



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 3

GZ. RV/0371-L/09,
miterl. RV/0379-L/09,
RV/0212-L/11,
RV/0477-L/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw. GmbH, inXY, vertreten durch Stb, vom 15. September 2008 und vom 1. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY, vertreten durch FA, vom 19. August 2008 betreffend **Umsatzsteuer 2004-2006**, vom 2. März 2009 betreffend **Umsatzsteuer 2007**, vom 13. Oktober 2009 betreffend **Umsatzsteuer 2008** sowie vom 24. Jänner 2011 betreffend **Umsatzsteuer 2009**, im Beisein der Schriftführerin AB nach der am 21. März 2012 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

- 1.** Unternehmensgegenstand der berufungswerbenden Gesellschaft war in den berufungsanhängigen Jahren die **Schlächterei und der Viehhandel**.
- 2.** Im Zuge einer die Jahre 2004 bis 2006 umfassenden **Außenprüfung** bzw einer den Zeitraum 01/2007-05/2008 umfassenden **Nachscha**, stellte die Prüferin fest, dass das Unternehmen seinen Dienstnehmern eine kostenlose Verköstigung in Form eines Frühstücks und Mittagsessens gewährt habe, ohne diese Leistungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Dies werde von der Berufungswerberin damit begründet, dass es den Arbeitnehmern nicht möglich sei, auf Grund der Hygienevorschriften den Schlachtbetrieb zu verlassen.

Es gebe keine Vereinbarung, dass die Mitarbeiter in der Mittagszeit im Betrieb bleiben müssten. In der Nähe des Betriebes gebe es neben der hauseigenen Fleischhauerei genügend Verpflegungsmöglichkeiten, sodass keine Notwendigkeit zum Verbleib im Betrieb gegeben sei. Auch seien die Hygienevorschriften (nach Auskunft des Unternehmens das Ausziehen der blutigen Arbeitskleidung und das Händewaschen) innerhalb weniger Minuten zu erfüllen.

Es handle sich hierbei um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und somit um einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs 1a Z 2 UStG. Die Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage habe im Schätzungsweg laut Sachbezugsverordnung (für zehn Personen) zu erfolgen:

Bmgrundlage 10%	2004 €	2005 €	2006 €	12/2007 €	05/2008 €
Bisher	1.490.690,83	6.151.094,60	6.419.405,74	456.522,60	598.561,42
Erhöhung BP	8.562,00	8.562,00	8.562,00	8.562,00	3.567,50
Nach BP	1.499.252,83	6.159.656,60	6.427.967,74	465.084,60	602.128,92

3. Anlässlich eines **Telefonates** mit der Prüferin am **16. Juni 2008** (Aktenvermerk vom 16. Juni 2008) gab Frau Bw Folgendes bekannt:

„Vor Arbeitsbeginn bestehen für die Arbeiter des Schlachthofes folgende Hygienemaßnahmen: Umziehen, Hände waschen. Zum Essen gehen immer nur 1 bis 2 Arbeiter, damit der Schlachtablauf nicht unterbrochen wird – in dieser Zeit springt ein Arbeiter der Zerlegung ein. Für Umziehen, Waschen, Essen werden ca. 30-45 min benötigt. Laut Auskunft von Frau Bw ist eine Verpflegung im Betrieb notwendig, da das Essen auswärts zu viel Zeit in Anspruch nehmen würde. Die Fleischhauerei Bw ist ab 6:30 Uhr geöffnet (Mittagspause 12:30-14:30).“

4. Mit **Mail vom 30. Juni 2008** antwortete die Berufungswerberin auf eine Anfrage der Prüferin, dass rund 10 Schlachthofmitarbeiter verpflegt werden würden, eine gesetzliche oder kollektivvertragliche Verpflichtung zu Verpflegung bestehe nicht. Die Mitarbeiter der Fleischhauerei bekämen keine Verköstigung.

5. Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Prüferin, nahm das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2004, 2005 und 2006 wieder auf und setzte mit **Bescheiden (jeweils) vom 19. August 2008 die Umsatzsteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 bzw für 12/2007 und 05/2008 fest.**

6. Die gegen die Sachbescheide eingebrachte **Berufung vom 15. September 2008** wurde folgendermaßen begründet:

Die berufungswerbende Gesellschaft gewähre ihren im Schlachtbetrieb tätigen Dienstnehmern eine kostenlose Verköstigung in Form eines Frühstückes und Mittagessens. Der Schlachtbetrieb beginne morgens um 04:00 Uhr. Um 05:30 Uhr werde die erste Mahlzeit in Form eines Frühstücks gewährt. Zu dieser Tageszeit hätten weder die hauseigene

Fleischhauerei noch andere Gastbetriebe oder Lebensmittelgeschäfte in unmittelbarer Umgebung der Arbeitsstätte geöffnet. Den Arbeitnehmern könne nicht zugemutet werden, mit blutiger und stark übel riechender Arbeitskleidung den Schlachtbetrieb zur Verpflegung zu verlassen. Der Zeitrahmen einer Pause von 30 Minuten lasse das Umziehen und Duschen neben der Einnahme der Mahlzeit in der Ruhepause nicht zu.

Auch der Zeitbedarf zur Erfüllung der Hygienevorschriften, welche das Ausziehen von der Freizeitkleidung, Anziehen der Arbeitskleidung und die Desinfektion von Händen und Armen beinhalten, sei bei Wiedereintritt in den Schlachtbetrieb zu lange, um den Mitarbeitern eine zeitlich angemessene Ruhepause gewähren zu können. Der Schlachtbetrieb sei nämlich derart ausgestaltet, dass das Schlachtband im Schlachthof von Arbeitsbeginn um 04:00 Uhr bis Arbeitsende am Nachmittag zwischen 14:00 und 15:00 Uhr ohne Unterbrechung durchlaufe. Ein Abstellen sei nicht möglich, denn die Verarbeitung frisch geschlachteter Tiere könne bis zur verladefertigen Aufbereitung der Schweinehälften nicht unterbrochen werden. Es müsse daher ständig eine Mindestpersonalbesetzung gegeben sein und es sei nicht möglich, dass sich alle Bediensteten gleichzeitig für 30 Minuten oder mehr vom Dienstort entfernen. Der Tierarzt und die Klassifizierungsperson vom Landeskontrollverband zur Klassifikation und Kontrolle der geschlachteten Tiere bzw des frischen Fleisches müssten ständig anwesend sein. Eine Unterbrechung des Schlachtbetriebes führe daher unmittelbar zu Mehrkosten und zusätzlichen Aufwendungen für den Schlachtbetrieb.

Dadurch, dass die Arbeitnehmer ihre Mahlzeiten in den Betriebsräumlichkeiten einnehmen, würden die Abwesenheitszeiten der Bediensteten auf den Zeitraum der Essenseinnahme reduziert und erheblich minimiert, womit die Beschäftigung weiterer Arbeitskräfte vermieden werde. Das Interesse der Arbeitnehmer an der Bereitstellung von Mahlzeiten sei demgegenüber eher von untergeordneter Bedeutung, da die Essenseinnahme im Betrieb in einer eher ungemütlichen Umgebung mit geringem Erholungswert unter ständiger Bereitschaft erfolge. Weder die zu verrichtende Arbeit noch der bezogene Lohn sei davon abhängig, ob die Bediensteten das kostenlose Essen zu sich nehmen oder verweigern.

Es treffe zwar zu, dass es keine schriftliche Vereinbarung gebe, dass die Mitarbeiter in der Mittagszeit im Betrieb bleiben müssten, eine solche sei aber bisher nicht notwendig gewesen. So wie auch ein Dienstnehmer im Gastgewerbe kaum für eine halbe Stunde während der Arbeitszeit seinen Arbeitsplatz verlassen könne, würden die Arbeitnehmer der Berufungswerberin auf Grund der Notwendigkeit des Schlachtbetriebes de facto während der Pausen im Schlachtbetrieb bleiben. Diese Verhaltensweise entspreche dem für die betreffende Art der Unternehmung bestehenden Ortsgebrauch und sei auf Grund der langjährigen Übung bereits tatsächlicher Bestandteil der Einzelverträge.

Daneben werde angemerkt, dass die Verköstigung der Mitarbeiter als Gepflogenheit im Schlächtereigewerbe üblich sei. Ohne freie Mahlzeiten, wäre die Berufungswerberin infolge einer höheren Fluktationsrate oder eines unverhältnismäßigen Schwundes an Vorräten mit Mehrkosten konfrontiert.

7. Zu diesen Ausführungen bezog die Prüferin wie folgt Stellung:

Unstrittig sei, dass der Schlachthofbetrieb ohne Unterbrechung geführt werde, weshalb nicht alle Mitarbeiter gleichzeitig Pause machen könnten. Fraglich sei, ob die kostenlose Verköstigung im privaten Interesse der Dienstnehmer oder im betrieblichen Interesse liege.

