

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***SenV***, den Richter ***Ri*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***SenLR1*** und ***SenLR2*** in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***Vt***, ***Vt-Adr***, über die Beschwerde vom 23. Mai 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen (nun Finanzamt Österreich) vom 23. April 2019 betreffend Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2015 bis 2017, Steuernummer 71-270/6944, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Oktober 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

1. Der Haftungsbescheid vom 23. April 2019 betreffend das Jahr 2016 wird wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 91,89 Euro in Anspruch genommen.

2. Der Haftungsbescheid vom 23. April 2019 betreffend das Jahr 2017 wird wie folgt abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird für Lohnsteuer in der Höhe von 19,97 Euro in Anspruch genommen.

3. Die übrigen Bescheide werden - ersatzlos - aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit den Haftungsbescheiden vom 23. April 2019 wurde die Beschwerdeführerin für die Jahre 2015 bis 2017 als Arbeitgeberin für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer in Anspruch genommen. Mit den Abgabenbescheiden vom selben Tag wurden der Beschwerdeführerin für die Jahre 2015 bis 2017 der Dienstgeberbeitrag

zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Dienstgeberbeitrag) und der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie der Säumniszuschlag für die nicht einbehaltene Lohnsteuer vorgeschrieben. In den jeweiligen Bescheiden wurde unter „Begründung“ auf den Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 23. April 2019 und allenfalls auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung wurde ausgeführt:

„Das Securityunternehmen (...) kauft teilweise in Lebensmittelgeschäften oder in Gasthäusern Lunchpakete und überlässt sie Dienstnehmern, welche Securitydienste leisten. Der Kollektivvertrag für das Bewachungsgewerbe hat keine Bezahlung von steuerfreien Tagesdiäten vorgesehen. Es besteht auch keine Betriebsvereinbarung mit jedem einzelnen Dienstnehmer. § 26 Z 4 EStG spricht nur über die Gewährung von Tages- und Nächtigungsgelder, sowie Kilometergelder ab. Somit sind nach Ansicht des Prüfers die freien Mahlzeiten, die für den Verzehr am Einsatzort und nicht im Betrieb verabreicht werden, der Steuerpflicht zu unterwerfen.

Begründung:

In einer Entscheidung vom 18.2.2016, RV/3100522/2012, hat das BFG folgenden Rechtssatz veröffentlicht:

Der Begriff "am Arbeitsplatz" in § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 umfasst sowohl das Betriebsgebäude als auch die (nähere) Umgebung des Ortes, an dem die Arbeitnehmer im Auftrag des Arbeitgebers tätig sind. Es steht einer Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 somit nicht entgegen, wenn die verbilligten Mahlzeiten in gastgewerblichen Betrieben in der Nähe von (auswärtigen) Baustellen oder sonstigen Einsatzorten gewährt werden. Gegen diese Entscheidung gab es eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof, welcher dann folgendermaßen entschieden hat (Erkenntnis vom 19.4.2018 Ro 2016/15/0018): Nach § 3 Abs 1 Z 17 EStG sind freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt, von der Einkommensteuer befreit. Diese Steuerbefreiung erfasst nach Ansicht des VwGH eindeutig nur den geldwerten Vorteil in Form des Naturalbezugs der Kost bzw die Verköstigung am Arbeitsplatz (etwa in betriebseigenen Kantinen). Durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I 2004/180, wurde § 3 Abs 1 Z 17 EStG ergänzt, sodass auch Gutscheine für Mahlzeiten bis zu einem Wert von 4,40 € pro Arbeitstag steuerfrei bleiben, 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 € pro Arbeitstag steuerfrei.

Seit dieser Änderung sind freie oder verbilligte Mahlzeiten am Arbeitsplatz (etwa in betriebseigenen Kantinen), Gutscheine für Mahlzeiten in einer Gaststätte (Menü Gutscheine) und Gutscheine für Lebensmittel (Lebensmittel Gutscheine) von der Steuerbefreiung erfasst. Die Einnahme von Mahlzeiten außerhalb des Betriebs (zB in Gaststätten) ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut von der Befreiung nicht erfasst.

Nicht von der Befreiung erfasst ist die Gewährung von Zuschüssen zur Einnahme von Mahlzeiten in Gaststätten (wie im gegenständlichen vom BFG festgestellten Sachverhalt), wenn der Arbeitgeber durch Übergabe von Bargeldbeträgen an Vorarbeiter und Partieführer die Einnahme von verbilligten Mahlzeiten in Gaststätten am Betriebsstandort und an Montageorten durch Zuzahlung von 4,40 € für die Konsumation der betroffenen Arbeitnehmer ermöglicht.

Wie der VwGH im gegenständlichen Erkenntnis deutlich ausführt, erfasst die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 17 EStG drei Tatbestände:

- * freie oder verbilligte Mahlzeiten zur Verköstigung am Arbeitsplatz,
- * Gutscheine für Mahlzeiten zur Konsumation am Arbeitsplatz oder in einer Gaststätte bis zu einem Wert von 4,40 € pro Arbeitstag sowie
- * Gutscheine zur Bezahlung von Lebensmitteln bis zu einem Wert von 1,10 € pro Arbeitstag.

Es muss sich um freiwillige Sachzuwendungen des Arbeitgebers ohne Rechtsanspruch (zB aufgrund eines Kollektivvertrages) handeln. Barzuschüsse, die der Arbeitgeber leistet, um seinen Arbeitnehmern die Einnahme von Mahlzeiten zu erleichtern, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn (vgl Rz 93 LStR 2002, bestätigt durch das gegenständliche Erkenntnis des VwGH). Während für Gutscheine betragliche Begrenzungen für die Steuerbegünstigung normiert sind, fehlt es an einer solchen für die freien oder verbilligten Mahlzeiten zur Verköstigung am Arbeitsplatz. Wann noch eine Verköstigung am Arbeitsplatz vorliegt, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen und auch in der Judikatur nicht restlos geklärt. Rz 93 LStR 2002 führt dazu aus, dass es grundsätzlich belanglos ist, ob die freien oder verbilligten Mahlzeiten im Betrieb des Arbeitgebers verabreicht werden (zB Werksküche, Kantine) oder ob sie von einem Betrieb außerhalb des Unternehmens (zB einer Großküche) zum Verbrauch im Betrieb geliefert werden. Zur Verköstigung am Arbeitsplatz führt der VwGH beispielhaft die betriebseigenen Kantinen an. Maßgeblich ist demnach, dass die Verköstigung innerhalb des Betriebs stattfindet.

