

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Michael Mandlmayr in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 18. Jänner 2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 21. Dezember 2016 betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2011 bis 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) betreibt die Erzeugung von Produkt aus Rohstoff und Handel damit sowie mit Geschenkartikeln in der Rechtsform einer GmbH.

Im Zuge einer im Unternehmen der Bf durchgeföhrten Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2011 bis 2014 wurde in der Beilage zum **Betriebsprüfungsbericht** vom **20. Dezember 2016** unter TZ 12 Folgendes festgestellt:

Tz 12 Umsatzsteuer kostenloses Mittagsessen

Im Betrieb wird für die Mitarbeiter Mittagessen zubereitet. Die Lebensmittel werden zugekauft und es werden Tiere von der Firma für diese Zwecke aufgezogen/gehalten.

Einem Teil der Mitarbeiter (= Mitarbeiter, denen ein Quartier zur Verfügung gestellt wird) wird dafür ein Sachbezug (Wert der vollen freien Station) vom Lohn abgezogen.

Diese Sachbezüge werden der Umsatzsteuer unterworfen.

Die restlichen Mitarbeiter erhalten die Mahlzeiten kostenlos (kein Sachbezug).

Für diese Mahlzeiten wurde bisher keine Umsatzsteuer abgeführt.

Gern. § 3a (1a) 2 UStG 1994 sind einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt und damit steuerpflichtig:

Die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für den Bedarf seines Personals.

Die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch das Unternehmen an sein Personal

in seinen Räumlichkeiten fällt grundsätzlich unter diese Vorschrift und ist daher umsatzsteuerpflichtig.

Nur unter besonderen Umständen, d.h. unter Bedingungen, die über den Normalfall hinausgehen, können es die Erfordernisse des Unternehmens gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Bewirtung sicherstellt.

Es müssen ganz spezifische Umstände vorliegen (zB Bereitschaft - Aufenthalt an einem vom

Arbeitgeber bestimmten Ort mit Bereitschaft zur jederzeitigen Aufnahme der Arbeitsleistung im Bedarfsfall, Arbeitnehmer darf den Betrieb während der Bereitschaft nicht verlassen), die es für den Arbeitgeber erforderlich machen, bestimmten Arbeitnehmern die Verpflegung kostenlos zur Verfügung zu stellen. Im gegenständlichen Fall liegen keine Umstände vor, die eine unbedingte betriebliche Notwendigkeit einer kostenlosen Verabreichung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber erforderlich machen.

Die unentgeltliche Verpflegung ist daher zu verusten. Aus Vereinfachungsgründen wird als Bemessungsgrundlage 2/3tel des Sachbezugswertes herangezogen.

Die Ermittlung ist in der Beilage Mahlzeit dargestellt.

Die Umsatzsteuer wird zum Aufwand.

| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|--------------------------|------------|------------|------------|------------|
| <i>BMG EV netto 10%</i> | 7.466,66 € | 7.278,66 € | 7.848,12 € | 7.814,11 € |
| <i>Gewinnkürzung=USt</i> | 746,67 € | 727,87 € | 781,81 € | 781,41 € |

Mit am 28. Dezember 2016 zugestellten **Bescheiden vom 21. Dezember 2016** nahm das Finanzamt das Verfahren unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung **gemäß § 303 Abs. 1 BAO** wieder auf und erließ neue **Umsatzsteuerbescheide** für die Jahre **2011 bis 2014**, in denen es ua. die dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterliegende Bemessungsgrundlage um die oben unter BMG EV netto 10% angeführten Beträge erhöhte.

Mit Bescheid vom **16. Jänner 2017** hob das Finanzamt den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 21. Dezember 2016 gemäß § 299 BAO auf und erließ am selben Tag mit der Begründung, die Änderung beinhaltet die in der eingereichten Umsatzsteuererklärung berücksichtigten Feststellungen der Betriebsprüfung, einen neuen **Umsatzsteuerbescheid** für das Jahr **2015**.

Mit am 23. Jänner 2017 zur Post gegebenem **Schriftsatz vom 18. Jänner 2017** erhob die Bf **Beschwerde** gegen die **Umsatzsteuerbescheide 2011 bis 2015** und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung unter Hinweis auf Tz 12 des

Betriebsprüfungsberichtes die Mittagsverpflegung durch die Bf der Mitarbeiter, denen die Bf kein Quartier zur Verfügung stellt, nicht als Eigenverbrauch zu besteuern:

Im Zuge der Betriebsprüfung sei die Verpflegung der Mitarbeiter mit dem Sachbezug als Eigenverbrauch der 10%-igen Umsatzsteuer unterworfen worden, wobei die Bf bereits in der Schlussbesprechung darauf hingewiesen habe, dass diese Verpflegung ausschließlich durch das betriebliche Interesse der Bf als Dienstgeberin veranlasst sei, weil der Standort des Unternehmens der Bf (PLZ Betriebsort, Str. xy) so abgelegen sei, dass in der näheren Umgebung keine Verpflegungsmöglichkeiten bestehen.

Die nächstgelegene Verpflegungsmöglichkeit sei in Betriebsort und somit ca. 8-10 km vom Betriebsstandort entfernt.

Dies verursache jedem Dienstnehmer, wenn er nicht zu Mittag verpflegt wird, täglich erheblichen Zeitaufwand und hohe Kosten (tägliche Fahrten bis ca. 20 km), um zumindest täglich eine warme Mahlzeit konsumieren zu können.

*Diesen **Zeit- und Kostenverlust** würde kaum ein Dienstnehmer auf sich nehmen, sodass dann der Betriebsstandort mangels Dienstnehmer nicht gehalten werden könnte.*

Andererseits wäre der Betriebsablauf so gestört, sodass in der Produktion und Verpackung kein durchgehender Arbeitsablauf hergestellt werden könnte, wodurch die Produktivität und die Lieferzusagen nicht aufrecht zu erhalten wären.

Dies deshalb, weil dann die Mitarbeiter zu unterschiedlichsten Zeiten von der Mittagspause zurück kämen und daher dieser Arbeitsplatz zwischenzeitig nicht besetzt wäre, wodurch eine weitere Bearbeitung dieses Produktes in dieser Zeit stillstünde und in Folge die nachgereichten Dienstnehmer auch erheblich eingeschränkt seien.

Die gravierenden nachteiligen Folgen dessen könne man sicherlich erahnen.