Im gegenständlichen Fall gebe es weder eine tarifvertragliche Verpflichtung zur kostenlosen Verköstigung noch eine Betriebsvereinbarung oder ein Übereinkommen, wonach die Mitarbeiter die Betriebsräumlichkeiten nicht verlassen dürften und als Entschädigung dafür eine Mahlzeit erhalten. Es müssten somit Umstände vorliegen, von denen normalerweise Mitarbeiter nicht betroffen seien.

Von Arbeitszeiten, wie einem Arbeitsbeginn um 04:00 Uhr und einer ersten Mahlzeit um 05:30 Uhr, seien unzählige Arbeitnehmer betroffen, denen auch zugemutet werden könnte, selbst für die Verpflegung aufzukommen.

Bezüglich übelriechender Kleidung werde angemerkt, dass die stark verschmutzte Kleidung ohnehin abgelegt werde, bevor die Pausenräume betreten werden. Es befände sich dort eine Einrichtung in gutem Zustand mit gepolsterten Sitzflächen auf Stühlen und Bänken. Diese wären in kürzester Zeit kaputt, würden die Schlachthofmitarbeiter die stark verschmutzte Ober- und Schutzbekleidung nicht ablegen. Leichter verschmutzte Arbeitskleidung, wie etwa im Baugewerbe oder Handwerkergewerbe, sei aber keine Besonderheit. Auch habe bei der Besichtigung kein "üblicher" Geruch festgestellt werden können, obwohl dieser bemerkbar sein hätte müssen.

Eine Pausendauer von 30 Minuten sei praktisch in allen Branchen üblich, weshalb daraus keine Besonderheit abgeleitet werden könne. In vielen anderen Branchen müssten Mitarbeiter auch mit dieser zeitlichen Dauer auskommen und entsprechend schnell Nahrung zu sich nehmen oder von zu Hause Essen mitbringen.

Wie bei der Besichtigung festgestellt werden konnte, habe der Kantinenbetrieb eine durchaus "übliche" Einrichtung. Diese sei freilich mit einem Restaurantbetrieb nicht vergleichbar, jedenfalls aber mit entsprechenden Einrichtungen in anderen Betrieben. Eine Benachteiligung, die die Mitarbeiter dadurch hinnehmen müssten, könne darin nicht erblickt werden. Obwohl sich der Kantinenbetrieb im Gebäude befindet, könne von einem Nahbereich in dem die Essenseinnahme erfolgt und wie es in den Beispielen der UStRL angeführt werde (Liftpersonal nimmt Essen am Arbeitsplatz ein oder technischer Bereitschaftsdienst im Krankenhaus) keinesfalls gesprochen werden. Es sei üblich, sich nach der Essenseinnahme zu waschen; dies würde im gegenständlichen Fall eines Schlachtbetriebes wohl noch viel stärker zutreffen, als etwa bei einem Liftwart, der seine Arbeit sofort in "schmutzigem" Zustand wieder aufnehmen könnte. Auf Grund der Hygienevorschriften würde dieser Reinigungsvorgang entsprechend länger dauern müssen und die Schutzbekleidung sei wieder anzulegen. Im Vergleich zu einer externen Essenseinnahme könne lediglich das Ablegen der Straßenkleidung entfallen. Von einer Bereitschaft während der Pausenzeit könne nicht gesprochen werden, da die Essenseinnahme einerseits nicht am Arbeitsplatz erfolge und andererseits die Vorbereitungshandlungen vor unmittelbarem Arbeitsantritt ein rasches Eingreifen in den Arbeitsprozess ohnehin zwingend verhindern würden.

Von den Hygienevorschriften seien auch die Prüfer im Rahmen der Betriebsbesichtigung betroffen gewesen. Diese hätten aus dem Überziehen der (schmutzigen) Arbeitskleidung (im Fall der Besichtigung ein Arbeitsmantel) sowie in einer Desinfektion von Händen und teilweise Armen, was normalerweise in einer "Desinfektionsschleuse" geschehe, bestanden. Diese Vorschriften seien jedoch auch zu beachten, wenn die Mitarbeiter aus der Kantine kommen. Geduscht werde weder zu Pausenbeginn noch vor Arbeitsbeginn. Gewisse "Gerüche" seien daher nicht zu vermeiden. Die Intensität habe sich jedoch, wie bei Besichtigung festgestellt worden sei, in absolut zumutbaren Grenzen gehalten. Von verschmutzter Arbeitskleidung seien, mit Ausnahme von Büroangestellten, fast alle Beschäftigten betroffen, ebenso sei Schweißgeruch bei handwerklicher oder manueller Arbeit als normal anzusehen.

Dass nicht alle Mitarbeiter gleichzeitig die Pausenzeit genießen könnten, müsse als normal bezeichnet werden. Dies sei in den meisten Industrie- und Dienstleistungsbetrieben der Fall. Die Gegebenheiten im Gastgewerbe seien keinesfalls mit denen in einem Schlachthof vergleichbar. Dort würden in der Realität überhaupt keine Pausenregelungen bestehen bzw. gebe es kaum durchgehende Pausen von 30 Minuten (Ausnahme seien die sogenannten "Zimmerstunden"). Wie in Erfahrung gebracht werden konnte, sei dort bei Bedarf die Essenseinnahme auch nach 2 Minuten zu unterbrechen, wenn z.B. im Servicebereich Arbeit anstehe. Nach Erledigung dieser Arbeiten könne die Essenseinnahme fortgesetzt werden. Es

könne dabei vorkommen, dass eine Mittagspause aus bis zu 5 "Einheiten" zu jeweils wenigen Minuten besteht.

8. In der Gegenäußerung vom 11. November 2008 erwiderte die berufungswerbende Gesellschaft Folgendes:

Der Ansicht der Betriebsprüfung, dass das EuGH Urteil "Fillibeck" derart auszulegen sei, dass das betriebliches Interesse bei der Gewährung von Leistungen überwiege, wenn besondere Umstände vorliegen von denen andere Arbeitnehmer normalerweise nicht betroffen sind, könne nicht gefolgt werden. Vielmehr sind die Erfordernisse des Unternehmens entscheidend, die unter besonderen Umständen den Arbeitgeber zur Bereitstellung von Leistungen zwingen. Die Beurteilung inwieweit die Situation der Arbeitnehmer daher eine Sonderstellung bzw. Ausnahmesituation gegenüber Mitarbeiter in anderen Betrieben und Branchen einnehme, sei für die rechtliche Würdigung des gegenständlichen Sachverhalts irrelevant und eindeutig verfehlt. Schließlich seien für die ordnungsgemäße Beurteilung in diesem Fall lediglich die besonderen Umstände seitens der Berufungswerberin entscheidend, die eine Verköstigung der Arbeitnehmer erfordern.

Inwieweit eine Verpflichtung der Arbeitnehmer zum Verbleib im Betrieb vorhanden sein müsse, sei weder dem EuGH Urteil "Fillibeck", noch dem VwGH Erkenntnis vom 04.06.2003, 98/13/0178 oder der Entscheidung des UFS Klagenfurt RV/0389-K/05 vom 12.06.2006 zu entnehmen. Im VwGH Erkenntnis vom 04.06.2003 werde sogar ausdrücklich ausgeführt, dass nach den Dienstverträgen, der Betriebsvereinbarung oder kollektivvertraglich, keine Verpflichtung zur kostenlosen Abgabe von Verpflegung bestehe und die Verköstigung jederzeit eingestellt werden könne. Angesichts der langjährigen bestehenden tatsächlichen Übung des Verbleibes in den Betriebsräumlichkeiten seitens der Arbeitnehmer, könne die fehlende rechtliche Vereinbarung für die Beurteilung im gegenständlichen Fall wohl kaum ein ausschlaggebendes, tatsächliches Kriterium darstellen.

Weder im VwGH Erkenntnis noch in der Entscheidung des UFS Klagenfurt werde darauf eingegangen, inwieweit eine tatsächliche Essensunterbrechung während der Bereitschaft für das Vorliegen einer Arbeitsbereitschaft relevant sei. Ob die Mitarbeiter des Großhandelsbetriebs nämlich tatsächlich während der Essenseinnahme für Terminvereinbarungen angerufen werden, sei nicht Gegenstand der Prüfung des VwGH gewesen. Für die Beurteilung als nicht steuerbare Verabreichung der Mahlzeit reiche bereits die Installation eines Telefonapparates in der Küche aus. Gleches gelte für Liftbedienstete. Ob die Mitarbeiter ihre Mahlzeit daher im Bereitschaftsdienst ununterbrochen genießen dürfen oder nicht, habe für die Lösung des vorliegenden Falles keine Relevanz. Immerhin sei das Interesse des Arbeitgebers an der Verköstigung in Bereitschaft zu ermitteln.

Da die Schlachthofmitarbeiter in Bereitschaft in den Arbeitsprozess unter den naturgemäß gegebenen Umständen (Erfüllung der Hygienevorschriften) dieser Branche wieder relativ rasch in den Arbeitsprozess eingreifen könnten, liege Bereitschaft vor. Wäre für das Vorliegen von Bereitschaft die Arbeitsaufnahme innerhalb von Sekunden erforderlich, würde für eine Vielzahl an Branchen Bereitschaftsdienst gar nicht in Frage kommen. Auch der in der Stellungnahme erwähnte technische Bereitschaftsdienst im Krankenhaus habe im unmittelbaren Patientenkontakt Hygienevorschriften zu erfüllen. Nichts anderes könne im vorliegenden Fall gelten.

