

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Dr. Anna Radschek, die Richterinnen Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA sowie die fachkundigen Laienrichter Manfred Fiala und DI Wolfgang Weichselbraun in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch CONSULTATIO Wirtschaftsprüfung GmbH & Co KG, Karl-Waldbrunner-Platz 1, 1210 Wien, über die Beschwerde vom 17. Dezember 2018 gegen die Bescheide des ehemaligen Finanzamtes Wien 1/23 vom 16. November 2018 betreffend Haftung für Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015, Steuernummer ***Bf-StNr***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 11. September 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin Maria Anna Stojaspal zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Haftung für Lohnsteuer für die Jahre 2013 bis 2015, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

- II. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird folgendermaßen abgeändert:

Die Beschwerdeführerin wird zur Haftung für Lohnsteuer für das Jahr 2012 für die Arbeitnehmerin ***D*** in Höhe von EUR 454,58 herangezogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Betriebsprüfung und Erstbescheide

Strittig im beschwerdegegenständlichen Fall ist die lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen hinsichtlich der Überschreitung des Freibetrages von EUR 365,- je Kalenderjahr je Arbeitnehmer sowie das Vorliegen der Voraussetzungen für die steuerfreie Abgabe von Essensbons iHv EUR 3,60 je Arbeitstag je Arbeitnehmer.

Im Anschluss an eine bei der Beschwerdeführerin durchgeführte Betriebsprüfung wurde sie zur Haftung zur Lohnsteuer für die Jahre 2012 bis 2015 herangezogen sowie Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2012 bis 2015 festgesetzt, da nach Ansicht der Abgabenbehörde bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme vorgelegen seien.

Im Betrieb habe jährlich ein Betriebsausflug und eine Weihnachtsfeier stattgefunden. Der den Freibetrag von EUR 365,- jährlich überschreitende Vorteil sei nicht den Lohnabgaben unterzogen worden. Bei den in der Stellungnahme der steuerlichen Vertretung angegebenen Urteilen handle es sich um deutsche Rechtsprechung, welche in Österreich keine Anwendung finde. Belege von Aufwendungen für Kosten, welche nach Ansicht der steuerlichen Vertretung keinen Vorteil darstellen würden, seien im Zuge der Prüfung nicht beigebracht worden, und es sei nicht nachvollziehbar, warum die Kosten für Flug, Hotel und Unterhaltung keinen Vorteil für den einzelnen Dienstnehmer darstellen sollten.

Weiters blieben Gutscheine für Mahlzeiten bis zu einem Wert von EUR 4,40 pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahen gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst würden. Daher müsse sichergestellt sein, dass die Speisen nur in einem Gasthaus oder Restaurant am Arbeitsplatz oder in einer nahen gelegenen Gaststätte abgegeben und die abgegebenen Speisen nicht nach Hause mitgenommen und die Essensbons an arbeitsfreien Tagen nicht eingelöst werden könnten.

Schädlich für die Anwendung des erhöhten Freibetrages sei hingegen der Umstand, dass Essensbons auch in Gaststätten eingelöst werden könnten, die nicht in der Nähe des Arbeitsplatzes gelegen seien.

X Restaurant Pass Gutscheine könnten in über 4.000 Restaurants und Gaststätten in ganz Österreich eingelöst werden. Von der Firma ***X*** seien Listen vorgelegt worden, aus welchen hervorgehe, wie viele Gutscheine in welchen Lokalen eingelöst worden seien. Das

Datum der Einlösung sei den Listen nicht zu entnehmen. Die nicht in nahe gelegenen Gaststätten eingelösten Gutscheine seien den Lohnabgaben unterzogen worden.

In Summe wurden folgende Nachforderungen festgesetzt:

	L	DB	DZ
2012	9.023,78	1.029,59	91,48
2013	6.480,20	774,85	68,93
2014	7.418,45	899,60	80,00
2015	6.525,86	779,56	69,42

2. Beschwerde

Gegen diese am 16. November 2018 erlassenen Bescheide erhob die Beschwerdeführerin fristgerecht am 17. Dezember 2018 Beschwerde. Begründend wurde ausgeführt, dass die von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwendungen und vorgelegten Unterlagen zum Vorliegen steuerbefreiter Sachbezüge für Gutscheine für Mahlzeiten sowie für die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen nicht entsprechend den tatsächlichen und rechtlichen Verhältnissen gewürdigt und berücksichtigt worden seien.