Es sei daher betrieblich notwendig, eine geregelte Mittagspause zu erreichen. Dies werde durch die Verpflegung am Betriebsstandort ermöglicht, die somit ausschließlich im Interesse des Dienstgebers liege.

Warum in diesem Falle die Betriebsprüfung die Feststellung trifft, im gegenständlichen Fall lägen keine Umstände vor, die eine unbedingte betriebliche Notwendigkeit einer kostenlosen Verabreichung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber erforderlich machen, sei nicht nachvollziehbar, sei auch nicht näher

begründet worden und entspreche jedenfalls nicht den Tatsachen.

Nur durch diesen freiwilligen Sozialaufwand könnten Dienstnehmer für diesen Betriebsstandort gewonnen und deren Motivation gesteigert werden, sodass dies nicht als Eigenverbrauchstatbestand anzusehen sei.

In diesem Zusammenhang sei auf die **USt-Richtlinien, RZ 70**, sowie auf die Entscheidungen des **VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073**, und **VwGH 23.01.2013, 2010/15/0051**, zu verweisen.

Hier werde klar festgehalten, dass derartige Zuwendungen nicht als Eigenverbrauch zu werten sind, wenn diese ausschließlich oder überwiegend im Interesse des Arbeitgebers liegen.

Da die betrieblichen Umstände, insbesondere die Örtlichkeit der Betriebsstätte (weit außerhalb der Zentren) - die Verpflegung der Dienstnehmer erfordere, um überhaupt Dienstnehmer für diesen Arbeitsplatz zu gewinnen und zu halten, entspreche die Eigenverbrauchsbesteuerung nicht den gesetzlichen Bestimmungen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** vom **17. Jänner 2018** und **2. August 2017** wies das Finanzamt die Beschwerde betreffend **die Umsatzsteuer 2011 und 2012 bis 2014** im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

Im Unternehmen wird aus zugekauften Lebensmitteln, bzw. aus eigens im Betrieb aufgezogenen Tieren ein Mittagessen zubereitet und den Mitarbeitern angeboten.

Hinsichtlich jener Mitarbeiter (im Prüfungszeitraum vorwiegend Arbeitnehmern aus der Slowakei und Polen), denen auch ein Quartier zur Verfügung gestellt wird, wird für diese Leistung ein Sachbezug bei der Lohnverrechnung angesetzt (insgesamt der Wert der vollen freien Station) und auch der Umsatzsteuer unterworfen.

Die restlichen Mitarbeiter (Bürokräfte, Lagerarbeiter, Versandmitarbeiter, Hilfskräfte) erhalten

die Verpflegung unentgeltlich, dh. es wird kein Sachbezug angesetzt.

In der Beschwerde wird angeführt, dass die Abgabe der kostenlosen Mahlzeiten, ausschließlich im betrieblichen Interesse läge,

- weil das Unternehmen so abgelegen sei, dass es in der näheren Umgebung keine Verpflegungsmöglichkeit gäbe (die nächste sei rund 8-10 km entfernt);
- weil jeder Dienstnehmer erhebliche Zeit verlieren und hohe Kosten auf sich nehmen müsste, wenn er nicht im Unternehmen verpflegt werde;
- weil der Betriebsablauf so gestört werde, dass in der Produktion und Verpackung kein durchgehender Arbeitsablauf hergestellt werden könnte, da die Mitarbeiter zu

unterschiedlichsten Zeiten von der Mittagspause zurückkämen.

Die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer für

den Bedarf seines Personals ist gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt und damit umsatzsteuerpflichtig.

Bei der unentgeltlichen Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber handelt es sich um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und sohin grundsätzlich um einen Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994, außer es überwiegen die

betrieblichen Interessen des Arbeitgebers.

Ist die unentgeltliche Verpflegung durch den Arbeitgeber kein Lohnbestandteil und sind gewichtige betriebliche Gründe dafür gegeben, dass die Essenseinnahme am Arbeitsplatz bzw. - zur Aufrechterhaltung eines notwendigen Bereitschaftsdienstes - in dessen Nahbereich erfolgen muss, kann hinsichtlich der kostenlosen Verpflegung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber in Ausnahmefällen ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegen.

Grundsätzlich besteht die Verpflichtung des Arbeitnehmers nur darin, sich zu den vereinbarten Uhrzeiten wieder an seinem Arbeitsplatz einzufinden und dort seiner üblichen Arbeit nachzugehen. Es ist normalerweise Sache des Arbeitnehmers, die Art, die genaue Uhrzeit und den Ort für seine Mahlzeit zu wählen.

Die Lieferung von Mahlzeiten an Arbeitnehmern zielt daher grundsätzlich auf die Befriedigung eines privaten Bedarfs und hängt von der persönlichen Entscheidung der Arbeitnehmer ab, in die der Arbeitgeber nicht eingreift.

Daraus folgt, dass die unentgeltliche Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer unter normalen Umständen den privaten Bedarf der Arbeitnehmer befriedigt.

Nur unter besonderen Umständen, unter Bedingungen, die über den Normalfall hinausgehen,

können es die Erfordernisse des Unternehmens gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Verpflegung sicherstellt.

Für die Frage der Besteuerung können nicht Gründe ausschlaggebend sein, weshalb eine Verpflegung im Betrieb generell angeboten wird.

Dass Unternehmen bereit sind, für die Kosten der Verpflegung aufzukommen, um damit ihre

Arbeitnehmer an den Betrieb zu binden, deren Anwesenheit auch in Pausen zu gewährleisten

und zudem dem Arbeitnehmer einen eventuellen Zeitaufwand zu ersparen, liegt auf der Hand und entspricht den allgemeinen Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben. Diese Gründe der Bereitstellung einer Verpflegung stellen Umstände dar, die über den Normalfall laut EuGH-Judikatur (Urteil vom 16.10.1997, C-258/95, „Filibeck“) nicht hinausgehen und insbesondere der Befriedigung des privaten Bedarfs der Arbeitnehmer dienen und einen freiwilligen Sozialaufwand darstellen.

Davon zu unterscheiden ist allerdings die Frage, weshalb den Mitarbeitern die Verköstigung

unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird.

Für eine unentgeltliche Verpflegung kann hinsichtlich des Vorliegens von "normalen Umständen" nichts anderes gelten, als für eine entgeltliche (steuerliche Gleichbehandlung des Endverbrauchs). Es müssen über den Normalfall hinaus ganz spezifische Gründe vorliegen, die es für den Arbeitgeber erforderlich machen, bestimmten Arbeitnehmern die Verpflegung kostenlos zur Verfügung zu stellen.