Verköstigung am Arbeitsplatz bedeutet die Zurverfügungstellung der Speisen im Betrieb. Erfasst sind somit jene Fälle, in denen Mahlzeiten im Betrieb verabreicht werden (Werkskantinen oder Werksküchen); die Speisen können auch von anderen Unternehmen außerhalb des Betriebes zubereitet und zum Verzehr in den Betrieb geliefert werden. Die Einnahme von Mahlzeiten außerhalb des Betriebes (zB in Gaststätten) ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut von der Befreiung nicht erfasst (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn Kommentar zum EStG 988 (18.Lfg 2016) § 3 Z 13 bis 21 Rz 169 # 170). Nimmt der Arbeitnehmer Speisen aus dem Betrieb mit, um sie zu Hause zu verzehren, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Die Mahlzeit kann im Betrieb zubereitet werden (Kantine) oder durch außerhalb des Betriebes tätige Unternehmen zugeliefert werden, maßgeblich ist die Verköstigung im Betrieb (vgl. Laudacher in Jakom EStG 1988, 11. Aufl. 2018, § 3 Rz 96).

Erfolgt die Einnahme von Mahlzeiten außerhalb des Betriebs (zB in Gaststätten), fällt dies nach dem Gesetzeswortlaut des § 3 Abs 1 Z 17 EStG nicht unter die Verköstigung am Arbeitsplatz. In diesen Fällen ist eine Steuerbegünstigung nur im Rahmen der Gutscheinregelung, begrenzt mit 4,40 € pro Arbeitstag, möglich. (Bar-)Zuschüsse des Arbeitgebers ohne den #Umweg# über den

Erwerb von Gutscheinen, sind von der Steuerbefreiung nicht erfasst und stellen daher steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Die gewährten Mahlzeiten an den Einsatzorten der Securitymitarbeiter sind somit der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag, dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, der Kommunalsteuer und der Sozialversicherung (§ 49 ASVG) zu unterwerfen.

Es wurden folgende Bemessungsgrundlagen festgestellt: 2015: 34.441 €, 2016: 41.440 € und 2017: 39.380 €. Die Nachversteuerung erfolgt mit einem durchschnittlichen Lohnsteuersatz von 30 %. Im Zuge der Schlussbesprechung wurde der Prozentsatz für die Nachversteuerung unter Berücksichtigung der Bemessungsgrundlagen von 35 % auf 30 % gesenkt.“

Gegen diese Bescheide richtete sich die Beschwerde vom 23. Mai 2019. In der nachgereichten Beschwerdebegründung vom 29. Juli 2019 brachte die Beschwerdeführerin, vertreten durch *****Vt*****, Folgendes vor (auszugsweise):

„Sachverhalt:

*Die (...) (kurz: ...) verfügt über eine Gewerbeberechtigung des Sicherheitsgewerbes, eingeschränkt auf Bewachungs-, Ordner- und Kontrolldienste bei Messen und Veranstaltungen. Auf diese Tätigkeiten ist der Kollektivvertrag für Bewachungsgewerbe anzuwenden. Die hauptsächlichen Aufgabengebiete von (...) sind die Kontrolle von Zutrittsberechtigungen zu sportlichen Großveranstaltungen sowie zu Veranstaltungen im Bereich der Messegelände in *****1***** und *****2*****.*

(...) stellt ihren Security-Mitarbeitern an deren Arbeitsplatz Lunchpakete zur Verfügung, um diese während der Durchführung ihrer Tätigkeit nicht zu einem längeren Verlassen ihres Arbeitsplatzes zu veranlassen.

Beurteilung des Sachverhalts durch das Finanzamt:

(...)

Unsere Beurteilung des Sachverhalts:

Beschreibung der Tätigkeit

Die hauptsächliche Tätigkeit von (...) besteht in der Kontrolle von Zutrittsberechtigungen zu sportlichen Großveranstaltungen sowie zu Veranstaltungen und die Bewachung der Veranstaltungsgelände bzw. einzelner Objekte.

Dazu werden die für die jeweilige Veranstaltung engagierten Mitarbeiter an den jeweiligen Einsatzorten platziert, die sie in der Regel während der Einsatzzeit nicht verlassen dürfen. WC- und Essenspausen werden vor Ort konsumiert, wenn der Veranstaltungsverlauf es zulässt und die dafür vorgesehenen Ablösen anwesend sind. Das Selbstversorgen ist nicht möglich, da das Essen stundenlang meist ungeschützt in der Sonne / im Regen sein würde. Auch ist es vom Veranstalter nicht gestattet, dass Kühltaschen oder ähnliches auf das Areal mitgebracht werden (siehe z.B. Homepage ...).

Die Mitarbeiter können in zwei Gruppen eingeteilt werden:

*- Angestellte, die unbefristet in den Büros in (...) und *****1***** beschäftigt sind (derzeit 12 Personen) und Verwaltungs- und sonstige dauerhafte Aufgaben erfüllen*

- Bewachungspersonal (Arbeiter), das explizit für einzelne Veranstaltungen aufgenommen und angemeldet wird (im Jahresverlauf mehrere hundert Personen, die zum Großteil geringfügig beschäftigt sind).

Die Dienstverhältnisse des Bewachungspersonals unterliegen alle dem Kollektivvertrag für Arbeiter im Bewachungsgewerbe (098). Innerhalb des Kollektivvertrages gibt es unterschiedliche Verwendungsgruppen (z.B. A – Wachdienst oder E - Veranstaltungssicherheitsdienst). Dienstnehmer der Verwendungsgruppe E, bei denen weder ein unbefristetes oder ein dauerhaftes Beschäftigungsverhältnis vorliegt und welche nicht Dienste auf Messen verrichten (Ausnahme aus Sonderkollektivvertrag: Veranstaltungsdienste § 4 lit. g), fallen gem. § 6 Abs. 5 Zif. 5 des Kollektivvertrages unter die Bestimmungen des Sonderkollektivvertrages Veranstaltungssicherheitsdienste zum KV Bewachungsgewerbe. Gem. § 8 Abs. 4 des Kollektivvertrages Bewachungsgewerbe beginnt und endet der Dienst für Beschäftigte im Veranstaltungssicherheitsdienst am Sammelplatz (Abfertigungslokal). Die Sammelstelle kann auch außerhalb des Wachbetriebes (z.B. am Veranstaltungsort) festgelegt werden. Gem. § 28 Abs. 1 desselben Kollektivvertrages gebührt Fahrtkostenersatz, wenn sich der Arbeitsplatz eines Wachorgans mehr als 3 km Luftlinie vom Sitz des Unternehmens oder dem festgelegten Sammelplatz entfernt befindet. Es kommt damit explizit zum Ausdruck, dass der „Arbeitsplatz“ sich nicht am Firmensitz befinden muss. In Absatz 5 desselben Paragraphen kommt noch zum Ausdruck, dass anstatt eines Arbeitsplatzes an einem Arbeitsort auch ein Regionaleinsatzgebiet als Arbeitsort festgelegt werden kann.