Die Hygienevorschriften für Mitarbeiter im Schlachtbetrieb, die die Betriebsräumlichkeiten nicht verlassen, würden ein Eingreifen in den Arbeitsprozess innerhalb von fünf Minuten zulassen. Würden die Mitarbeiter ihre Mahlzeit auswärts einnehmen, wären die zu erfüllenden Hygienevorschriften wesentlich umfangreicher ausgestaltet. Eine Dusche vor Wiedereintritt in den Schlachtbetrieb nach der Einwirkung von Schmutz infolge von Straßenverkehr und Staubbelaustung wäre unvermeidbar. Die Vorleistungszeit von ca. fünf Minuten würde daher im

Vergleich zur auswärtigen Essenseinnahme ein sehr rasches Eingreifen in den Arbeitsprozess ermöglichen. Mit Hilfe der Mitarbeiter im Pausenraum in Bereitschaft sei es möglich, bei Störungen des Arbeitsablaufes infolge von Arbeitsunfällen, technischen Störungen oder andersartig auftretenden Unregelmäßigkeiten (insbesondere während des unmittelbaren Schlachtvorganges durch panikartig reagierende Tiere in Todesangst) unmittelbar eingreifen zu können und die Störung zu beheben. Mit dieser Möglichkeit der Behebung des Personalmangels bei auftretenden Problemen während der Essenseinnahme, werde den Erfordernissen eines Schlachtbetriebes Genüge getan.

Betreffend die räumliche Nähe des Pausenraums zum Arbeitsplatz werde klargestellt, dass sich der Pausenraum in unmittelbarer Nähe zum Schlacht- und Zerlegungsbereich befindet. Auch im Gastgewerbe erfolge die Essenseinnahme nicht direkt am Arbeitsplatz (Schank- und Servicebereich).

Hinsichtlich übelriechender und blutiger Kleidung der Mitarbeiter werde darauf hingewiesen, dass es in Zeiten eines rückläufigen Fleischkonsums und geteilter Empfindungen der Konsumenten gegenüber dem Lebensmittel Fleisch (in roher Form ekel erregend, in zubereiteter Form schmackhaft) für die Berufungswerberin aus Marketing- und Prestigegründen von erheblicher Bedeutung sei, dass der Schlachtbetrieb in der Öffentlichkeit als klinisch rein, geruchsneutral und frei von austretenden Blut empfunden werde. Die Konfrontation der Konsumenten mit der Realität würde unumgänglich zu einem Umsatzrückgang führen. Der Verbleib der Mitarbeiter im Betrieb sei daher eindeutig im Interesse des Arbeitgebers gelegen.

Aufgrund der Verköstigung in den Betriebsräumlichkeiten werde der Umfang der zu erfüllenden Hygienevorschriften minimiert und die Abwesenheitszeiten der Arbeitskräfte reduziert. Die Schlachtereimitarbeiter würden die Mittagspause auch ohne sein Einverständnis auf eine Stunde ausdehnen, sobald sie die Räumlichkeiten des Schlachthofes verließen.

Es liege daher ausschließlich im betrieblichen Interesse, dass die Mitarbeiter erst gar nicht die Möglichkeit zu einer widerrechtlichen, selbsttätigen Verlängerung der ihnen zugestandenen Mittagspause im Zeitrahmen von 30 Minuten erhielten.

9. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Vernehmung zweiter Mitarbeiter der Berufungswerberin (Fleischer) gaben diese am **23. Jänner 2009** Folgendes niederschriftlich zu Protokoll:

Mitarbeiter 1:

„Frage: Worin besteht Ihr Aufgabengebiet in der Firma?

Antwort: Schlachten, Zerlegen, Wursten, LKW-Fahren

Frage: Wie oft und zu welchen Zeiten haben Sie Pause?

Antwort: Verladen, dann Frühstück und Mittag

Frage: Welche Verpflegung erhalten Sie in den Pausen?

Antwort: Frühstück: Tee, Kaffee, Wurst, Brot, Marmelade, Mittag: Hauptspeise und Getränk

Frage: Wird Ihnen für das Essen etwas verrechnet?

Antwort: Nein

Frage: Wie oft werden Sie von der Pause zur Arbeit weggerufen?

Antwort: Sehr selten beim Frühstück (zB wenn etwas zu Verladen ist)

Frage: Welche Hygienevorschriften müssen beim Betreten und Verlassen des Betriebes erfüllt werden (Hände waschen, Umziehen, Duschen, ..)?

Antwort: Umziehen, keine Hygieneschleuse“

Mitarbeiter 2:

„Frage: worin besteht Ihr Aufgabengebiet in der Firma?

Antwort: Schlachten, Zerlegen, etc.

Frage: Wie oft und zu welchen Zeiten haben Sie Pause?

Antwort: Mittag ca. 15-20 Minuten, ca. 12:00/12:30 Uhr, morgens Frühstück Montag, sonst Frühstück nach Verladen, sonst keine Pausen

Frage: Welche Verpflegung erhalten Sie in den Pausen?

Antwort: Frühstück: Kaffee und Wurst/Marmelade, Mittag: Hauptspeise, Donnerstag Hauptspeise und Nachspeise, Menü wie im Geschäft

Frage: Wird Ihnen für das Essen etwas verrechnet?

Antwort: Nein

Frage: Wie oft werden Sie von der Pause zur Arbeit weggerufen?

Antwort: Nein, Pause nur ca. 15 Minuten

Frage: Welche Hygienevorschriften müssen beim Betreten und Verlassen des Betriebes erfüllt werden (Hände waschen, Umziehen, Duschen, ..)?

Antwort: Händewaschen und Umziehen"

10. Im **Aktenvermerk vom 23. Jänner 2009** wurde festgehalten, dass Herr Bw im Zuge der Zeugenvernehmung geäußert habe, dass es im Falle einer Eigenverbrauchsbesteuerung in Zukunft für die Schlachthofmitarbeiter kein Gratisessen mehr geben würde. Am Montag Früh würde zuerst verladen und dann gefrühstückt werden. An den anderen Tagen werde zuerst gefrühstückt und dann mit der Arbeit begonnen.

11. Im **Vorhalt vom 23. Jänner 2009** ersuchte das Finanzamt um Beantwortung der Fragen, ob und weshalb eine Verpflichtung zur Verpflegung der Schlachthofmitarbeiter bestehe und wie die Mittagspausen der Schlachthofmitarbeiter eingeteilt werden würden.

Im **Antwortschreiben vom 29. Jänner 2009** gab die Berufungswerberin bekannt, dass keine Verpflichtung bestehe, die Mitarbeiter zu verpflegen, es jedoch in der Branche üblich sei. Es sei nicht möglich, dass die Mitarbeiter in ihrer Pause eine Gaststätte oder Ähnliches aufsuchen, um eine Mahlzeit einzunehmen, da die Maschine durchgehend laufen würde und jeder Mitarbeiter nur 30 Minuten dazu zur Verfügung hätte. In dieser Zeit sei das Entkleiden, Waschen, Essen und Ankleiden nicht möglich. Deswegen müsse die Maschine immer mit einer Mindestpersonenzahl besetzt sein und könne während des Schlachtvorgangs nicht abgeschaltet werden, somit erfolge die Essenseinnahme im Schichtbetrieb. Weiters seien während des Schlachtens immer ein Tierarzt sowie ein Mitarbeiter des Landeskontrollverbandes zur Bewertung der Schweine anwesend. Die Abrechnung erfolge dabei nach Stunden, weshalb eine Unterbrechung des Schlachtbetriebes zu einem Mehraufwand führen würde.

Die Mittagspausen würden individuell eingeteilt werden und es erfolge eine Staffelung. Es würde ein Mitarbeiter essen gehen, dieser würde von einem zweiten Mitarbeiter abgelöst werden. In der Mittagspause befände sich im Normalfall ein Mitarbeiter, maximal zwei Mitarbeiter seien gleichzeitig essen. Der erste Mitarbeiter beginne um ca. 11:30 Uhr mit der Mittagspause.

12. Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Februar 2009 wies das Finanzamt die Berufung gegen die **Umsatzsteuerbescheide 2004, 2005, 2006, 12/2007 und 5/2008** als unbegründet ab und führte dazu aus:

„Zur Behauptung, die erste Pause würde ca. 1,5 Stunden nach Arbeitsbeginn stattfinden, wird auf die Erkenntnisse aus der Befragung von zwei Mitarbeitern und dem Unternehmerehepaar verwiesen. Demzufolge wird an den meisten Arbeitstagen ein "Frühstück" vor Arbeitsbeginn eingenommen. Lediglich an Montagen werden meist zunächst LKW's beladen und anschließend das "Frühstück" konsumiert. Die eigentliche Produktion (Schlachtungen, etc.) beginnt somit ausnahmslos erst nach Einnahme dieser ersten Jause.“

Somit gehen hinsichtlich dieser ersten Jause sämtliche Argumente betreffend Hygienevorschriften und Unterbrechung des Arbeitsprozesses ins Leere. Nach Ansicht der Großbetriebsprüfung kann die Verpflegung der Mitarbeiter vor Arbeitsbeginn keinesfalls im überwiegend betrieblichen Interesse liegen, vielmehr erspart man mit dieser Vorgehensweise den Mitarbeitern die Einnahme des Frühstücks im Privathaushalt. Diese Essenseinnahme wird lediglich vom Privathaushalt in den Betrieb verlegt. Eine nicht private Veranlassung kann darin keinesfalls erblickt werden.

Der in der Gegenäußerung zur Berufung vom 11.11.2008 dargestellte Arbeitsablauf zu Arbeitsbeginn im Schlachthof wurde somit falsch dargestellt! Möglicherweise notwendige Hygienevorschriften fallen bei der ersten Jause somit, unabhängig von der kostenlosen Verpflegung, jedenfalls nur einmal vor Schlachtbeginn an.

In Bezug auf das EuGH - Urteil Fillibeck wird nochmals darauf hingewiesen, dass im dort strittigen Fall eine lohngestaltende Vorschrift bestand, wonach der Dienstgeber im konkreten Fall die Dienstnehmer zur Arbeitsstelle zu transportieren hatte. Laut EuGH liegt deshalb ein normalerweise im privaten Interesse des Dienstnehmers gelegener Transport zur Arbeit ausnahmsweise im betrieblichen Interesse. Eine derartige Verpflichtung liegt im Fall der Verpflegung der Mitarbeiter im Schlachthof weder auf Grund kollektivvertraglicher, betrieblicher oder einzelvertraglicher Regelungen vor. Dies wurde auch von der Unternehmerin Frau Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 29.01.2009 angegeben.

Fraglich wäre im Fall einer Verpflichtung zur Verköstigung, ob diese dann gem. § 3 Abs. 1 Z 17 EStG steuerfrei gewährt werden dürfte. Nach Ansicht der Betriebsprüfung kann von einer derartigen Verpflichtung jedoch nicht ausgegangen werden. Vielmehr handelt es sich um eine freiwillige Zuwendung an die Dienstnehmer. Darauf lässt auch die Aussage des Unternehmers vom 23.01.2009 schließen, die im Rahmen der Zeugeneinvernahme vor mehreren Mitarbeitern abgegeben wurde, wonach im Falle einer Steuerpflicht (gemeint kann wohl nur eine Umsatzsteuerpflicht sein) er die kostenlose Verpflegung einstellen würde. Aus dieser Aussage kann nach Ansicht der Betriebsprüfung der Schluss gezogen werden, dass diese kostenlose Verpflegung nicht zwingende Voraussetzung für den Produktionsprozess darstellt, bzw. nicht im überwiegenden betrieblichen Interesse liegen kann!

Der Vorwurf, ein Vergleich mit anderen Betrieben oder der Arbeitssituation anderer Mitarbeiter in fremden Unternehmen sei für die rechtliche Würdigung irrelevant und eindeutig verfehlt, muss zurückgewiesen werden. Laut Rechtsprechung liegt der Transport zur Arbeit (Fillibeck) ebenso wie die Verpflegung grundsätzlich im privaten Interesse der Mitarbeiter, nur in besonderen Fällen (z.B. die Mitarbeiter unterbrechen tatsächlich regelmäßig die Pausen um Telefonate mit Kunden zu führen) kann von dieser Sichtweise Abstand genommen werden. Die Beurteilung, ob derartige berücksichtigungswürdige Umstände vorliegen, kann nur durch Vergleich mit Arbeitssituationen in anderen Betrieben oder Branchen vorgenommen werden. Zum Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 04.06.2003, wonach eine kollektivvertragliche oder anderweitige Verpflichtung gar nicht notwendig sei, sei nochmals auf die erheblich unterschiedliche Situation hingewiesen. Im Fall, der vom VwGH entschieden wurde, haben die

Mitarbeiter unbestritten tatsächlich auch mehrmals die Pausenzeiten unterbrochen, ein extra dafür vorgesehener Telefonapparat war in der Kantine vorhanden.

Im nun streitgegenständlichen Fall wurde von den Mitarbeitern auf die entsprechende Frage angegeben, dass ein derartiges Unterbrechen entweder gar nicht bzw. sehr selten zum Zweck der Beladung eines LKW's vorkommt. Da die Beladungen in der Früh stattfinden, wird somit lediglich sehr selten die erste Jause unterbrochen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist ein tatsächlich gegebener Sachverhalt sehr wohl für die Beurteilung relevant. Es ist daher zu unterscheiden, ob die Pausen unterbrochen werden oder nicht. Die hier behaupteten möglichen Unterbrechungen können nach Befragung der Mitarbeiter und den Beobachtungen während dieser Befragungen im Sozialraum nur als Schutzbehauptungen und somit als irrelevant eingestuft werden.

Weiters spricht der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 11.11.2008 von einem Bereitschaftsdienst. Dem ist entgegenzuhalten, dass laut schriftlicher Stellungnahme des geprüften Unternehmens vom 29.01.2009 die Mittagspause gestaffelt wird, um den Produktionsprozess nicht unterbrechen zu müssen. Deshalb seien immer nur ein bis zwei Mitarbeiter auf Pause (deckt sich mit den Beobachtungen während der Zeugeneinvernahme).

Damit sei ein unterbrechungsloser Betrieb gewährleistet. Warum bei einer derartigen Planung ein "Bereitschaftsdienst" wie behauptet bestehen sollte, ist nicht nachvollziehbar. Außerdem wurde eine tatsächliche Unterbrechung weder vom Unternehmen oder den Befragten behauptet noch beobachtet. Ein rasches Eingreifen, wie vom steuerlichen Vertreter behauptet ("panikartig reagierende Tiere in Todesangst", "Arbeitsunfälle", ...) wurde weder beobachtet noch von den Mitarbeitern oder Unternehmern angeführt. Daher muss auch diese Aussage als Schutzbehauptung qualifiziert werden. Die behaupteten umfangreichen Hygienevorschriften, die nach Verlassen des Gebäudes einzuhalten wären, können seitens der Betriebsprüfung nicht unwidersprochen bleiben. Derartige umfangreiche Desinfektionen wären zweifellos somit auch vor Arbeitsbeginn notwendig, werden jedoch niemals in der behaupteten Weise durchgeführt. Vielmehr geben die Mitarbeiter im Rahmen der Befragung ebenso wie Frau Bw im Rahmen einer telefonischen Auskunft an, dass die Hygienevorschriften in einem Umziehen und Hände waschen bestehen. Da somit das behauptete vorgeschriebene Duschen vor Arbeitsbeginn niemals stattfindet, handelt es sich auch hierbei um eine Schutzbehauptung, die mit dem gegebenen Sachverhalt nicht übereinstimmt. Abschließend wird zu diesem Punkt angeführt, dass im Fall der Firma Bw nicht einmal eine Hygieneschleuse, wie in vielen anderen Schlachthöfen gegeben, vorhanden ist.

Bezüglich der räumlichen Nähe des Pausenraumes zum Arbeitsplatz wird seitens der Betriebsprüfung auf die arbeitsrechtlichen Vorschriften hingewiesen, wonach den Mitarbeitern ein Raum zur Essenseinnahme zur Verfügung gestellt werden muss. Dass sich ein solcher im unmittelbaren Umfeld des Arbeitsplatzes der Mitarbeiter befindet, liegt in der "Natur der Sache". Es wäre wohl widersinnig, den Sozialraum weiter als unmittelbar notwendig von der Arbeitsstelle entfernt zu positionieren. Zur Behauptung des steuerlichen Vertreters, die Essenseinnahme finde in ungemütlicher Atmosphäre statt, wird angeführt, dass sich diese Behauptung nicht mit den Beobachtungen der Betriebsprüfung deckt. Die im Sozialraum befindlichen Sitzbänke und Sessel sind gepolstert und befinden sich in sehr gutem Zustand. Der Gesamteindruck des Raumes vermittelt einen noch besseren Eindruck als der Gesamtzustand des Gebäudes. Es handelt sich um ein älteres Bauwerk, das sich jedoch in tadellosem Zustand befindet.

Der Vorwurf, die Betriebsprüfung könne eine Reduktion der Pausendauer durch den Verbleib im Betrieb nicht nachvollziehen, wird zurückgewiesen. Es entspricht vielmehr der Lebenserfahrung, dass die unbedingt notwendige Pausendauer verkürzt wird, wenn Wegzeiten entfallen. Dieser Punkt wurde seitens der Betriebsprüfung niemals und an keiner Stelle behauptet und das Anführen in der Berufung ist nicht nachvollziehbar. Seitens der Betriebsprüfung wurde lediglich darauf verwiesen, dass eine Pausendauer von 30 Minuten

durchaus üblich sei und zahlreiche Mitarbeiter anderer Betriebe mit dieser Pausendauer das Auslangen finden müssen. Auch diesen sei es nur selten möglich, in diesem kurzen Zeitraum in einem Restaurant eine warme Mahlzeit zu bestellen, zu konsumieren und anschließend wieder zum Arbeitsplatz zurückzukehren.