Selbst wenn Gründe für eine Verabreichung von Mahlzeiten vorliegen, begründen diese nicht

deren Kostenlosigkeit. Diesbezüglich müsste der Nachweis erfolgen, dass die verpflegten Arbeitnehmer, nur deshalb kostenlos verpflegt werden, weil diese auf Grund der Einbindung in einen konkreten Arbeitsprozess ansonsten keine Möglichkeit haben, sich anderweitig zu

verköstigen und daher der persönliche Vorteil aus der Kostenlosigkeit als untergeordnet gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens zurücktritt.

Der Umstand, dass ein Arbeitnehmer deshalb eine kostenlose Verpflegung erhält, weil er sich in Arbeitsbereitschaft befindet und daher seinen Arbeitsplatz nicht verlassen darf, könnte so ein besonderer Umstand sein. Arbeitsbereitschaft ist der (verpflichtende) Aufenthalt an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort mit der Bereitschaft zur jederzeitigen Aufnahme der Arbeitsleistung im Bedarfsfall und zählt zur Arbeitszeit.

Die Arbeitnehmer können grundsätzlich nicht daran gehindert werden (außer bei Bereitschaft) die Verpflegung innerhalb eines ausreichenden Zeitrahmens außerhalb zu beziehen und zu konsumieren.

Ob der Mitarbeiter eine durch die Wegzeit verkürzte Mittagspause außerhalb des Betriebes in

Anspruch nimmt oder im Betrieb, bleibt in dessen Entscheidungsgewalt.

Im gegenständlichen Fall befindet sich die **nächste Gaststätte** in nur ca. 2,4 km Entfernung, sonstige Lebensmittelmärkte und weitere Gaststätten in ca. 4,5 km (Nachbarort) bzw. ca. 6,5 km Entfernung (Betriebsort). Eine Verpflichtung besteht nur darin, zur vereinbarten Uhrzeit wieder an seinem Arbeitsplatz zu erscheinen.

Dass durch die Möglichkeit der betriebsinternen und kostenlosen Verpflegung die Mitarbeiter

angehalten werden sollen, den Betrieb nicht zu verlassen, entspricht zwar grundsätzlich dem

betrieblichen Interesse des Unternehmens, stellt aber keinen Umstand dar, der über den "Normalfall" hinausgeht. Es müssten somit Umstände vorliegen, von denen normalerweise Mitarbeiter nicht betroffen sind.

Dass damit vor allem die Mitarbeiter einen nicht unerheblichen Vorteil erhalten, der auf die Befriedigung des privaten Bedarfs gerichtet ist, ist offensichtlich.

Besondere Umstände, die das Verabreichen einer kostenlosen Verpflegung veranlasst und geboten hätten, wurden bisher nicht dargetan.

Mit **Schriftsätzen vom 24. Jänner 2018** (Postaufgabe 25.1.2018) und **22. August 2017** (Postaufgabe 23.8.2017) stellte die Bf **Vorlageanträge** betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2011 und 2012 bis 2015 und führte im Wesentlichen sinngemäß Folgendes aus:

Auf die Beschwerde vom 18. Jänner 2017, in der versucht wurde aufzuzeigen, dass die Verköstigung der Dienstnehmer ausschließlich im betrieblichen Interesse und zwingend zur Erhaltung der Betriebsstätte in Str. xy, PLZ Betriebsort notwendig ist, werde verwiesen.

Diese Argumente seien in der Beschwerdevorentscheidung nicht hinreichend gewürdigt worden.

Es sei schonverständlich, dass Umstände vorliegen müssen, die über den Normalfall hinausgehen, um die Verköstigung unentgeltlich zur Verfügung stellen zu können.

Aber gerade dies hätte man im Zuge der Bescheidausfertigung feststellen können, wenn man sich mit der Lage des Betriebes und dem Verpflegungsmöglichkeiten in der Umgebung tatsächlich eingehend auseinandergesetzt hätte.

Die Betriebsstätte sei mit keinerlei öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar. Somit müssten sämtliche auswärtigen Dienstnehmer bereits einen hohen Mehraufwand in Bezug auf die An- und Abreise zum Betriebsort auf sich nehmen, was bereits viele mögliche Dienstnehmer abschrecke.

Wenn nun dieser Dienstnehmer noch zusätzlich mittags eine nicht unbedeutende Wegstrecke in Kauf nehmen müsse, um eine Verpflegungsmöglichkeit zu bekommen, könne man sich vorstellen, - wenn man sich in diese Situation hineinfühle - dass diese Dienstnehmer nicht gewillt seien in dieser abgelegenen Betriebsstätte die Tätigkeit aufzunehmen.

Wenn sich nun der Dienstgeber letztlich aus betriebswirtschaftlich notwendigen Überlegungen bereit erkläre - bzw. bereit erklären müsse - eine kostenlose Verpflegung anzubieten, um die Dienstnehmer zu überzeugen, an diesem Standort ein Dienstverhältnis einzugehen, könne das nicht als üblich eingestuft werden.

Diese Umstände als üblich und dem Normalfall entsprechend zu beurteilen, könne nach Ansicht der Geschäftsführung nur von einer Person getroffen werden, die einer derartigen Situation offensichtlich noch nie ausgesetzt gewesen sei und die Sachlage unrichtig einschätze.

Ohne dieser freiwilligen Verköstigung sei der Betrieb an diesem Ort mangels der notwendigen Dienstnehmer sicherlich nicht aufrechtzuerhalten.

Die Verköstigung der Dienstnehmer liege daher ausschließlich im betrieblichen Interesse. Von einem Vorteil des Dienstnehmers könne hier jedenfalls nicht gesprochen werden.

Der Erhalt der Betriebsstätte sei jedenfalls ein besonderer Umstand, der eine kostenlose Verpflegung betrieblich rechtfertige.

Ein Eigenverbrauchstatbestand sei somit zu verneinen (Hinweis auf **VwGH 04.06. 2003, 98/13/0178; EUGH 16.10.1997, RsC-258/95 „Filibbeck“**).