Unabhängig davon ob Dienstnehmer bei mehr als einer Veranstaltung im Jahr beschäftigt werden, werden sie jeweils immer nur kurzfristig für eine konkrete Veranstaltung beschäftigt. So werden z.B. für eine Messe 200 Beschäftigte aufgenommen, damit konkrete Arbeitsplätze zu konkreten Arbeitszeiten für diese Veranstaltung besetzt werden können. Der Security-Mitarbeiter XY wird dann z.B. dafür eingesetzt das Tor 1 zur Halle A von Donnerstag bis Sonntag von 8:00 bis 16:00 Uhr zu bewachen und nur Personen mit der entsprechenden Zutrittsberechtigung passieren zu lassen.

Nach jeder Veranstaltung enden alle befristet für diese Veranstaltung abgeschlossenen Dienstverhältnisse und alle derart Beschäftigten werden abgerechnet. Eine durchgehende Beschäftigung von mehr als 30 Tagen wird von diesen Beschäftigten nie überschritten.

Unsere Rechtsansicht:

Die derart beschäftigten Dienstnehmer haben abweichend von den unbefristet angestellten Dienstnehmern ihren Arbeitsplatz nicht am Sitz der Gesellschaft, sondern am Ort ihres Einsatzes, für den sie aufgenommen wurden. Die Zurverfügungstellung der Verpflegung der Dienstnehmer durch den Dienstgeber erfolgt demnach an deren Arbeitsplatz vor Ort.

Die Betriebsprüfung verweist auf die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 18.02.2016 (RV/3100522/2012) sowie das darauf folgende Erkenntnis des VwGH vom 19.04.2018 (Ro 2016/15/0018). Dabei verkennt die Betriebsprüfung dass der diesen Urteilen zugrunde liegende Sachverhalt nicht die Gewährung von freien Mahlzeiten, sondern die Gewährung von Zuschüssen zur Einnahme von Mahlzeiten in Gaststätten war.

Der VwGH stellt im oben genannten Erkenntnis lediglich fest, dass die Gewährung von Zuschüssen zur Einnahme von Mahlzeiten in Gaststätten nicht von der Befreiung erfasst ist und daher die angefochtene Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war. Der VwGH geht nicht auf die vom BFG sehr ausführlich behandelten Ausführungen zur Definition des Begriffes „Arbeitsplatz“ ein, sodass auch nicht grundsätzlich davon auszugehen ist, dass die Ansicht des VwGH der Entscheidung des BFG in dieser Sache entgegensteht.

Allenfalls für den gegenständlichen Fall relevant führt der VwGH in Rz 13 seiner Begründung an, dass die Einnahme von Mahlzeiten außerhalb des Betriebes (nicht Arbeitsplatz) nach dem klaren Gesetzeswortlaut nicht von der Befreiung erfasst ist. Dazu wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.11.2003 (2000/13/0040) verwiesen. Auch in diesem Erkenntnis geht es nicht um die Gewährung von freien Mahlzeiten, sondern um Essenbons, welche an Arbeitnehmer ausgegeben werden und es wird wieder auf den Wortlaut der zitierten Befreiungsbestimmung verwiesen, dass nur der geldwerte Vorteil in Form des Naturalbezuges der Kost bzw. Verköstigung am Arbeitsplatz davon umfasst seien. Beispielhaft werden betriebseigene Kantinen angeführt, was somit Kantinen ein-, aber andere Orte im Betrieb nicht ausschließt. Zur Unterstützung seiner Begründung verweist der VwGH auf sein Erkenntnis vom 23.06.1970 (B 357/69). Inhaltlich geht es um die Voraussetzung für die Begünstigung, dass Arbeitnehmer nicht haushaltszugehörig sein dürfen und dass der Gesetzgeber durch den Gleichheitsgrundsatz gebunden sei.

Darin findet sich als Rechtfertigung für die bereits im § 3 (1) 29 EStG 1953 und EStG 1967 geschaffene Begünstigung folgende Formulierung: „Es sei beispielsweise erwähnt, daß die freiwillige Gewährung freier oder verbilligter Mahlzeiten durch den Arbeitgeber an die Arbeitnehmer in der Regel zu einer Konzentration der Arbeitszeit führen wird, weil die für die Einnahme der Mahlzeiten erforderliche Freizeit verkürzt werden kann; die Förderung einer solchen Arbeitskonzentration als Ziel des Gesetzgebers ist eine durchaus sachliche Begründung für die getroffene Differenzierung. Dazu kommt auch, daß durch die genannte steuerliche Begünstigung der sonst mit der Besteuerung der vom Arbeitgeber den Arbeitnehmern gewährten Mahlzeiten verbundene Verwaltungsaufwand erspart wird (der insbesondere bei der Verpflegung bei einer größeren Anzahl von Arbeitnehmern mit der individuellen Feststellung des dem einzelnen Arbeitnehmer zukommenden Vorteiles verbunden sein kann) ; das Bestreben, einen solchen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, vermag die sachliche Rechtfertigung der getroffenen Regelung zu unterstützen (vgl. Slg. 4289/1962, 4930/1965, 5798/1968).“

Wie auch in der Begründung der Betriebsprüfung angeführt, ist weder dem Gesetz noch der Judikatur zu entnehmen, wann noch eine Verköstigung am Arbeitsplatz vorliegt. Wie oben ausgeführt, spricht der VwGH von einer Einnahme der Mahlzeiten im Betrieb. Ein Betrieb ist „die organisatorische Einheit, innerhalb derer der Arbeitgeber mit seinen Arbeitnehmern durch Einsatz technischer und immaterieller Mittel bestimmte arbeitstechnische Zwecke fortgesetzt verfolgt, die sich nicht in der Befriedigung von Eigenbedarf erschöpfen“. (Definition: Gabler

Wirtschaftslexikon)

Der Betrieb kann jedoch nicht mit einem festen Ort, wie zum Beispiel einem Firmengebäude oder auch Betriebsgelände gleichgesetzt werden.