Der Hinweis auf das betriebliche Interesse der Verpflegung um damit eine einseitige widerrechtliche Pausenzeitverlängerung zu vermeiden, geht nach Ansicht der Betriebsprüfung ebenfalls ins Leere. Mit dieser Begründung wäre jede nur denkbare Zuwendung an Mitarbeiter im dienstlichen Interesse, da immer argumentiert werden könnte, die Mitarbeiter würden sonst rechtswidrige Handlungen setzen (z.B. Geschenke um Diebstahl zu vermeiden, Auszahlung von "Schwarzgeld" um illegale Zusatzpausen zu vermeiden, etc.). In diesem Zusammenhang wird nochmals auf die Aussage von Herrn Bw verwiesen, es werde im Fall der Steuerpflicht keine kostenlose Verpflegung mehr geben. Diese am 23.01.2009 im Rahmen der Zeugeneinvernahme vor Mitarbeitern getätigten Aussage widerlegt eindeutig den eben angeführten Hinweis auf das betriebliche Interesse.

Zum Hinweis auf die UFS-Entscheidung vom 17. Jänner 2005 wird auf die erheblichen Unterschiede im gegebenen Sachverhalt hingewiesen. Der UFS Feldkirch führt eine Zeitdauer von ca. 25 Minuten für die Hygienemaßnahmen an. Im Fall der Firma Bw müssten die Mitarbeiter die Oberkleidung wechseln und Hände waschen. Dies dauert mit Sicherheit wesentlich kürzer als die angeführten 25 Minuten. Weiters war im vom UFS Feldkirch entschiedenen Fall keine gastronomische Infrastruktur in näherer räumlicher Umgebung vorhanden. Im Fall der Firma Bw befindet sich im gleichen Gebäude eine Fleischerei, in der jederzeit (ausgenommen 12.30 bis 14.30) eine Jause bestellt oder gekauft werden kann. Weiters befinden sich im unmittelbaren Umkreis ein Bäcker, ein SPAR-Markt und Gasthäuser. Weiters muss darauf hingewiesen werden, dass die Firma Bw selbst Mittagessen für andere Unternehmen zubereitet und ausliefert. Die kostenlos bewirteten Mitarbeiter erhalten laut Auskunft von Frau Bw vom 23.01.2009 das gleiche Mittagessen.

Ob sich die Hygienevorschriften mit denen des Vorarlberger Unternehmens decken, entzieht sich der Kenntnis der Betriebsprüfung und ist in diesem Fall auch irrelevant. Wie bereits oben angeführt, dauern die tatsächlich durchgeführten Hygienemaßnahmen wesentlich kürzer als die vom UFS Feldkirch angeführten 25 Minuten. Da nur tatsächlich gegebene Sachverhalte rechtlich gewürdigt werden dürfen, sind mögliche Unterschiede oder Nichtunterschiede in den theoretisch vorgesehenen Hygienevorschriften irrelevant."

13. Im Vorlageantrag vom 24. März 2009 begehrte die Berufungsverberin eine Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Aus folgenden Gründen erfolgt eine Verkostigung durch den Arbeitgeber:

„Die Arbeitnehmer befinden sich während der Essenseinnahme in Bereitschaft. Zwar ist ein Eingreifen in den Arbeitsprozess dank der vorausschauenden, gestaffelten Planung der Pausenzeiten durch die BW GmbH nur selten notwendig, die Arbeitnehmer in Bereitschaft ermöglichen jedoch unstrittig in jederzeit möglichen Krisensituation (Arbeitsunfall, panikartig reagierende Tiere, technische Störungen, etc.) eine rasche Behebung. Seitens der BW GmbH gilt es jede mehrminütige Unterbrechung des Schlachtbetriebes zu vermeiden: Sollte sich aufgrund von Wartezeiten die Abrechnung der anwesenden Klassifizierungsperson vom Landeskontrollverband oder des Tierarztes weiter erhöhen, sind diese im Schlachterlös nicht gedeckt. Je länger eine Unterbrechung des Schlachtbetriebes andauert, desto höher ist der dadurch entstehende Schaden.“

Das Interesse der Arbeitnehmer an der Verköstigung im Betrieb ist aufgrund der Schlachthofatmosphäre und der "einsamen" Einnahme der Mahlzeiten (Pausenstaffelung) demgegenüber nur von untergeordneter Bedeutung.

Schlachttage bei der BW GmbH sind in der Regel Montag, Dienstag und Mittwoch. Arbeitsbeginn für den Großteil der Mitarbeiter ist am Montag 5:00 Uhr, am Dienstag und Mittwoch 4:00 Uhr. Der Arbeitstag beginnt mit der Verladung des geschlachteten rohen Fleisches vom Vortag. Ein derart früher Arbeitsbeginn ist notwendig, da die Schlachtprodukte rechtzeitig am Vormittag des gleichen Tages bei den Kunden in den Städten Wien, Klagenfurt, Salzburg, etc. einlangen müssen. Die Verladung der Schlachtprodukte stellt einen wesentlichen Arbeitsschritt im Rahmen des Schlachtvorganges dar. Es entzieht sich unserer Kenntnis, wie das Finanzamt zur Auffassung gelangt ist, dass nur am Montag Fleisch auszuliefern wäre. Selbstverständlich erfolgt eine Verladung zu Beginn eines jeden Schlachttages. Allerdings ist es bei der Verladung noch nicht notwendig, dass alle an einem Schlachttag eingeteilten Mitarbeiter, anwesend sind. Die Einteilung zur Verladung wird von Herrn Bw vorgenommen und es werden die Arbeitnehmer abwechselnd zu einem frühen Arbeitsbeginn verpflichtet.

Nach Beendigung der Verladung (ca. 1,5 Stunden) erfolgt eine erste Jause. Sofern Mitarbeiter aufgrund der rollierenden Planung an einem Schlachttag nicht zur Verladung eingeteilt sind, beginnt deren Arbeitstag 1,5 Stunden später mit der ersten Jause. Aufgrund des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatzes muss die freiwillige Leistung der Verköstigung allen Mitarbeitern angeboten werden.

Keinesfalls ist davon auszugehen, dass sämtliche Argumente betreffend Hygienevorschriften und Unterbrechung des Arbeitsprozesses ins Leere gehen. Aus welchem Grund sollten bei der Verladung von geschlachteten Schweinehälften andere Hygienevorschriften gelten als bei der "eigentlichen Produktion"? Als Teil des gesamten Schlachtungsprozesses hat die Bw Schlächtgerei GmbH als EU Schlachthof auch bei der Verladung von rohen Fleisch Hygienevorschriften zu wahren.

Da aufgrund von arbeitsrechtlichen Bestimmungen nur maximal sechs Stunden durchgehend ohne Pause gearbeitet werden darf, muss bei der BW GmbH eine erste Pause mit Verköstigung bereits nach 1,5 Stunden und somit vor Start des Schlachtbandes und der Schlachtung des ersten Schweines erfolgen. Dadurch ist ein durchgehender Betrieb bis zur Mittagspause gewährleistet.

Wie bereits mehrmals erläutert wurde, ist ein Vergleich mit Arbeitssituationen anderer Mitarbeiter deshalb verfehlt, da ein Vergleich mit anderen Betriebssituationen zu erfolgen hat. Der betriebliche Ablauf und die betriebliche Situation des Schlachtbetriebes der BW GmbH erfordert die Gewährung von Mahlzeiten.

Dass nicht sämtliche Störungen im Arbeitsablauf, die eine Unterbrechung der Mittagspause erfordern, während einer rund zweistündigen Vernehmung im Sozialraum beobachtet werden können, bedeutet nicht, dass eine unmittelbare Arbeitsaufnahme im Störungsfall nicht vorkommt. Glücklicherweise sind Betriebsstörungen und Arbeitsunfälle bei der BW GmbH nicht alltäglich. Tatsächlich mussten bereits mehrmals aufgeschreckte Schweine in Todesangst, die sich unmittelbar vor der Tötung befunden haben, nach einem letzten Versuch zu flüchten, wieder eingefangen werden.

Selbstverständlich erfolgt bei der BW GmbH eine Staffelung der Mittagspause, da nur aufgrund des ununterbrochenen Schlachtbetriebes die laufenden Kosten für den Zeitaufwand der Klassifizierungsperson und des Tierarztes minimiert werden können. Der Schlachtbetrieb kann zwar einigermaßen in Abwesenheit von zwei Mitarbeitern auf Mittagspause aufrechterhalten werden, der Schlachtvorgang erfordert in den einzelnen Arbeitsschritten jedoch naturgemäß die Anwesenheit eines jeden einzelnen Mitarbeiters. Insbesondere bei Störungsfällen muss auf die Dienstnehmer in Mittagspause "zurückgegriffen" werden können,

die die Einnahme der Mahlzeit sofort zu beenden haben und die Störung unmittelbar beseitigen. Die BW GmbH kann nicht dazu verpflichtet werden, ständig zwei zusätzliche Mitarbeiter zu beschäftigen, nur ihren Arbeitnehmern die ihnen zustehende Pause gewähren zu können!