In den auch der Bf zugestellten **Vorlageberichten vom 27. September 2017 und 26. Februar 2018** beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerde und führte dazu sinngemäß Folgendes aus:

Bei der unentgeltlichen Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber handle es sich um einen Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994, sofern nicht betriebliche

Interessen des Arbeitgebers überwiegen. Dem Vorbringen im Vorlageantrag, es würden im gegenständlichen Fall Umstände vorliegen, die über den Normalfall hinausgehen, weil keine Verpflegsmöglichkeiten in der Umgebung des Betriebes sowie keinerlei öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stünden, könne nach Ansicht des Finanzamtes nicht gefolgt werden. Ebenso gehe nach Ansicht der Behörde das Argument ins Leere, die Bf sei aus betriebswirtschaftlichen Gründen gezwungen, eine kostenlose Verpflegung

anzubieten, weil andernfalls keine Dienstnehmer gefunden werden könnten und der Betrieb in weiterer Folge nicht aufrecht erhalten werden könne.

Nach Ansicht des Finanzamtes müssen über den Normalfall hinaus ganz spezifische Gründe vorliegen, die es für die Bf erforderlich machen, bestimmten Arbeitnehmern die Verpflegung kostenlos zur Verfügung zu stellen. Ein besonderer Umstand für eine

kostenlose Verpflegung könnte aus einem verpflichtenden Aufenthalt an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort aufgrund bestehender Arbeitsbereitschaft resultieren. Dies sei gegenständlich nicht anzunehmen. Anzumerken sei auch, dass einem Teil der Mitarbeiter, denen ein Quartier zur Verfügung gestellt wird, für die Leistung ein Sachbezug bei der Lohnverrechnung angesetzt und der Umsatzsteuer unterworfen wird. Außerdem befindet sich die nächste Gaststätte in nur ca. 2,4 km Entfernung, sonstige Lebensmittelmärkte und weitere Gaststätten in nur ca. 4,5 km (Nachbarort) bzw. ca. 6,5 km Entfernung (Betriebsort), sodass die Argumentation der Bf ins Leere gehe.

Die Bf argumentiere ergänzend, dass der Erhalt der Betriebsstätte jedenfalls ein besonderer

Umstand sei, der eine kostenlose Verpflegung betrieblich rechtfertigen würde. Dass Unternehmen bereit sind, für die Kosten der Verpflegung aufzukommen, um damit ihre Arbeitnehmer an den Betrieb zu binden, deren Anwesenheit auch in Pausen zu gewährleisten und zudem dem Arbeitnehmer einen eventuellen Zeitaufwand zu ersparen, liege auf der Hand und entspreche den allgemeinen Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben. Der Erhalt einer Betriebsstätte liege naturgemäß im Interesse des Unternehmers, stelle sohin keinen Umstand dar, der über den "Normalfall" hinausgeht.

Die diversen Verpflegungsmöglichkeiten in unmittelbarer Nähe sowie betriebliche Interessen, die nicht über den Normalfall hinausgehen, führten zur Umsatzsteuerpflicht, weshalb die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen worden sei.

Mit **Beschluss** vom **1. März 2018** forderte das erkennende Gericht mangels Erklärung, welche Änderungen für das Jahr 2015 beantragt werden, zur Mängelbehebung für dieses Jahr und betreffend die Jahre 2011 bis 2015 zur Vorlage der Lohnkonten von vier bestimmten Arbeitnehmern, deren Dienstverträge und Zeitaufzeichnungen, den Nachweis der einzu haltenden Dienstzeit, insbesondere Dauer, Beginn und Ende der Mittagspause, von Fotos der Produktion und Verpackungsarbeiten und des Anlagenverzeichnisses zum 31. Dezember 2015 auf.

Mit am 28. März 2018 eingelangtem **Schriftsatz** vom **27. März 2018** legte die **Bf** die Lohnkontoblätter der Jahre 2011 bis 2015, die Dienstverträge und Zeitaufzeichnungen der vier bestimmten Dienstnehmer, das Anlagenverzeichnis zum 31.12.2015 und zwei Fotos der Verarbeitungsstation vor und teilte im Wesentlichen Folgendes mit:

Montag bis Donnerstag sei Arbeitszeit von 8:00 bis 12:00 Uhr und 12:30 bis 17:00 Uhr mit einer Mittagspause von 12:00 bis 12:30 Uhr. Am Freitag sei Arbeitszeit von 8:00 bis 12:30 Uhr. Es gebe keine Gleitzeitregelung.

Zur Beschwerde selbst sei nochmals hinzuweisen, dass die unentgeltliche Verpflegung jener Dienstnehmer, die täglich vom Wohnsitz zur Arbeitsstätte pendeln müssen, deshalb betriebsnotwendig sei, weil die Betriebsstätte nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln

erreichbar sei und zudem die Mittagspause mit nur einer halben Stunde eingeplant sei, sodass eine Verpflegungseinnahme außerhalb nicht zumutbar sei. Nur auf Grund dieser Verpflegungsmöglichkeit im Betrieb könne mit den Dienstnehmern eine üblicherweise auch in anderen Betrieben vorherrschende Dienstzeit vereinbart werden. Ohne diese Verpflegungsmöglichkeit könnte der Standort (mangels Dienstnehmer) in dieser Form nicht aufrecht erhalten werden, sodass dies eine Betriebsnotwendigkeit darstelle.

Mangels Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages vom 1. März 2018 erklärte das erkennende Gericht mit **Beschluss vom 30. März 2018, RV/5101408/2017**, die Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer 2015 gemäß § 278 Abs. 1 lit. b iVm § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen.

Das erkennende Gericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz Bf) betreibt einen Groß- und Einzelhandel für Deko- und Geschenkartikel, wobei der Großteil als Rohware bezogen und im Unternehmen verarbeitet wird.

Das nächstgelegene Gasthaus ist 2,4 km vom Betrieb der Bf entfernt und mit dem Auto in ca. 7 Minuten erreichbar.

Im Betrieb der Bf wird für ihre Mitarbeiter Mittagessen aus von der Bf zugekauften und zur Verfügung gestellten Lebensmitteln zubereitet.

Für vollzeitbeschäftigte Mitarbeiter der Bf gilt folgende Dienstzeitregelung:

Montag bis Donnerstag Arbeitszeit von 8:00 bis 12:00 Uhr und 12:30 bis 17:00 Uhr mit einer Mittagspause von 12:00 bis 12:30 Uhr. Am Freitag Arbeitszeit von 8:00 bis 12:30 Uhr. Es gibt keine Gleitzeitregelung aber einen Durchrechnungszeitraum von 52 Wochen.