Da die beschäftigten Dienstnehmer ausnahmslos an deren Arbeitsplatz im engst möglichen Sinn verpflegt werden, ist diese Unterscheidung in diesem Fall unerheblich, jedoch sind wir der Ansicht, dass die Auslegung der Befreiungsbestimmung nach dem Gesetzeswortlaut nicht festlegt, ob der Arbeitsplatz im engeren Sinn (Schreibtisch, Werkshalle, Verkaufsbereich...) oder in einem weiteren Sinn zu verstehen ist. Wie aus den oben angeführten Verweisen auf jene Erkenntnisse auf die sich auch der VwGH beruft ersichtlich ist, ergibt sich aus der historischen Auslegung, dass die Überlegungen, dass eine Verpflegung der Arbeitnehmer am Arbeitsplatz einerseits die erforderliche Freizeit verkürzen kann und auch die Verwaltungsvereinfachung für den Arbeitgeber vermindert wird, als Argumente für die Steuerfreiheit und nicht dagegen angeführt wurden.

Auch die teleologische Auslegung der Bestimmung führt zu dem Ergebnis, dass der Zweck der Befreiung die steuerfreie Gewährung von freien Mahlzeiten an die Arbeitnehmer sei. Der Argumentation von Laudacher (vgl. Jakom EStG 2019 Rz 96), dass außerhalb des „engeren Arbeitsplatzes“ die Gutscheinregelung zur Anwendung kommen kann und somit keine Benachteiligung vorliegt, überzeugt in unserem Fall nicht, da gerade bei den gegenständlichen Veranstaltungen (Sportveranstaltungen, Messen, Events) das Preisniveau jedenfalls innerhalb der Veranstaltungsgelände und mitunter auch in der Umgebung teilweise signifikant über dem Durchschnitt liegt und daher entweder weitere Wege zurückgelegt werden müssen und somit längere Freizeitpausen notwendig werden bzw. eine Verpflegung mittels Gutscheine iHv EUR 4,40 vor Ort nicht dazu führen würde, dass die Arbeitnehmer in Verpflegung investieren. Dafür, dass die Security-Mitarbeiter „im Betrieb“ arbeiten und somit auch die Verpflegung im Betrieb stattfindet, sprechen auch unsere bereits in unserer Stellungnahme zur GPLA vorgebrachten Überlegungen zur Unterscheidung zwischen Arbeitsplatz am Betriebsstandort und Montagestandort anlässlich einer Dienstreise:

... Maßgeblich ist aber, dass die Verköstigung innerhalb des Betriebes stattzufinden hat. Der VwGH legt den Begriff „Arbeitsplatz“ dahingehend aus, dass nur der Arbeitsplatz am Betriebsstandort und nicht der Montagestandort anlässlich einer Dienstreise gemeint sei. Es ist daher zu unterscheiden, wann eine Verköstigung am Arbeitsplatz bzw. wann eine „Dienstreise“ vorliegt und dann keine begünstigte Verköstigung möglich ist.

Unseres Erachtens ist dies arbeitsrechtlich zu klären (im EStG gibt es dazu keine Ausführungen) - einerseits aus dem Arbeitsvertrag andererseits aus den allgemeinen Regelungen des Arbeitsrechts.

*In den uns vorliegenden Arbeitsverträgen wird immer wieder von Arbeitsorten gesprochen (nicht hingegen von einem Arbeitsplatz). Beispielsweise führt ein Vertrag als gewöhnlichen Arbeitsort das Stadtgebiet von ***1*** an. Des Weiteren bleibt es dem Arbeitgeber vorbehalten, den Arbeitnehmer auch an anderen Betriebsstätten seines Unternehmens vorübergehend oder dauernd einzusetzen.*

*Im zweiten Vertrag wird als Arbeitsort konkret das Messezentrum ***1***, (...) angesetzt. Auch hier findet man eine Versetzungsregelung.*

Im dritten Vertrag wird als Arbeitsort „(...)“ angegeben. Auch hier findet man die Versetzungsregelung.

Der Arbeitgeber kann daher in all diesen Fällen den Arbeitnehmer vorübergehend oder dauerhaft versetzen und somit auch den Arbeitsplatz verändern, ohne dass eine Dienstreise vorliegt. Eine Veränderung des Arbeitsplatzes wird wohl aber steuerlich anzuerkennen sein, wenn es sich um keine Dienstreise handelt (siehe dazu auch das Erkenntnis des VwGH vom 19.04.2018 RZ 2).

Im Arbeitsvertrag gibt es keine explizite Regelung zur Dienstreise.

Aufgrund der spezifischen Besonderheiten der von unserer Mandantin ausgeübten Tätigkeit finden sich im Kollektivvertrag Bewachungsgewerbe (Stand 1.1.2019) dazu folgende Bestimmungen:

§ 28 Fahrt- und Fahrzeugvergütung

(1) Vergütung bei An- und Abmeldung im Abfertigungslokal

Ist der Arbeitsplatz eines Wachorgans vom Sitz des Unternehmens bzw. vom Sammelplatz (Abfertigungslokal) mehr als 3 km Luftlinie entfernt, gebührt der Ersatz des verausgabten Fahrgeldes, sofern die An- und Abmeldung im Abfertigungslokal verlangt wird. Unter einer Entfernung von 3 km ist nur dann ein Ersatz zu leisten, wenn die Fahrt vom Arbeitgeber verlangt wird. Für die Fahrt ist das jeweils billigste öffentliche Verkehrsmittel und der kürzeste Weg zu wählen.

(5)

2. Vereinbarung des gewöhnlichen Arbeitsortes

Bei Beginn des Arbeitsverhältnisses ist mit dem Wachorgan ein gewöhnlicher Arbeitsort zu vereinbaren. Es ist möglich, ein sogenanntes „Regionaleinsatzgebiet“ (gemäß Anhang 1 zu diesem Kollektivvertrag) als gewöhnlichen Arbeitsort zu vereinbaren. Innerhalb dieses Regionaleinsatzgebietes kann ein Wachorgan an beliebige Einsatzorte versetzt werden, ohne dass dadurch für das Wachorgan ein Anspruch auf Fahrtvergütung entsteht.