Hinsichtlich der Einhaltung und der Durchführung der Hygienevorschriften ist auszuführen, dass die BW GmbH als EU Schlachthof strengsten Hygienerichtlinien unterliegt, deren Einhaltung von zwei ständig anwesenden Organen kontrolliert werden. Finanzbeamte dürften wohl im Rahmen ihrer Beobachtungen zu keiner anderen Beurteilung hinsichtlich der Übereinstimmung mit den Hygienevorschriften als die ständig anwesenden Organe gelangen. Wie bereits mehrmals ausgeführt wurde, bestehen die Hygienevorschriften beim Eintritt in den Schlachtbetrieb im Kleidungswechsel und in der Reinigung und Desinfektion der Hände und Unterarme. Bei einem Arbeitsbeginn um 4:00 Uhr früh nach der häuslichen Pflege sind keine unmittelbar weiteren Hygienemaßnahme erforderlich. Sollte hingegen die Mahlzeit auswärts eingenommen werden, wäre wohl zur Einhaltung der Hygienerichtlinien eine verpflichtende Dusche in Erwägung zu ziehen.

Der Pausenraum dient als einziger Besprechungsraum der BW GmbH nicht nur der Essenseinnahme, sondern wird auch für Verhandlungen und Besprechungen mit Lieferanten, Kunden, Betriebsprüfern, Rechtsanwälten und dem Steuerberater benutzt. Zu diesem Zweck wurde der Raum erst vor kurzen renoviert. Insgesamt muss der Erholungswert in einem Pausenraum, der nicht ausschließlich der Essenseinnahme dient, als niedrig eingestuft werden.

Wir weisen nochmals auf die Parallelen zur Entscheidung des UFS Feldkirch, RV/0123-F/03, vom 17.4.2005 hin:

Bei diesem Betrieb handelt es sich wie bei der BW GmbH um ein Fleischerzeugungs- und Vermarktungsunternehmen. Die BW GmbH unterliegt als EU Schlachthof jedenfalls den selben Hygienevorschriften wie der Vorarlberger Betrieb. Die Einhaltung der Hygienevorschriften wird in S tändig von zwei unabhängigen Organen kontrolliert. Vor Eintritt in den Schlachtbetrieb sind im Vorarlberger Betrieb (wie im gegenständlichen Fall) das Anziehen einer keimfreien Arbeitskleidung sowie die Körperreinigung vorgeschrieben. Der Vorgang des Ein- und Auskleidens wird auf ca. 10 bis 15 Minuten geschätzt. Da das Mittagessen in der werkseigenen Kantine eingenommen wird, unterbleibt nur das Ein- und Auskleiden (10 bis 15 Minuten!). Vor Wiedereintritt in die Produktion nach der Einnahme der Mahlzeit sind dennoch spezielle Duschen in Form der Hygieneschleuse erforderlich. Im Unterschied zur BW GmbH ist dort eine Hygieneschleuse vorhanden. Die Hygieneschleuse muss jedoch bei jedem Verlassen des Produktionsbereiches - auch wenn die Mahlzeit in der werkseigenen Kantine eingenommen wird - durchschritten werden. Die Zeitersparnis liegt daher nur darin, dass ein Kleidungswechsel nicht notwendig ist. Im Fall der BW GmbH unterbleibt aufgrund der Einnahme der Mahlzeit im Betrieb ein Kleidungswechsel und es kommt zu einer Reduktion des Umfangs der erforderlichen Hygienemaßnahmen. Eine unmittelbare Desinfektion hat in beiden Betrieben dennoch - trotz Einnahme der Mahlzeit im Betrieb - stattzufinden: Im Vorarlberger Betrieb besteht diese im Durchschreiten der Hygieneschleuse, im Fall der BW GmbH in einer Desinfektion der Hände und Unterarme. Die Zeitersparnis muss demgemäß in beiden Schlächtereien - die als EU Schlachthof den strengen Hygienevorschriften unterliegen - im gleichen Ausmaß erfolgen. Sollte daher der UFS Feldkirch zu der Annahme gelangen, dass für den Kleidungswechsel und die Körperreinigung ein Zeitaufwand von 25 Minuten zu schätzen ist, so kann im Fall der BW GmbH nichts anderes gelten. Unbestritten kann ein jeweils zweimalig (vor Aus- und Wiedereintritt) erforderlicher Kleidungswechsel neben der ohnehin erforderlichen Desinfektion bis zu 15 Minuten in Anspruch nehmen. Da für die Mittagspause insgesamt nur ein Zeitrahmen von 30 Minuten vorgesehen ist, würden den Mitarbeitern effektiv nur rund 15 Minuten für die Organisation einer Mahlzeit in der teilweise geöffneten umliegenden Gastronomie und deren Einnahme verbleiben. Da ein derart straffes Zeitmanagement von den Arbeitern wohl nicht erwartet werden darf, würde es unweigerlich

zu einer Ausdehnung der Mittagspause kommen. Diese würde jedenfalls zu Wartezeiten oder Produktionsunterbrechungen aufgrund der ständigen Unterbesetzung des Schlachtbetriebes (fehlendes Personal, das im Fall von Störungen eingreifen kann) führen, wodurch eine Deckung der hohen Schlachtkosten eines Schlachttages durch den sehr knapp bemessenen Schlachterlös äußerst zweifelhaft erscheint. Sollten die Mahlzeiten daher auswärts eingenommen werden, so kann dies aufgrund des zusätzlichen Zeitaufwandes die Existenz der BW GmbH gefährden.

Im Unterschied zum Fall in Vorarlberg ist in S eine gastronomische Infrastruktur vorhanden. Wie bereits aufgezeigt wurde, ist es in der knappen Mittagspause im Ausmaß von 30 Minuten jedoch gar nicht möglich das Gebäude zu verlassen. Die Fleischerei im gleichen Gebäude ist weder zur Zeit der ersten Jause (meist ca. 5:30 Uhr), noch zum Zeitpunkt der Mittagspause geöffnet. Zur Tageszeit der ersten Jause fehlt die gastronomische Infrastruktur, auf welche die Mitarbeiter zur ihrer Verpflegung zurückgreifen könnten, gänzlich.

Im Gegensatz zum Fall in Vorarlberg ist es den Mitarbeitern der BW GmbH grundsätzlich nicht untersagt, das Gebäude während der Mahlzeit zu verlassen. Ein solches Verbot war in der Vergangenheit nicht notwendig, da das Verbleiben im Schlachtbetrieb während der Pausen auch branchenüblich ist. Dass die betrieblichen Interessen an der Verköstigung überwiegen, ist nicht davon abhängig, ob ein Gebot zum Verbleib im Betrieb besteht. Auch in der Entscheidung des UFS Feldkirch war das bestehende Gebot nicht Bestandteil der Erwägungen über die Berufung"

14. Hinsichtlich **Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008** erfolgte mit **Bescheiden vom 2. März 2009 (Umsatzsteuer 2007)** sowie vom **13. Oktober 2009 (Umsatzsteuer 2008)** die Erlassung der jeweiligen **Jahresbescheide**.

Die gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 gerichteten **Berufungen vom 30. März 2009 bzw vom 29. Oktober 2009** begründete die Berufungsverberin im Wesentlichen mit den gleichen Argumenten wie in der Berufung vom 15. September 2008.

15. Mit **Bescheid vom 24. Jänner 2011** setzte das Finanzamt unter Hinweis auf die abgabenbehördlichen Feststellungen der Vorjahre die **Umsatzsteuer für 2009** fest. In der dagegen eingebrachten **Berufung vom 1. Februar 2011** wurde auf die Begründungen der Vorjahre verwiesen.

16. Die Berufungen wurden sodann dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

17. Im **Vorhalt vom 25. Jänner 2012** wies die Referentin auf die einschlägigen unionsrechtlichen Bestimmungen bzw auf die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH hin, teilte der berufungswerbenden Gesellschaft ihre bisherigen Ergebnisse der Beweiswürdigung mit und stellte das Ersuchen, allfällige Vorbringen und Beweise innerhalb von drei Wochen vorzulegen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

18. In der am **21. März 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung** wies der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin und Frau L Bw neuerlich auf die betriebliche Notwendigkeit der kostenlosen Verpflegung hin, welche nicht allen Dienstnehmer, sondern nur den im Bereich der Schlachtung und Zerlegung Tätigen zur Verfügung gestellt werde. Die anderen Dienstnehmer müssten für das Essen bezahlen. Ein „Herausholen“ aus den Pausen komme öfter vor und zwar ca. 3 Mal die Woche.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt/Beweiswürdigung

Nach Würdigung der umfangreichen, sich teilweise widersprechenden Ausführungen der Parteien und der aus öffentlichen Urkunden ersichtlichen Umstände, kann folgender Sachverhalt als erwiesen angesehen werden:

Die berufungswerbende Gesellschaft betrieb in den berufungsanhängigen Jahren unter der Firmenbezeichnung „BW GmbH“ einen **Schlachthof und einen Viehhandel**. Der Betrieb der Fleischerei wurde erst im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens „Bw Fleischhauerei“ (Einbringungsvertrag vom 27.09.2011) zum Unternehmensgegenstand der Berufungswerberin. Ausführungen betreffend Mitarbeiter der Fleischhauerei (diese hätten keine Verpflegung erhalten; siehe Mail vom 30.06.2008) sind daher auf Grund nicht identer Steuersubjekte unerheblich.