Den Mitarbeitern, denen auch ein Quartier zur Verfügung gestellt wird, wird dafür ein Sachbezug (Wert der vollen freien Station) vom Lohn abgezogen. Diese Sachbezüge werden der Umsatzsteuer unterworfen.

Die anderen Mitarbeiter, die täglich von ihrem Wohnsitz zur Arbeitsstätte pendeln, erhalten diese Mahlzeiten kostenlos (kein Sachbezug). Für diese Mahlzeiten wurde von der Bf vor der im Jahr 2016 durchgeföhrten Betriebsprüfung keine Umsatzsteuer abgeführt.

Die Bemessungsgrundlage für diesen nach Ansicht der Betriebsprüfung mit 10 % Umsatzsteuer zu versteuernden Eigenverbrauch beträgt in den Beschwerdejahren:

| 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 7.466,66 € | 7.278,66 € | 7.848,12 € | 7.814,11 € |

Beweiswürdigung

Der Betriebsgegenstand der Bf ist ihrem Firmenabc und ihrer Homepage sowie dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung zu entnehmen.

Die Entfernung des nächstgelegenen Gasthauses von 2,4 km ist durch den mit dem Routenplaner Google Maps erstellten aktenkundigen Ausdruck belegt. Seitens der Bf wurde diesem bereits in der Beschwerdevorentscheidung in Replik auf die Behauptung in der Beschwerde, die nächstgelegene Verpflegsmöglichkeit befindet sich ca. 8-10 km entfernt, festgestellten Umstand nicht mehr entgegen getreten.

Die im Betrieb der Bf geltende Dienstzeitregelung wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf mit Schriftsatz vom 27. März 2018 mitgeteilt. In den für die beiden vollbeschäftigte Arbeitnehmer vorgelegten Dienstzetteln wird für Montag bis Donnerstag eine Dienstzeit von je 8,5 Stunden und für Freitag eine solche von 4 Stunden ausgewiesen.

Zubereitung von Mittagessen und dessen Abgabe an die Mitarbeiter der Bf wurden von der Betriebsprüferin unter Tz 12 der Beilage zum Betriebsprüfungsbericht vom 20. Dezember 2016 festgestellt. Dass die Verpflegung der nicht im Betrieb der Bf untergebrachten Dienstnehmer in den Jahren 2011 bis 2014 von der Bf weder als Sachbezug noch als Eigenverbrauch berücksichtigt worden ist, ist ebenfalls der genannten Tz 12 zu entnehmen.

Als Bemessungsgrundlage wurden lediglich zwei Drittel des Nettobetrages des Sachbezugswertes angesetzt und dies in der "Beilage USt kostenlose Mahlzeiten" für die Beschwerdejahre 2011 bis 2014 rechnerisch dargestellt. Dem Umstand, dass nicht immer alle ihrer täglich pendelnden Mitarbeiter die kostenlose Verköstigung durch die Bf in Anspruch nehmen, wurde demnach mit einem RZ 672 der UStR 2000 entsprechenden Abschlag von 1/3 Rechnung getragen.

Das erkennende Gericht sieht keinen Anlass an der Richtigkeit der Höhe dieser Bemessungsgrundlagen, die wie der ganze dargestellte Sachverhalt unstrittig sind, zu zweifeln.

Rechtslage

Die Ausführungen dazu sind weitgehend der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates **UFS 18.04.2012, RV/0371-L/09**, entnommen.

1. Unionsrecht

Nach Art. 2 Abs. 1 der 6. MwSt-RL bzw . Art. 2 Abs. 1 lit. c der MwSt-SystRL

(In Kraft getreten am 1.1.2007) unterliegen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt, der Mehrwertsteuer.

Art. 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL bzw. Art. 26 der MwSt-SystRL lauten:

Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

- a) *Die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;*
- b) *die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.*

Zu den **Grundsätzen des Mehrwertsteuersystems** gehört, dass die Steuerlast auf der **Stufe des Endverbrauchs** getragen wird. Um daher sicherzustellen, dass der Steuerpflichtige, der für den privaten Bedarf seines Personals einen Gegenstand entnimmt oder eine Dienstleistung erbringt und der Endverbraucher, der einen Gegenstand oder eine Dienstleistung gleicher Art erwirbt, **gleichbehandelt** werden, stellen Art 5 Abs. 6 und Art 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL (Art 16 und Art 26 Abs. 1 der MwSt-SystRL) bestimmte Umsätze, für die der Steuerpflichtige keine tatsächliche Gegenleistung erhalten hat, entgeltlich ausgeführten Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen gleich (vgl. u.a. **EuGH vom 11.12.2008, Rs. C-371/07, "Danfoss und AstraZeneca"**, RNr. 46). Art 6 Abs. 2 lit b der 6. MwSt-RL lässt es daher nicht zu, dass ein Steuerpflichtiger oder Angehörige seines Personals Dienstleistungen des Steuerpflichtigen, für die eine Privatperson Mehrwertsteuer hätte zahlen müssen, steuerfrei erhalten und damit der Zahlung der Mehrwertsteuer entgeht, was einen ungerechtfertigten Vorteil gegenüber dem Endverbraucher, der die Dienstleistung unter Zahlung von Mehrwertsteuer erwirbt, darstellen würde (**EuGH vom 20.01.2005, Rs. C-412/03, "Hotel Scandic Gasabäck"**, RNr. 23). Ein Steuerpflichtiger wird folglich bei Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung für den Bedarf seines Personals zum Endverbraucher und muss wie ein solcher behandelt werden.

Die unentgeltliche Lieferung von Mahlzeiten durch den Unternehmer an sein Personal in seinen Räumlichkeiten fällt grundsätzlich unter diese Vorschrift und ist daher umsatzsteuerpflichtig. Eine Ausnahme besteht nur, wenn es die Erfordernisse des Unternehmens, wie die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßigen Ablaufes von Arbeitssitzungen es notwendig machen, dass die Lieferung von Mahlzeiten sichergestellt wird ("Danfoss und AstraZeneca", 2. Leitsatz).