Unseres Erachtens ist die Regelung hier doch sehr eindeutig. Der KV spricht hier von einem Arbeitsplatz (und wir gehen davon aus, dass der VwGH nicht eine eigene Definition eines „steuerlichen Arbeitsplatzes“ sieht). Sichtlich kann daher mit dem Wachorgan ein eigener Arbeitsplatz vereinbart werden (so sehen es auch die Arbeitsverträge/Dienstverträge vor). Der Arbeitsplatz wird wohl dort sein, wo die Person tatsächlich tätig ist und kann daher auch vom Sitz des Unternehmens getrennt sein (sonst wäre es im Kollektivvertrag nicht explizit angeführt). Sitzt daher beispielsweise ein Wachorgan beim Eingang der Messehalle, so wird laut Kollektivvertrag wohl dort der Arbeitsplatz sein (dies ist unseres Erachtens im Dienstvertrag so festgehalten). Wenn der Mitarbeiter daher an einer anderen Adresse tätig ist, dann wird wohl dort sein Arbeitsplatz sein. Wenn man sich den Absatz 5 des § 28 ansieht, steht dort auch explizit, dass ein Wachorgan an beliebige Arbeitsorte versetzt werden kann (und so steht es auch im Dienstvertrag), ohne dass dadurch eine Fahrtvergütung (quasi Dienstreise) vom

Arbeitgeber zu bezahlen wäre. Unseres Erachtens ist daher der Arbeitsplatz jener Ort, an der die Person tatsächlich tätig ist. Wir würden hier als Grenze aber die 3 km Luftlinie beachten (sonst könnte man möglicherweise von einer „Dienstreise“ sprechen). Eine konkrete Regelung einer Dienstreise ist dem KV nicht zu entnehmen.

Außerhalb des Kollektivvertrags gibt es zur Frage des „Arbeitsortes“ (Arbeitsort ist im Arbeitsrecht der Ort, an dem sich der Arbeitsplatz eines Arbeitnehmers befindet) auch schon arbeitsrechtliche Judikate (40b155/82; 90bA109/03z; 90bA119/08b; 80bA60/09w, jeweils vom 23.11.1982):

Der Arbeitsort eines Arbeitnehmers ist der regelmäßige Mittelpunkt seines tatsächlichen Tätigwerdens, der mit dem Betriebsort des Unternehmers, bei welchem der Arbeitnehmer beschäftigt ist, nicht zusammenfallen muss. Liegt die tatsächliche ständige Arbeitsstelle außerhalb des Arbeitsortes, dann ist die regelmäßige Einsatzstelle und nicht der Betriebsort als Arbeitsort des Arbeitnehmers im Sinne des § 26 Z 7 EStG anzusehen. Erstreckt sich die Erbringung der regelmäßigen Arbeitsleistung auf einen mit dem Unternehmenssitz des Arbeitgebers nicht zusammenfallenden (auch größeren) örtlichen Bereich, dann ist dieser der Arbeitsort. Erst wenn dieser örtliche Bereich so groß ist, dass der Arbeitnehmer nicht täglich an seinen Wohnort zurückkehren kann, liegt eine Dienstreise vor (hier Chauffeur, der Waren auszuliefern hat und dem Kollektivvertrag für das graphische Gewerbe unterliegt).

Genau hier schließt sich auch der Kreis, nämlich mit der Argumentation des VwGH, dass dies nicht der Montagestandort im Rahmen einer Dienstreise sein kann.

Aufgrund der angeführten Rechtsgrundlagen sind wir der Ansicht, dass der Kollektivvertrag konkret das Wort „Arbeitsplatz“ vorsieht und dieser im Bewachungsgewerbe sich laufend verändern kann (nämlich im Rahmen der Regelungen im Arbeitsvertrag) und somit ist auch der Erhalt der „Lunchpakete“ an dem jeweiligen „Arbeitsplatz“ von der Steuerfreiheit des § 3 Abs 1 Z 17 EStG umfasst.

Zusätzlich ist festzuhalten, dass der Standort unserer Mandantin in ***1*** die Adresse (...) aufweist und ident ist mit dem Bereich des Messegeländes, sodass für alle Veranstaltungen der Messe ***1*** Arbeitsplatz und Standort des Unternehmens gleich sind.

Fazit: Aufgrund der dargelegten Argumente gehen wir davon aus, dass die Verpflegung der Security-Mitarbeiter „im Betrieb“ der (...) erfolgt und somit den angeführten Befreiungsbestimmungen unterliegt.

Für den Fall, dass unserer Rechtsansicht nicht gefolgt wird, ersuchen wir um folgende Änderungen:

1. Die Mitarbeiter in ***2*** werden nicht verpflegt, sodass diesbezüglich keine Vorteile aus dem Dienstverhältnis zufließen können.
2. Seit dem Jahr 2017 gibt es keine tägliche Geringfügigkeitsgrenze in der Sozialversicherung mehr. Wir ersuchen daher, jene Beträge nicht der SV-Pflicht zu unterwerfen, welche Dienstnehmern zugerechnet wurden, die trotz einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage durch einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis nicht die monatliche Geringfügigkeitsgrenze überschritten haben.“

Mit der Beschwerdeentscheidung vom 20. September 2019 wurde die Beschwerde gegen die Haftungsbescheide und gegen die Bescheide über die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt (auszugsweise):

„Sachverhalt und bisheriger Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) betreibt ein Sicherheitsunternehmen, die hauptsächlichen Aufgabengebiete sind dabei die Kontrolle von Zutrittsberechtigungen zu sportlichen Großveranstaltungen sowie zu Veranstaltungen im Bereich von Messen. Die Mitarbeiter der Bf werden dabei für die jeweilige Veranstaltung engagiert, eine durchgehende Beschäftigung von mehr als 30 Tagen wird von diesen Beschäftigten nie überschritten.

Diesen Mitarbeitern stellt die Bf während ihrer Tätigkeiten an deren jeweiligen Einsatzorten Lunchpakete zur Verfügung, um diese während der Durchführung ihrer Tätigkeiten nicht zu einem längeren Verlassen ihres Arbeitsplatzes zu veranlassen. Die Lunchpakete werden dabei von der Bf bei Lebensmittelgeschäften oder Gasthäusern angekauft und den Dienstnehmern kostenfrei überlassen.

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung lohnabhängiger Abgaben wurde die Gewährung der Lunchpakete als steuerpflichtiger Arbeitslohn nachversteuert. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass (...).

Hiergegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde. Dies zusammengefasst mit der Begründung, dass (...).

Rechtliche Würdigung

Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern gewährt, sind grundsätzlich als geldwerte Vorteile iSd § 15 Abs 1 EStG 1988 Einnahmen und fließen iSd § 25 Abs 1 EStG 1988 als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 sind freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt, steuerfrei. Darüber hinaus bleiben Gutscheine für Mahlzeiten bis zu einem Wert von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer 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.

Steuerfrei sind somit Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt. Freiwillige Leistungen sind solche, auf die kein Rechtsanspruch des Arbeitnehmers (zB aus dem Kollektivvertrag) besteht.