Die Mitarbeiter im Bereich der Schlachtung und Zerlegung erhielten in den berufungsanhängigen Jahren eine kostenlose Verpflegung in Form eines Frühstückes bzw einer Jause und eines Mittagessens. Der Umstand der Kostenlosigkeit wurde u.a. mit dem Verweis auf langjährige Übung und mit dem in dieser Branche üblichen Gebrauch begründet. Laut den Ausführungen der Berufungswerberin (Mail von 30.06.2008) haben rund 10 Mitarbeiter eine derartige Verköstigung erhalten. Da sich der Mitarbeiterstand der Berufungswerberin (Arbeiter) in den Jahren 2004 bis 2009 laut den vorliegenden Jahresabschlüssen zwischen 10 bis 13 Personen bewegte, ist davon auszugehen, dass nahezu alle Arbeiter eine kostenlose Verpflegung erhalten haben. Die Mitarbeiterzahl von 10 Personen wurde auch den Berechnungen des Finanzamtes zugrunde gelegt. Weder gegen diese Anzahl der Mitarbeiter noch gegen die Höhe des Eigenverbrauchs wurden Einwendungen vorgebracht.

Fest steht weiters, dass die Verpflegung unentgeltlich erfolgte und die Entlohnung der Mitarbeiter unabhängig davon erfolgte, ob die Verköstigung in Anspruch genommen wurde oder nicht.

Die zunächst in der Berufungsschrift angeführten Angaben bzw die von Herrn Bw getätigten Aussagen vom 23.01.2009 bezüglich des Arbeitsbeginns wurden im Vorlageantrag bzw im Zuge der mündlichen Verhandlung (glaublich) korrigiert bzw erweitert. Demzufolge ist der Arbeitsbeginn der Mitarbeiter auf Grund der Einteilung für durchzuführende Verladungen (es werden dabei nicht alle Mitarbeiter benötigt) nicht so wie anfänglich von der Berufungswerberin behauptet einheitlich, sondern für den Großteil der Mitarbeiter am Montag um 5:00 Uhr sowie am Dienstag und Mittwoch um 4:00 Uhr. Der Arbeitstag beginnt mit der Verladung des geschlachteten Fleisches vom Vortag. Schlachttage sind gewöhnlich am Montag, Dienstag und Mittwoch.

Nach Beendigung der Verladung, welche in der Regel 1,5 Stunden dauert, wird die erste Mahlzeit (Tee, Kaffee, Marmelade, Wurst, Brot) eingenommen. Für Mitarbeiter, die nicht zur Verladung eingeteilt sind, beginnt der Arbeitstag mit dieser Mahlzeit, somit um 5:30 Uhr.

Nach Einnahme der Jause beginnt mit dem Start des Schlachtbandes der Schlachtbetrieb, welcher ununterbrochen bis Arbeitsende um ca. 14:00 bis 15:00 Uhr durchläuft. Dazu ist eine Mindestpersonalbesetzung erforderlich, weshalb nicht alle Bedienstete gleichzeitig für 30 Minuten oder mehr den Schlachtraum verlassen können. Daher können maximal zwei Mitarbeiter zur gleichen Zeit die Mittagspause antreten. Durch diese gestaffelte Mittagspauseneinteilung kann der Schlachtbetrieb zweifelsfrei weiterhin aufrechterhalten werden und Produktionsunterbrechungen werden damit vermieden.

Die Aussagen der Berufungswerberin bezüglich des „Herausholens“ aus einer Pause sind widersprüchlich. Entgegen den Berufungsausführungen (ein Eingreifen ist nur sehr selten erforderlich) und den Zeugeneinvernahmen (die Pausenzeiten werden fast ausschließlich eingehalten), wurde im Zuge der mündlichen Verhandlung erstmalig behauptet, ein „Herausholen“ der Mitarbeiter der Zerlegung aus den Pausen passiere regelmäßig (ca. 3 Mal die Woche) - also nicht nur in Störungsfällen. Dem ist zu entgegnen, dass diese behauptete Sachverhaltsänderung unglaublich erscheint, zumal die niederschriftlichen Aussagen der beiden Mitarbeiter und vor allem die eigenen Aussagen Gegenteiliges bescheinigen. So vertritt der VwGH in ständiger Judikatur die Rechtsansicht, dass *es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung steht, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten.*

Zwischen den Mitarbeitern und der Berufungswerberin gab es weder einzelvertragliche Regelungen, Weisungen (Verbote) noch eine Betriebsvereinbarung dergestalt, dass der Arbeitsplatz in den Pausen nicht verlassen werden dürfe. Dass dem Vorliegen von derartigen Vereinbarungen indizielle Wirkung zukommen kann, hat der EuGH bereits in der Rs. „*Fillibeck*“

dargelegt. Ein Verlassen des Arbeitsplatzes war daher grundsätzlich erlaubt und auch faktisch möglich. Dies wurde von der Berufungswerberin auch nicht bestritten (Vorlageantrag vom 24.03.2009). Unstrittig ist zudem, dass zahlreiche Verpflegungsmöglichkeiten in unmittelbarer Nähe vorhanden waren.

Der Hinweis auf die Entscheidung des UFS Feldkirch (RV/0123-F/03) geht folglich auf Grund der unterschiedlichen Sachverhalte ins Leere. In diesem Fall war es den Arbeitnehmern mangels entsprechender Betriebe unstrittig nicht möglich, sich außer Haus zu verpflegen. Den Mitarbeitern war es zudem strengstens untersagt, den Betrieb während des Schichtdienstes zu verlassen. Außerdem war in diesem Fall **auch die Kantine den strengen Hygienevorschriften** unterworfen, was bedeutet, dass sich die Kantine ebenfalls im „Hygienekreislauf“ befand und somit das Verlassen des Arbeitsplatzes zur Einnahme der Mahlzeiten in der Kantine keine größeren zusätzlichen Hygienemaßnahmen (lediglich Durchgang durch Hygieneschleuse, was beinahe ohne Zeitverlust geschah) erforderlich machte. Dementsprechend vermittelte dieser Raum (natürgemäß) einen sterilen sowie ungemütlichen Eindruck.

Dass diese strengen Hygienevorschriften für den berufungsgegenständlichen Pausenraum **nicht** zum Tragen kamen, beweist die Tatsache, dass dieser Raum nicht nur als Aufenthaltsstätte für Mitarbeiter diente, sondern darüber hinaus auch für Besprechungen und Verhandlungen mit betriebsfremden Personen, nämlich Lieferanten, Kunden, Betriebspflegern, Rechtsanwälten und Steuerberatern herangezogen wurde. Diese Aussage lässt zudem prima facie darauf schließen, dass die behauptete Ungemütlichkeit und der niedrige Erholungswert de facto nicht gegeben waren, sondern vielmehr eine übliche Kantine- bzw Besprechungsraum-Atmosphäre vorlag und folglich mit dem Kantine Raum aus Vorarlberg nicht vergleichbar ist. Dementsprechend beschrieb auch die Prüferin den strittigen Raum: *Es befindet sich dort eine Einrichtung in gutem Zustand mit gepolsterten Sitzflächen auf Stühlen und Bänken.* Weshalb ein Raum, der nicht ausschließlich der Essenseinnahme dient, sondern auch für Besprechungen mit externen Personen verwendet wird, vom Erholungswert als niedrig einzustufen ist, ist nicht verständlich, da gerade diese Konstellation erfahrungsgemäß einen höheren Ausstattungsstandard mit sich zieht, der schlussendlich auch den Mitarbeitern zu Gute kommt.

Die Prüferin zog sodann folgerichtig den Schluss, dass bei Verlassen der Schlachthalle ohnehin die verschmutzte Arbeitskleidung abgelegt wird und eine Reinigung der Hände erfolgt und zwar unabhängig davon, ob eine auswärtige Essenseinnahme stattfindet oder der Pausenraum aufgesucht wird. Bei Wiedereintritt in den Arbeitsprozess sind sodann gewisse

Hygienevorschriften zu beachten, die aus einem Kleidungswechsel und einer Reinigung/Desinfektion der Hände und Unterarme bestehen.