So hielt der EuGH ("Danfoss und AstraZeneca", RNr. 57f) fest, dass es unstreitig normalerweise Sache des Arbeitnehmers ist, die Art, die genaue Uhrzeit und selbst den Ort für seine Mahlzeiten zu wählen. Der Arbeitgeber greift in diese Entscheidungen nicht

ein, da die Verpflichtung des Arbeitnehmers nur darin besteht, sich zu den vereinbarten Uhrzeiten wieder an seinem Arbeitsplatz einzufinden und dort seiner üblichen Arbeit nachzugehen. Daher zielt die Lieferung von Mahlzeiten an Arbeitnehmer grundsätzlich auf die **Befriedigung eines privaten Bedarfs** und hängt von der persönlichen Entscheidung der Arbeitnehmer ab, in die der Arbeitgeber nicht eingreift. Daraus folgt, dass die Dienstleistungen, die in der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer bestehen, **unter normalen Umständen** den privaten Bedarf der Arbeitnehmer im Sinne von Art 6 Abs. 2 der 6. MwSt-RL befriedigen.

Nur unter **besonderen Umständen**, also unter Bedingungen, die über den Normalfall hinausgehen, können es die Erfordernisse des Unternehmens gebieten, dass der Arbeitgeber selbst die Bewirtung sicherstellt (vgl. entsprechend zur Beförderung der Arbeitnehmer zu ihrer Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber: Urteil " **Fillibeck** ", RNr. 29f).

Im Fall "*Danfoss*" stellte sich u.a. die Frage, ob die in seinen Kantinen im Zuge von Arbeitssitzungen unentgeltlich an seine Dienstnehmer abgegebenen Mahlzeiten, auf die Befriedigung des privaten Bedarfs der Arbeitnehmer gerichtet und somit der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind.

Als besondere Umstände, die es erfordern, dass der Arbeitgeber selbst die Bewirtung sicherstellt, führte der Gerichtshof an (RNr. 59), dass die dem Personal unentgeltlich zur Verfügung gestellten Mahlzeiten (welche weniger als 1% betragen haben und ansonsten entgeltlich an die Arbeitnehmer verkauft wurden), **ausschließlich im Rahmen von Sitzungen** den aus verschiedenen Staaten angereisten Arbeitnehmern angeboten wurden. In der mündlichen Verhandlung machte "*Danfoss*" geltend, dass das Interesse des Unternehmens an der Bereitstellung von Speisen und Getränken für seine Arbeitnehmer im speziellen Rahmen von unternehmensinternen Sitzungen darin liege, dass es hierdurch in die Lage versetzt wurde, diese Mahlzeiten rationell und effizient zu organisieren und dabei zu kontrollieren, mit wem, wo und wann diese Arbeitsessen eingenommen wurden.

Im konkreten Fall bestanden die Mahlzeiten aus Sandwiches und kalten Gerichten, die unter besonderen Umständen im Sitzungsraum serviert wurden. Die Arbeitnehmer konnten weder den Ort, noch die Uhrzeit, noch die Art der Mahlzeiten wählen, da für diese Entscheidung der Arbeitgeber selbst verantwortlich war. Nach Ansicht des Gerichtshofes zielt die Lieferung von Mahlzeiten an Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber unter solchen besonderen Umständen nicht auf die Befriedigung des privaten Bedarfs der Arbeitnehmer und erfolgt zu Zwecken, die nicht unternehmensfremd sind. Der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer daraus ziehen, erscheint gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens nur als untergeordnet.

In der Rechtssache "*Fillibeck*" (Urteil vom 16.10.1997, C-258/95) sah der Gerichtshof in der Tatsache, dass **nur der Arbeitgeber** ein geeignetes Verkehrsmittel (die verschiedenen Baustellen waren häufig nicht mit öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbar) bieten konnte oder dass es sich nicht um feste, sondern um **wechselnde Arbeitsstätten** handelte,

solche besonderen Umstände, die einen Arbeitgeber **zwingen**, die Beförderung seiner Arbeitnehmer zu übernehmen. Den Umstand, dass die Beförderungsleistungen auf Grund eines Tarifvertrages erbracht wurden, erachtete der Gerichtshof als **Indiz** dafür, dass die Beförderung Zwecken dient, die nicht unternehmensfremd sind.

Darüber hinaus wies der EuGH darauf hin, dass ein **mittelbarer Zusammenhang**, nämlich der Umstand, dass die Zurücklegung der Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte eine notwendige Voraussetzung für die Verrichtung der Arbeitsleistung ist, nicht entscheidend für die Annahme sein kann, dass die kostenlose Beförderung nicht den privaten Zwecken des Arbeitnehmers dienen würde. Es widerspräche nämlich der Zielsetzung des Art 6 Abs. 2, wenn ein solcher mittelbarer Zusammenhang für sich allein schon verhinderte, die Beförderung auf dieser Strecke einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen. Eine solche Auslegung ist in den Fällen geboten, in denen der Arbeitnehmer - wie gewöhnlich - die Möglichkeit hat, die Strecke zwischen Wohnung und festen Arbeitsplatz mit den üblichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

2. Nationale Rechtslage

§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 in der ab 2004 geltenden Fassung BGBI. I Nr. 134/2003, lautet (Fettdruck durch das erkennende Gericht):

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt :

die unentgeltliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen durch den Unternehmer

- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen,
- für den Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen .

Eine Leistung im Sinn des § 3a Abs. 1a UStG 1994 liegt nach Ansicht des **VwGH**

(**23.02.2010, 2007/15/0073**) dann vor, wenn eine Sachzuwendung an den Arbeitnehmer primär zur Deckung eines privaten Bedarfs 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. *Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, 4. Auflage, § 1 Tz 122/1*). 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 (**VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073**).

3. Richtlinienkonforme Auslegung

§ 3a Abs. 1a UStG 1994 entspricht hinsichtlich des Tatbestandsumfanges und der Rechtstechnik (Gleichstellung von unentgeltlichen sonstigen Leistungen mit entgeltlichen) sowohl der 6. MwSt-RL als auch der MwSt-SystRL (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG-Kommentar, 4. Auflage, § 3a, Tz 26). Bei Anwendung des nationalen Rechts haben daher die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden die Auslegung im Lichte des Wortlautes und des Zweckes der gemeinschaftsrechtlichen Richtlinie vorzunehmen (**Grundsatz der richtlinienkonformen Interpretation**).

Rechtliche Würdigung im gegenständlichen Fall

Zunächst ist festzuhalten, dass unstrittig Leistungen an Arbeitnehmer vorliegen, denen kein Austauschverhältnis zugrunde liegt. Dh. der Leistung der Bf steht kein Barentgelt des Arbeitnehmers und auch kein Teil der Arbeitsleistung (zB Verpflegung als Lohnbestandteil) gegenüber.

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob im gegenständlichen Fall besondere Umstände vorliegen, die eine Nichtbesteuerung der unentgeltlichen Verpflegung rechtfertigen.