Verköstigung am Arbeitsplatz bedeutet die Zurverfügungstellung der Speisen im Betrieb. Erfasst sind somit jene Fälle, in denen die Mahlzeiten im Betrieb verabreicht werden (Werkskantinen oder Werksküchen); die Speisen können auch von anderen Unternehmen außerhalb des Betriebes zubereitet und zum Verzehr in den Betrieb geliefert werden. Die Einnahme der Mahlzeiten außerhalb des Betriebes (zB in Gaststätten) ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut

von der Befreiung nicht erfasst (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG (18. Lfg 2016) § 3 Z 13 bis 21 Rz 169 - 170.). Nimmt der Arbeitnehmer Speisen aus dem Betrieb mit, um sie zu Hause zu verzehren, liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Die Mahlzeit kann im Betrieb zubereitet (Kantine) oder durch außerhalb des Betriebes tätige Unternehmen zugeliefert werden, maßgeblich ist die Verköstigung im Betrieb (vgl. Laudacher in Jakom EStG, 11. Aufl. 2018, § 3 Rz 96.)

Nach einer in der Literatur vertretenen Meinung, welche auch von der Bf angeführt bzw. vertreten wird, sollen auch Mahlzeiten außerhalb des Betriebes unter die Befreiungsbestimmung fallen (zB Fuchs in Hofstätter/Reichel, § 3 Rz 24; Ludwig/Tuppinger, SWK 1994, T 48; Varro/Hayden, SWK 2016, 398); diese Sichtweise beruft sich auf die ursprünglichen Gesetzesmaterialien (EB 474 BlgNR 13.GP) zu § 3 Abs 1 Z 24 EStG 1972, wonach „eine Verköstigung der Arbeitnehmer im Betrieb, aber auch außerhalb des Betriebes des Arbeitgebers, steuerbegünstigt“ möglich sei. Die ursprünglichen Gesetzesmaterialien zum EStG 1972 sind aber vor dem Hintergrund zu sehen, dass damals die Befreiungen außerhalb des Betriebes, also die oa. Gutscheinregelungen, gesetzlich noch nicht verankert waren. Die später gesetzlich eingeführten Menü Gutscheine können eben „am Arbeitsplatz oder in einer Gaststätte“ eingelöst werden (vgl. Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG (18. Lfg 2016) § 3 Z 13 bis 21 Rz 170.)

Auch nach dem VwGH ist nach dem Wortlaut der Befreiung „eindeutig nur der geldwerte Vorteil in Form des Naturalbezuges der Kost bzw Verköstigung am Arbeitsplatz (etwa in betriebseigenen Kantinen) von ihr umfasst“ (VwGH 26.11.2003, 2000/13/0040).

Mit in der Beschwerde angeführtem Erkenntnis des VwGH (vom 19.04.2018, Ro 2016/15/0018) wurde ein BFG-Erkenntnis (vom 18.2.2016, RV/3100522/2012) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben, dass den Begriff „Arbeitsplatz“ weiter ausgelegt hat, also die Steuerfreiheit auch für verbilligte Mahlzeiten in Gaststätten in der Nähe von auswärtigen Baustellen (Montageorten) zuerkannte. Der VwGH hat im angeführten Erkenntnis ausdrücklich ausgesprochen, dass von der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 nur freie oder verbilligte Mahlzeiten am Arbeitsplatz (etwa in betriebseigenen Kantinen), Gutscheine für Mahlzeiten in einer Gaststätte und Gutscheine für Lebensmittel erfasst sind. Nicht von der Befreiung erfasst ist die Gewährung von Zuschüssen zur Einnahme von Mahlzeiten in Gaststätten, wie sie das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis festgestellt hat (siehe dazu auch Leyrer/Resenig in BFGjournal 2018, 228).

Aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist somit davon auszugehen, dass Mahlzeiten an Tätigkeitsorten von Mitarbeitern außerhalb des Betriebes von der Befreiung nicht umfasst sind.

Für auswärtige Mahlzeiten wurde im zweiten und dritten Satz des § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 eine weitergehende Gutscheinregelung eingeführt. Die Steuerfreiheit von Essensbons soll eine Diskriminierung von Arbeitnehmern vermeiden, die nicht direkt im Betrieb (zB in einer Werksküche) verköstigt werden können. Für freie Mahlzeiten außerhalb der Gutscheinregelung besteht somit weiterhin eine Bindung an den Betrieb.

Als „Arbeitsplatz“ ist somit nicht der einzelne Tätigkeitsort des Dienstnehmers anzusehen, sondern vielmehr der eigentliche Betrieb im Sinne einer Betriebsstätte. Gemäß § 29 Abs 1 BAO ist eine Betriebsstätte im Sinn der Abgabenvorschriften jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung eines Betriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dient.

Gemäß Abs 3 leg. cit. gelten als Betriebsstätten insbesondere

- a) die Stätte, an der sich die Geschäftsleitung befindet;
- b) Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Warenlager, Ein- und Verkaufsstellen, Landungsbrücken (Anlegestellen von Schiffahrtsgesellschaften), Geschäftsstellen und sonstige Geschäftseinrichtungen, die dem Unternehmer oder seinem ständigen Vertreter zur Ausübung des Betriebes dienen;
- c) Bauausführungen, deren Dauer sechs Monate überstiegen hat oder voraussichtlich übersteigen wird.

Durch die Tätigkeit der Sicherheitsmitarbeiter an einzelnen Tagen wird an den verschiedenen Einsatzorten keine Betriebsstätte iSd § 29 BAO begründet. Die kostenlose Gewährung der Mahlzeiten (Lunch-Pakete) erfolgte somit außerhalb des Betriebs der Bf. Für die steuerliche Beurteilung kann es ebenfalls keinen Unterschied machen, ob die Dienstnehmer in einem auswärtigen Gasthaus direkt essen, oder ob seitens der Bf von auswärtigen Gasthäusern bzw. Lebensmittelmärkten Lunch-Pakete angekauft und den Dienstnehmern zur Verfügung gestellt werden. Diese Art der Gewährung von kostenfreien Mahlzeiten ist iSd obigen Ausführungen als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis zu beurteilen.

Bezüglich der Verpflegung am Messegelände in ***1*** ist festzuhalten, dass diese ebenso nicht in einer Betriebsstätte der Beschwerdeführerin sondern an den jeweiligen Einsatzorten der Mitarbeiter stattfanden. Dass die Bf an derselben Adresse zufällig eine Niederlassung betreibt, ändert nichts an der oa. Beurteilung, da die Verpflegung dabei nicht in dieser Betriebsstätte sondern an den jeweiligen Einsatzorten direkt stattfindet. Die Mitarbeiter versehen ihren Dienst am Messegelände und nicht innerhalb der Niederlassung der Bf und erhalten die Verpflegung an ihrem jeweiligen Einsatzort am Messegelände.