In sich widersprüchlich sind auch die Aussagen der Berufungswerberin, nämlich dass einerseits in der Früh keine verpflichtende Dusche vorgesehen ist (weil *nach häuslicher Pflege keine weiteren Hygienemaßnahmen erforderlich* seien; Mitarbeiter würden *gepflegt zur Arbeit erscheinen*) und andererseits bei einem kurzfristigen Verlassen des Betriebes im Zuge der Mittagspause sehr wohl eine verpflichtende Dusche bei Wiedereintritt in den Arbeitsprozess in Erwägung gezogen wird, obwohl auch bei der morgendlichen Zurücklegung der Strecke von der Wohnung zur Arbeitsstätte eine „*Einwirkung von Schmutz infolge von Straßenverkehr und Staubbelastung*“ (öffentliches Verkehrsmittel, Fußweg, etc.) im selben Ausmaß eintreten kann, wie im Rahmen der externen Mittagspause.

Somit ist davon auszugehen, dass ein zweimaliger Kleidungswechsel, einschließlich Reinigung und Desinfektion erforderlich ist und **zwar unabhängig vom Ort der Essenseinnahme**. Im Hinblick auf den dafür benötigten Zeitaufwand werden von der Berufungswerberin einerseits 15 Minuten angegeben (Vorlageantrag vom 24.03.2009), andererseits könnte der Schlachthofmitarbeiter *unter den naturgemäß gegebenen Umständen (Erfüllung der Hygienevorschriften) dieser Branche wieder relativ rasch in den Arbeitsprozess eingreifen*. Die Berufungswerberin nennt dabei eine Zeitspanne von fünf Minuten für die Wiederaufnahme der Tätigkeit (Gegenäußerung vom 11.11.2008).

Zusammenfassend erscheint daher ein Zeitrahmen von 10 bis 15 Minuten für einen zweimaligen Kleidungswechsel für Zwecke einer Unterbrechung des Arbeitsprozesses für glaubwürdig, sodass für die Organisation und die Einnahme der Mahlzeit **mindestens** 15 – 20 Minuten, wenn nicht mehr verbleiben. Es erscheint nämlich fraglich, ob die Zeiten des Kleidungswechsels und der Reinigung überhaupt als Teil der Mittagspause (Ruhepausen iSd § 11 AZG), sondern vielmehr als normale Arbeitszeit behandelt wurden (Telefongespräch vom 16.06.2008: Für Umziehen, Waschen und Essen benötige man 30-45 Minuten).

2. Gesetzliche Grundlagen

2.1. Unionsrecht

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

(Inkraftgetreten 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 ordnungsgemäßen 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 hiervon 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.

2.2. Nationale Rechtslage

§ 3a Abs 1a Z 2 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 134/2003, 27/2004, 180/2004 und 24/2007 lautet:

*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/Achaz*, 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).

2.3. 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**).

3. Rechtliche Würdigung

Zunächst ist festzuhalten, dass unstrittig Leistungen an Arbeitnehmer vorliegen, denen kein Austauschverhältnis zugrunde liegt. D.h. der Leistung des Berufungswerbers steht ein Barentgelt des Arbeitnehmers oder auch ein Teil der Arbeitsleistung (z.B. Verpflegung oder Unterkunft als Lohnbestandteil) nicht gegenüber.

In einem nächsten Schritt ist zu prüfen, ob solche besonderen Umstände vorliegen, die eine Nichtbesteuerung der unentgeltlichen Verpflegung rechtfertigen.

Hiezu 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 nicht 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 vom 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 berufungswerbenden Gesellschaft betreffend Konfrontation der Kunden mit übelriechender und blutiger Kleidung bzw der Branchenüblichkeit der Verköstigung 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. So führen auch die Einwendungen hinsichtlich betrieblicher Übung durch schlüssige Vereinbarung (§ 863 ABGB) und des Gleichbehandlungsgrundsatzes (siehe dazu auch UFS vom 12.06.2006, RV/0389-K/05) nicht ins Treffen.

Fraglich ist daher, ob im vorliegenden Fall (nahezu allen Arbeitern wurde in den anhängigen Jahren ein kostenloses Frühstück und Mittagessen verabreicht) solche besonderen Umstände vorlagen, die eine kostenlose Verpflegung aller Arbeitnehmer rechtfertigten.

Bereitschaft:

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 berufungswerbende Gesellschaft vermeint daher, dass sich die Arbeitnehmer während der Essenseinnahme in ständiger Bereitschaft befanden, um bei (eventuell) auftretenden Krisensituationen rasch handeln zu können.

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. Fest steht, dass es eine derartige Regelung nicht gibt. Da diese behauptete Bereitschaft im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen (idR unbezahlten) Ruhezeiten stattfindet, ist anzunehmen, dass eine Arbeitsbereitschaft im Sinne des AZG nicht vorliegt. Dementsprechend wird von den einvernommenen Zeugen bestätigt, dass die Pausenzeiten fast ausschließlich eingehalten werden. So wurde auch von der Berufungswerberin zunächst eingestanden, dass ein Eingreifen tatsächlich nur selten erforderlich ist und vor allem die (**gestaffelte Einteilung der Pausen**) so erfolgt, dass eine **kontinuierliche Fortführung des Schlachtbetriebes nicht gefährdet** ist. Arbeitsleistungen in den Pausen werden somit grundsätzlich nicht erwartet.

So wie die berufungswerbende Gesellschaft die (möglichen) Gründe für den Bereitschaftsdienst darstellt (Arbeitsunfall, panikartig reagierende Tiere, technische Störungen oder händisches Herausholen der Schweinehälften bei Stromausfall), ist darauf hinzuweisen, dass ein angeordneter plötzlicher Abbruch der Pausenzeit für Zwecke der Hilfeleistung in **Ausnahmesituationen** vielmehr als Ausfluss der arbeitsrechtlichen **Treuepflicht** des Arbeitnehmers zu beurteilen ist, die jeden Arbeitnehmer gleichermaßen trifft und folglich auch nicht als Bereitschaft anzusehen ist.

Arbeitsablauf:

Die kostenlose Verköstigung wird auch damit begründet, dass es den Arbeitnehmern auf Grund der Hygienevorschriften nicht möglich ist, den Schlachtbetrieb zu verlassen.

Hinsichtlich der Verabreichung eines **Frühstücks bzw einer Jause** ist nicht ersichtlich, worin die unbedingte betriebliche Notwendigkeit einer kostenlosen Verabreichung durch den Arbeitgeber besteht, zumal jedem Mitarbeiter zugemutet werden kann, das Frühstück zu Hause einzunehmen und sich die Jause mitzunehmen. Hygienevorschriften können auf diese Entscheidung wohl keinen Einfluss haben. Dass diese freiwillige Sozialleistung auf die

Gepflogenheiten im Schlächtereigewerbe zurückzuführen ist, beweist vielmehr die Anwendbarkeit der Eigenverbrauchsbesteuerung. Denn wie vom EuGH gefordert, soll damit die Gleichbehandlung zwischen den Endverbrauchern (deren Frühstücks- oder Jauseneinkauf mit Umsatzsteuer belastet ist) und dem Steuerpflichtigen (der eine Dienstleistung erbringt) sichergestellt werden.

Bezüglich des **Mittagessens** wird vorgebracht, dass die umfangreichen Hygienevorschriften eine Einnahme außerhalb des Betriebsgebäudes unmöglich machen. Wie bereits oben unter Pkt. 1 festgestellt wurde, können die Arbeitnehmer grundsätzlich nicht daran gehindert werden, die Verpflegung innerhalb eines ausreichenden Zeitrahmens außerhalb zu beziehen und zu konsumieren. Fest steht weiters, dass neben der hauseigenen Fleischhauerei in unmittelbarer Nähe auch andere externe Verpflegungsmöglichkeiten bestehen. Fest steht auch, dass der Pausenraum so ausgestaltet ist, dass von einer sterilen und unangenehmen Atmosphäre keine Rede sein kann und dass auch die Benutzung des Kantinenraumes einen zuvorigen Kleidungswechsel sowie eine Reinigung erfordert, wobei diese Zeiten in der Regel nicht den Ruhezeiten angerechnet werden, sondern Arbeitszeit darstellen. Ob nun der Mitarbeiter eine durch die Wegzeit verkürzte Mittagspause außerhalb des Betriebes in Anspruch nimmt oder im Pausenraum der Berufungswerberin verbleibt, 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 Berufungswerberin, ist aber nicht geeignet einen besonderen Umstand darzutun, welcher über den unter Pkt. 2 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.

Schließlich ist in Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 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 der Unabhängige Finanzsenat zu der Überzeugung gelangt, dass 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 ist

demgegenüber als zweitrangig zu betrachten. Besondere Umstände, die das Verabreichen einer kostenlosen Verpflegung veranlasst hätten, konnten weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden, weshalb § 3a Abs 1a Z 2 UStG 1994 tatbestandsmäßig für den vorliegenden Sachverhalt war.

Nachdem hinsichtlich der Höhe der Bemessungsgrundlage keine Einwendungen vorgebracht wurden, waren die Berufungen als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 18. April 2012