Dazu ist vorweg grundsätzlich festzuhalten, dass für die Frage einer Besteuerung nicht die Gründe ausschlaggebend sein können, weshalb eine Verköstigung im Betrieb generell angeboten wird. Dass zahlreiche Unternehmen deshalb bereit sind, für die Kosten einer Kantine aufzukommen, um damit ihre Arbeitnehmer an den Betrieb zu binden, deren Anwesenheit auch in Pausen zu gewährleisten und zudem ein eventuell aufwendiges Umziehen zu vermeiden, liegt auf der Hand und entspricht den allgemeinen Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben. Dass dabei die angebotene Verpflegung meist unter den Selbstkosten an die Mitarbeiter (umsatzsteuerpflichtig) verkauft wird, nimmt der Unternehmer regelmäßig in Kauf. Diese Gründe der Bereitstellung einer Verpflegung stellen Umstände dar, die über den vom EuGH beschriebenen **Normalfall nicht hinausgehen** und vornehmlich der Befriedigung des privaten Bedarfs der Arbeitnehmer (bedarfsdeckender Nutzen) dienen und einen freiwilligen Sozialaufwand darstellen.

Davon zu unterscheiden ist allerdings die Frage, weshalb den Mitarbeitern die Verköstigung **unentgeltlich** zur Verfügung gestellt wird. Für eine unentgeltliche Verpflegung kann hinsichtlich des Vorliegens von "*normalen Umständen*" grundsätzlich nichts anderes gelten, als für eine entgeltliche. Nur so kann dem unionsrechtlichen Grundgedanken der steuerlichen Gleichbehandlung des Endverbrauches Rechnung getragen werden. Um daher nicht unter die Steuerpflicht nach § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 zu fallen, müssen über den Normalfall hinaus ganz spezifische Umstände vorliegen, die es für den Arbeitgeber erforderlich machen, bestimmten Arbeitnehmern die Verpflegung kostenlos zur Verfügung zu stellen. Wie aus dem Urteil "Danfoss" deutlich hervorgeht, sind dabei Feststellungen im Tatsachenbereich erforderlich, die beweisen, dass die Mahlzeiten deswegen unentgeltlich abgegeben werden, um damit den Arbeitsprozess (im Fall von "Danfoss") wurden im Rahmen von Arbeitssitzungen

Mahlzeiten verabreicht) nicht zu unterbrechen und die Kontinuität der Arbeitsabläufe nicht zu gefährden. **Nicht** davon betroffen waren hingegen **Verköstigungen im normalen Kantinenbetrieb innerhalb der Mittagspause.**

Auf dieser Linie liegt auch die Entscheidung des **UFS 12.06.2006, RV/0389-K/05**, wonach die Essenseinnahme am Arbeitsplatz zur Verhinderung von Betriebsunterbrechungen im überwiegenden Interesse des Liftbetreibers lag und folglich auch keine Eigenverbrauchsbesteuerung auslöste. Anders jedoch entschied der UFS hinsichtlich des restlichen Personals (Werkstättenbedienstete, Pistengerätefahrer, Schneemannschaft), bei denen ein vorwiegendes betriebliches Interesse an deren kostenlosen Verpflegung nicht nachgewiesen werden konnte und daher der Eigenverbrauchsbesteuerung unterworfen wurde.

Aus diesem Grund sind die Ausführungen der Bf betreffend fehlende Erreichbarkeit des Betriebes mit öffentlichen Verkehrsmitteln, Dauer der Mittagspause von lediglich einer halben Stunde und Ermöglichung einer bei anderen Betrieben vorherrschenden Dienstzeit zwar geeignet, die Verabreichung einer Verpflegung zu begründen, nicht aber deren **Kostenlosigkeit**. Diesbezüglich müsste im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des EuGH der Nachweis gelingen, dass diesen Personen die Nahrung nur deshalb kostenlos verabreicht wurde, weil diese auf Grund der Einbindung in einen **konkreten Arbeitsprozess** ansonsten keine Möglichkeiten gehabt hätten, sich anderweitig zu verköstigen und daher der **persönliche Vorteil** aus der Kostenlosigkeit als **untergeordnet** gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens zurücktritt.

Aus der Judikatur des EuGH geht jedenfalls ganz klar hervor, dass ein Abgehen vom Grundsatz der Steuerlast auf Stufe des Endverbrauchs **nur in besonders begründeten Fällen** gerechtfertigt ist. Nicht ausreichend wären dafür betriebliche Übung durch schlüssige Vereinbarung (§ 863 ABGB) und der Gleichbehandlungsgrundsatz (siehe dazu auch UFS 12.06.2006, RV/0389-K/05).

Fraglich ist daher, ob im vorliegenden Fall (den täglich pendelnden Dienstnehmern wurde in den Beschwerdejahren ein kostenloses Mittagessen verabreicht – den Dienstnehmern, denen eine Unterkunft beigestellt wurde, jedoch auch für das Mittagessen der Sachbezug als Lohn angerechnet) solche besonderen Umstände vorlagen, die eine kostenlose Verpflegung aller Arbeitnehmer der Bf, die täglich pendeln, rechtfertigten.

Der Umstand, dass ein Arbeitnehmer deshalb eine kostenlose Verpflegung erhält, weil sich dieser in **Arbeitsbereitschaft** befindet und daher seinen Arbeitsplatz nicht verlassen darf, könnte grundsätzlich einen solchen besonderen Umstand darstellen.

Die Bf hat in der Beschwerde ins Treffen geführt, ohne kostenlose Abgabe des Mittagessens wäre der Betriebsablauf so gestört, dass in der Produktion und Verpackung kein durchgehender Arbeitsablauf möglich wäre, wodurch Produktivität und Lieferzusagen nicht aufrecht erhalten werden könnten, weil dann die Mitarbeiter zu unterschiedlichsten Zeiten von der Mittagspause zurück kämen. Wenn ein Arbeitsplatz zwischenzeitig nicht

besetzt wäre, würden die weitere Bearbeitung dieses Produktes stillstehen und die nachgereichten Dienstnehmer erheblich eingeschränkt sein.