Bezüglich der Dienstnehmer in ***2*** ist festzuhalten, dass der festgestellte Betrag der Kosten für die Verpflegung im Rahmen der GPLA mittels einer Gruppendifferenz auf die Dienstnehmer aufgeteilt wurde. Wenn somit Dienstnehmer in ***2*** miteinbezogen wurden, welche keine Verpflegung erhalten haben, und würde diesen nunmehr nichts hinzugerechnet, ändert sich der insgesamt festgestellte Hinzurechnungsbetrag jedoch nicht. Vielmehr würde dann den übrigen Dienstnehmern jeweils mehr hinzugerechnet und nachversteuert. Der insgesamt hinzugerechnete Betrag und die daraus entstehende gesamte Nachforderung bleiben somit gleich. Eine Änderung des jeweiligen Spruchs der angefochtenen Bescheide tritt somit nicht ein.

Zu den Anführungen der Beschwerdeführerin am Ende der Beschwerde hinsichtlich der Sozialversicherungspflicht wird darauf hingewiesen, dass ein etwaiges Beschwerdeverfahren hinsichtlich der Sozialversicherungsbeiträge bei der zuständigen Gebietskrankenkasse geführt

werden muss, eine Zuständigkeit oder Änderungsbefugnis des ho. Finanzamt hierfür besteht nicht.“

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2019 beantragte die Beschwerdeführerin eine Entscheidung über die Beschwerde gegen die Bescheide vom 23. April 2019 durch das Bundesfinanzgericht. In diesem Schreiben wurden eine Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

In der mündlichen Verhandlung fasste das Bundesfinanzgericht den sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergebenden Sachverhalt zusammen; die Richtigkeit des vorgetragenen Sachverhaltes wurde von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestätigt. Die Beschwerdeführerin stellte – wie vom Bundesfinanzgericht zusammengefasst - klar, dass bei den verfahrensgegenständlichen Dienstnehmern keine durchgehenden Beschäftigungsverhältnisse vorgelegen seien. Die Dienstnehmer dürften bei den Veranstaltungen, bei denen sie eingesetzt seien, keine Kühltaschen oder Ähnliches mitnehmen und hätten am Ort ihrer Tätigkeit keine Möglichkeit, sich ein Essen zu besorgen; diese sollten auf den zugewiesenen Plätzen bleiben.

Die belangte Behörde führte aus, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes komme es auf eine Verköstigung im Betrieb an; der Verwaltungsgerichtshof sei der strengen Auslegung gefolgt. Die Verköstigung der Arbeitnehmer sei nicht im Betrieb der Beschwerdeführerin erfolgt. Die Beschwerdeführerin entgegnete, Gegenstand des von der belangten Behörde angesprochenen Verfahrens seien nicht freie Mahlzeiten, sondern Zuschüsse zum Essen gewesen. Für die verfahrensgegenständlichen Personen gebe es keinen anderen Arbeitsort als den Ort ihrer Tätigkeit. Die Befreiungsbestimmung lasse sich nicht auf die Betriebsstätte oder das Büro eines Unternehmens reduzieren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Gemäß § 323b Abs. 1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 1. Jänner 2021 an die Stelle des jeweils am 31. Dezember 2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Die Beschwerdeführerin, ein Unternehmen mit dem Geschäftszweig „Bewachungsdienst“, erstellt für verschiedene Veranstaltungen Sicherheitskonzepte und ist in Umsetzung dieser Konzepte für die Zutrittskontrollen zu Veranstaltungen und für die Sicherheit bei diesen zuständig. Die hierfür benötigten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter werden nur für die jeweiligen Veranstaltungen beschäftigt, durchgehende Beschäftigungen liegen nicht vor. Die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter erhalten von der Beschwerdeführerin an den Orten, an denen sie ihre Arbeit zu verrichten haben, sogenannte Lunchpakete. Durch die Zurverfügungstellung von Speisen soll ein längeres Verlassen des Arbeitsplatzes am Einsatzort

verhindert werden. Die Lunchpakete werden von der Beschwerdeführerin bei Lebensmittelgeschäften oder bei Gastgewerbebetrieben gekauft.

Der Sachverhalt stand aufgrund der dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsunterlagen, aufgrund der Feststellungen des Finanzamtes und aufgrund der Ausführungen der Beschwerdeführerin unstrittig fest und wurde in der mündlichen Verhandlung von den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestätigt.

Strittig war im verfahrensgegenständlichen Fall die Frage, ob betreffend die den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern zur Verfügung gestellten Lunchpakete die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einkommensteuer gemäß § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 gegeben waren.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 sind (in der für die verfahrensgegenständlichen Jahre geltenden Fassung) von der Einkommensteuer befreit: *„Freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt. 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.“*

Gemäß § 3 Z 24 EStG 1972 waren freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz gewährt, von der Einkommensteuer befreit. Diese Bestimmung hatte die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1967 zum Vorbild und sollte eine Verköstigung der Arbeitnehmer im Betrieb, aber auch außerhalb des Betriebes des Arbeitgebers steuerbegünstigt ermöglichen; steuerbegünstigt war eine Abgabe von Mahlzeiten zur Verköstigung am Arbeitsplatz (ErläutRV 474BlgNR 13. GP 57).

Zu der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 29 EStG 1967 hatte der Verfassungsgerichtshof keine Bedenken, dass diese Regelung gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoße; es könne gerechtfertigt sein, wenn die Gewährung freier oder verbilligter Mahlzeiten durch den Arbeitgeber an die Arbeitnehmer zu einer Konzentration der Arbeitszeit führe, weil die für die Einnahme der Mahlzeiten erforderliche Freizeit verkürzt werde (VfGH 23.6.1970, B 357/69).

§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl Nr. 400/1988, normierte eine Befreiung von der Einkommensteuer für *„Freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt.“* Diese Regelung ist wortgleich mit der des § 3 Z 24 EStG 1972, diese wurde somit gegenüber der des § 3 Z 24 EStG 1972 inhaltlich nicht verändert (ErläutRV 621BlgNR 17. GP 63).

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl I Nr. 180/2004, erhielt § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 die im verfahrensgegenständlichen Fall anzuwendende Fassung; der Gesetzgeber hat der Bestimmung einen zweiten und dritten Satz angefügt und für (den gegenständlichen Fall nicht interessierende) Gutscheine Regelungen geschaffen. § 3 Abs. 1 Z 17 erster Satz EStG 1988 blieb von der Änderung unberührt (VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0018), mit der Änderung sollte lediglich entsprechend der Verwaltungspraxis klargestellt werden, dass die Befreiungsbestimmung auch die Abgabe von Gutscheinen zur Einlösung am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte umfasst (ErläutRV 686BlgNR 22. GP 10). Entgegen der Ansicht des Finanzamtes wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 der Inhalt des § 3 Abs. 1 Z 17 erster Satz EStG 1988 nicht ge- oder verändert.

