der Beschwerde die Steuerbefreiung beansprucht hat, wurden in nahe gelegenen Gaststätten bzw. am Arbeitsplatz (zur dortigen Konsumation) eingelöst. Damit ist der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 17 zweiter Satz EStG 1988 erfüllt. Diese Gutscheine sind daher steuerfrei.

Für den Befreiungstatbestand des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG ist - dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge - nämlich nur erforderlich, dass die Gutscheine in einer nahe gelegenen Gaststätte (zur dortigen Konsumation) eingelöst werden. Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Gutscheine nicht auch in einer nicht nahe gelegenen Gaststätte (zur dortigen Konsumation) eingelöst hätten werden können, weil der (eindeutige) Gesetzeswortlaut eine solche Bedingung nicht vorsieht.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Die angefochtenen Bescheide werden - entsprechend den in der Beschwerde gestellten Anträgen - abgeändert:

Die Höhe der Haftung für Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2008-2010 ist - aufgeschlüsselt nach den betroffenen Arbeitnehmern - der angeschlossenen Beilage zu entnehmen. Daraus ergibt sich eine Haftung für Lohnsteuer 2008 in Höhe von € 2.046,06 (bisher: € 7.354,98), eine Haftung für Lohnsteuer 2009 in Höhe von € 1.039,89 (bisher: € 7.164,88) und eine Haftung für Lohnsteuer 2010 in Höhe von € 643,19 (bisher: € 6.986,74).

Die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für die Kalenderjahre 2008-2010 werden wie folgt neu berechnet:

	2008	2009	2010
BMGL lt. Bescheid	1.501.966,00	1.541.643,11	1.566.014,44
-Hinzurechnung lt. GPLA	17.119,89	17.255,47	16.839,54
+Hinzurechnung lt. BFG	4.608,44	2.530,96	1.622,32
BMGL lt. BFG	1.489.454,55	1.526.918,60	1.550.797,22
DB (4,5%)	67.025,48	68.711,36	69.785,87

Zur Revision (Art. 133 Abs. 4 B-VG):

Eine Revision ist dann zulässig, wenn zu einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt oder wenn die Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet worden ist oder wenn das Verwaltungsgericht in seinem Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, ob bereits die theoretische Möglichkeit, dass Essensgutscheine auch in Gaststätten eingelöst hätten werden können, die nicht in der Nähe des Arbeitsplatzes liegen, für die Anwendung des erhöhten Freibetrages von EUR 4,40 pro Arbeitstag (§ 3 Abs. 1 Z 17 zweiter Satz EStG 1988) schädlich ist, gibt es keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die ordentliche Revision ist daher zulässig.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Beilagen: 1 Beilage (2 Seiten)

Wien, am 24. Juli 2017