Arbeitsbereitschaft ist der (verpflichtende) Aufenthalt an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort mit der Bereitschaft zur jederzeitigen Aufnahme der Arbeitsleistung im Bedarfsfall und zählt zur Arbeitszeit (VwGH 02.12.1991, 91/19/0248). Um im vorliegenden Fall von einer verpflichtenden Arbeitsbereitschaft ausgehen zu können, muss daher eine dementsprechende Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vorliegen, wonach der betreffende Arbeitnehmer den Betrieb während der Bereitschaft nicht verlassen darf. Die Existenz einer derartigen Regelung wird seitens der Bf jedoch gar nicht behauptet. Da eine derartige Bereitschaft im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen (unbezahlten Mittagspause) Ruhezeit stattfindet, liegt jedenfalls keine Arbeitsbereitschaft im Sinne des AZG vor.

So wurde seitens der Bf im Schriftsatz vom 27. März 2018 mitgeteilt, dass im Betrieb der Bf regelmäßig von 12:00 bis 12:30 Uhr Mittagspause gemacht wird und es für die Mitarbeiter keine Gleitzeitregelung gibt.

Eine zeitliche Staffelung der Mittagspause für ihre Mitarbeiter und die Aufrechterhaltung des Betriebes zwischen 12:00 und 12:30 Uhr wird von der Bf nicht behauptet.

Die kostenlose Verköstigung wird auch damit begründet, dass es den Arbeitnehmern auf Grund der **Kürze der Mittagspause von einer halben Stunde** gar nicht möglich sei, zu einer warmen Mahlzeit zu kommen.

Die Arbeitnehmer können grundsätzlich nicht daran gehindert werden, die Verpflegung innerhalb eines ausreichenden Zeitrahmens außerhalb des Betriebes zu beziehen und zu konsumieren. Nach obigen Feststellungen ist das dem Betrieb der Bf nächstgelegene Gasthaus mit dem Auto in 7 Minuten erreichbar. Es gibt somit auch eine andere externe Verpflegungsmöglichkeit, die von den Mitarbeitern der Bf bei entsprechender Organisation von Fahrgemeinschaften und telefonischer Vorbestellung zum Einnehmen einer warmen Mahlzeit genutzt werden kann.

In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, dass in den nur stichprobenweise angeforderten Ausdrucken der Zeiterfassung der Dienstzeit von vier Mitarbeitern bei den beiden voll Beschäftigten auch Pausen von über 30 Minuten aufscheinen.

Ob nun der Mitarbeiter eine durch die Wegzeit verkürzte Mittagspause außerhalb des Betriebes in Anspruch nimmt oder im Betrieb verbleibt und dort das von der Bf kostenlos beigestellte Mittagessen oder vom Dienstnehmer mitgebrachte Verpflegung konsumiert, bleibt allein in dessen Entscheidungsgewalt. Eine Verpflichtung besteht nur darin, zur vereinbarten Uhrzeit wieder an seinem Arbeitsplatz zu erscheinen. Dass durch die Möglichkeit der betriebsinternen und kostenlosen Verpflegung der Mitarbeiter angehalten werden soll, den Betrieb nicht zu verlassen, entspricht zwar grundsätzlich dem betrieblichen Interesse der Bf, ist aber nicht geeignet einen besonderen Umstand darzutun, welcher über den unter Pkt. 1 beschriebenen "*Normalfall*" hinausgeht. Dass damit vor allem die Mitarbeiter einen nicht unerheblichen persönlichen Vorteil erhalten, der auf die Befriedigung des privaten Bedarfs gerichtet ist, ist offensichtlich.

Die seitens der Bf in der Beschwerde genannten Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vermögen ihr aus folgenden Gründen nicht zum Erfolg zu verhelfen:

In dem im Erkenntnis **VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073**, zu beurteilenden Fall hat ein Unternehmen für Sägearbeiten mit Helikoptern seinen Bediensteten kostenlos Hotelzimmer zur Nutzung an Wochenenden überlassen. Der Verwaltungsgerichtshof hat die angefochtene Entscheidung jedoch nur wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, weil nicht geprüft worden war, ob der Arbeitnehmer diese für die Dauer seines auswärtigen Arbeitseinsatzes beigestellte Unterkunft auch an arbeitsfreien Tagen benötigt.

Im Erkenntnis **VwGH 23.01.2013, 2010/15/0051**, wurde die Beschwerde der Betreiberin einer Schischule, die ihren Schilehrern unentgeltlich ein Quartier zu Verfügung gestellt hat, unter Hinweis auf das Urteil des EuGH im Fall Fillibeck abgewiesen, weil es grundsätzlich Sache des Arbeitnehmers ist, den Standort seiner Wohnung unter Berücksichtigung seiner Arbeitsstätte zu wählen.

Schließlich ist in Bezug auf das seitens der Bf im Vorlageantrag ins Treffen geführten Erkenntnis des **VwGH 04.06.2003, 98/13/0178**, noch darauf hinzuweisen, dass der Eigenverbrauchstatbestand nicht Gegenstand des Verfahrens war, sondern die belangte Behörde vielmehr vom Vorliegen eines tauschähnlichen Umsatzes ausging und daher das Vorliegen einer betrieblichen Notwendigkeit, also das Vorliegen besonderer Umstände nicht strittig war. Folglich brauchte sich auch der Gerichtshof nicht mehr mit dieser Frage auseinander setzen.

Auf Grund obiger Ausführungen ist das erkennende Gericht so wie der Unabhängige Finanzsenat in der zitierten Entscheidung **UFS 18.04.2012, RV/0371-L/09**, zu der Überzeugung gelangt, dass im gegenständlichen Fall die unentgeltliche Verpflegung vornehmlich im Interesse der Arbeitnehmer erbracht wurde, denen dadurch ein verbrauchsfähiger Nutzen zugekommen ist und damit ein privater Bedarf befriedigt wurde. Das dazu im Vergleich stehende betriebliche Interesse der Bf ist demgegenüber als zweitrangig zu betrachten. Besondere Umstände, die das Verabreichen einer kostenlosen Verpflegung veranlasst hätten, konnten nicht glaubhaft, geschweige denn nachgewiesen werden, weshalb § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 tatbestandsmäßig für den vorliegenden Sachverhalt war.

Deshalb konnte der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Dass die vom Arbeitgeber seinen Dienstnehmern unentgeltlich erbrachten sonstigen Leistungen nur dann nicht der Umsatzsteuer nach § 3a Abs. 1 a Z 2 UStG 1994 unterliegen, wenn diese dem überwiegenden Interesse des Arbeitgebers dienen, ist durch die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits geklärt. Da der Anwendung im konkreten Fall keine grundsätzliche Bedeutung zukommt, ist hier keine Revision zulässig.

Linz, am 6. April 2018