Von der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG sind also freie oder verbilligte Mahlzeiten am Arbeitsplatz, Gutscheine für Mahlzeiten in einer Gaststätte in der Nähe des Arbeitsplatzes (Menügutscheine) und Gutscheine für Lebensmittel (Lebensmittelgutscheine) erfasst (VwGH 19.4.2018, Ro 2016/15/0018).

Der Gesetzgeber stellt beim Naturalbezug der Kost bzw. bei der Verköstigung nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut der Bestimmung auf den Arbeitsplatz des Arbeitnehmers und nicht auf eine Betriebsstätte oder auf einen Ort ab. Auch aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes lässt sich ein solches Abstellen nicht ableiten; bei der Verköstigung am Arbeitsplatz nimmt der Verwaltungsgerichtshof nur beispielhaft auf betriebseigene Kantinen Bezug (argumentum: „etwa in ...“). Die Gewährung freier Mahlzeiten ist auch an auswärtigen Arbeitsstellen möglich (*Quantschnigg/Schuh*, Einkommensteuer-Handbuch, § 3 Rz 32), also an Arbeitsstellen, die nicht in oder bei der Betriebsstätte liegen.

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut des § 3 Abs. 1 Z 17 erster Satz EStG 1988 und auch nach der klaren und eindeutigen Absicht des Gesetzgebers, der diese Regelung gegenüber § 3 Z 24 EStG 1972 dem Wortlaut und dem Inhalt nach unverändert gelassen hat, liegen im verfahrensgegenständlichen Fall, in dem die Beschwerdeführerin ihren Arbeitnehmern an deren Arbeitsplatz eine Verköstigung zur Verfügung stellt, die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Einkommensteuer vor.

Entscheidend war, dass die freie Verköstigung am Arbeitsplatz der Arbeitnehmer, also an den Orten, an denen die Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin ihre Arbeit zu verrichten hatten, erfolgt ist; diese liegen bei einer Tätigkeit wie der verfahrensgegenständlichen nicht in der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin, sondern an den Orten, an denen die von der Beschwerdeführerin angebotenen Dienstleistungen durchzuführen sind (Durchführung von Zugangskontrollen, Bewachung von Tribünen oder an sonstigen abgelegenen Orten, etc.). Im verfahrensgegenständlichen Fall haben die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin die freie Verköstigung am Arbeitsplatz erhalten und nicht – wie in dem Fall, der dem von der belangten

Behörde genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde gelegen ist – Bargeldzuschüsse für die Einnahme von Mahlzeiten in einer Gaststätte bekommen.

Wäre der Ansicht des Finanzamtes zu folgen gewesen, dann wäre zum einen für diese Gruppe von Arbeitnehmern, die ihren Arbeitsplatz nicht länger verlassen sollen (etwa für die Einnahme der Mahlzeit in einem Gastgewerbebetrieb) der Naturalbezug ausgeschlossen. Gerade die Arbeitskonzentration war ein Argument des Verfassungsgerichtshofes für die Verfassungsmäßigkeit dieser Befreiungsregelung (VfGH 23.6.1970, B 357/69). Hätte der Gesetzgeber nur eine Verabreichung in der Betriebsstätte beabsichtigt, dann hätte dieser zum anderen nicht auf den „Arbeitsplatz“, sondern auf den Betrieb oder auf eine Betriebsstätte abgestellt. Die Situation der Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin ist vergleichbar mit der des Lift- bzw. Seilbahnpersonals; bei der Verpflegung dieser geht sogar die Verwaltungspraxis in umsatzsteuerrechtlicher Sicht vom Vorliegen eines nicht steuerbaren Vorganges aus.

Auch aus Gründen der gleichmäßigen Besteuerung war im verfahrensgegenständlichen Fall nicht der Ansicht der belangten Behörde zu folgen. Stellt zum Beispiel ein Unternehmen eine Person zur Bewachung seiner Betriebsstätte ein und stellt das Unternehmen dieser Person eine freie Verköstigung (in Form von Lunchpaketen) zur Verfügung, so wären die Voraussetzungen für die Befreiung von der Einkommensteuer gegeben, da diese Person nach Ansicht der belangten Behörde am Ort der Betriebsstätte tätig werden würde. Würde das Unternehmen auf das Personal der Beschwerdeführerin zurückgreifen, dann wäre nach Ansicht der belangten Behörde für von der Beschwerdeführerin ihrem Personal zur Verfügung gestellte Lunchpakete die Steuerfreiheit zu verneinen, weil das Personal nicht an der Betriebsstätte der Beschwerdeführerin, sondern an einem anderen Ort, nämlich am Ort der Betriebsstätte des Unternehmens, tätig werden würde. Die Ansicht der belangten Behörde würde im aufgezeigten Beispiel somit zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung führen.

Dem Gesetzeswortlaut lassen sich keine Hinweise dafür ableiten, dass die am Arbeitsplatz zur Verfügung gestellten Mahlzeiten auch dort zubereitet werden müssen. Selbst die Verwaltungspraxis sieht vor, dass Mahlzeiten von einem Betrieb außerhalb des Unternehmens zum Verbrauch im Betrieb angeliefert werden können.

Da die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerfreiheit gegeben waren, war der Beschwerde stattzugeben. Die im Zuge der Außenprüfung für die Jahre 2016 und 2017 festgestellten Abfuhrdifferenzen (91,89 Euro bzw. 19,97 Euro) waren nicht strittig, sodass die Haftungsbescheide für die Jahre 2016 und 2017 in Berücksichtigung der Abfuhrdifferenzen abzuändern waren; die übrigen Bescheide waren aufzuheben.

Über die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Säumniszuschlag hat die belangte Behörde nicht mit Beschwerdeverentscheidung entschieden. Mangels einer solchen war das Bundesfinanzgericht nicht berechtigt, über die Beschwerde gegen die Säumniszuschlagsbescheide zu entscheiden. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend

Säumniszuschläge war darüber hinaus nicht Gegenstand des Vorlageberichtes vom 10. Dezember 2019.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Bundesfinanzgericht ist von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen. Im Gegenteil, die Entscheidung stützt sich auf den klaren Wortlaut der einschlägigen Bestimmung und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sind somit keine Rechtsfragen aufgeworfen worden, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukommt, eine Revision ist nicht zulässig.

Aus den dargestellten Erwägungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. Oktober 2021