Betreffend die an die Mitarbeiter ausgegebenen ***X*** Gutscheine sei nicht berücksichtigt worden, dass die Beschwerdeführerin als Immobilien- und Hausverwalterin zahlreiche in ganz Wien gelegene Objekte betreue, die laufend von den durchschnittlich rund 50 Mitarbeitern angefahren und bewirtschaftet würden. Auch der Gesetzgeber habe mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118, das Erfordernis der „nahe gelegenen“ Gaststätte ohne besondere Übergangs- und Inkrafttretensbestimmung ab 15. August 2015 mit der Begründung abgeschafft, dass die Einschränkung „nicht mehr zeitgemäß sei“.

In der Beilage werde die Auflistung der von der Gesellschaft betreuten Objekte 2012 bis 2015 sowie die Auswertungen von ***X***, aus denen ersichtlich sei, dass die Gutscheine auch im Prüfungszeitraum in weit überwiegendem Ausmaß (mit rund 98%) bei nahe gelegenen Gaststätten im Umkreis der Dienstgeberin und der von ihr verwalteten Objekte eingelöst worden seien, übermittelt. Die Dienstnehmer seien im Zuge der Ausgabe der Gutscheine laufend über die Voraussetzungen der Randzahl 94 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 (nahe gelegene Gaststätte, Konsumation nur vor Ort, keine Einlösung an arbeitsfreien Tagen) informiert worden. Darüber hinaus fänden sich die Voraussetzungen der Einlösung auch auf der Rückseite jedes einzelnen Gutscheines und werde in den zwischen der ***X*** und ihren Akzeptanzpartnern geschlossenen Verträgen unter anderem vereinbart, dass die Gutscheine nur akzeptiert würden, wenn an den jeweiligen Arbeitstagen ein Vollmenü angeboten werde,

das einem üblichen Kantinenessen (Suppe oder Vorspeise und Hauptspeise) entspreche und sicherstelle, dass die abgegebenen Speisen nicht nachhause mitgenommen werden könnten. Pro Arbeitstag dürfe nur ein Restaurant Pass-Gutschein pro Gast in Zahlung genommen werden. Die Beitrags- und Abgabefreiheit der gegenständlichen ***X***-Gutscheine für Mahlzeiten entspreche somit dem Gesetz, der Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis.

Auch die von der Prüfung durchgeführte Berechnung zur Höhe des Vorteils aus den Betriebsausflügen und Weihnachtsfeiern finde im Gesetz keine Deckung und sei nicht nachvollziehbar.

Ausschlaggebend für die Bewertung des „geldwerten Vorteils“ aus der Teilnahme von Betriebsveranstaltungen sei, dass dieser gemäß § 15 Abs 2 EStG 1988 nur mit den objektiven Endpreisen des Abgabeortes bewertet werden dürfe.

Dabei dürften nach der vergleichbaren deutschen Rechtslage die allgemeinen Aufwendungen des Dienstgebers für die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung (insbesondere die Raummieten, die Kosten des Eventveranstalters, die Dekorationskosten sowie die Kosten für Gäste und (Überraschungs-)Künstler etc) mangels objektiver Bereicherung der Dienstnehmer nicht eingerechnet werden. Die übermittelte Berechnung übernehme ungeprüft die im Zuge der Konzernumlage weiterverrechneten anteiligen Gesamtkosten des Dienstgebers. Sie übersehe, dass diese in wesentlichen Teilen aus Raummieten, Dekorations- und Unterhaltungskosten bestehe und der konkrete Vorteil für den einzelnen Dienstnehmer tatsächlich jedenfalls unter dem gesetzlichen Freibetrag von EUR 365,- jährlich liege.

Dies gelte auch für die traditionellen Betriebsausflüge: Alle teilnehmenden Dienstnehmer würden einen angemessenen Eigenanteil von EUR 200,- (EUR 300,- bei einem Einzelzimmer) leisten. Auch der Betriebsrat unterstütze die Ausflüge mit einem Betrag in Höhe von EUR 200,-. Die tatsächlich vom Dienstgeber übernommenen höheren Kosten würden im Wesentlichen aus der ausschließlich im betrieblichen Interesse gelegenen Tatsache resultieren, dass alle Reisenden in einem Flugzeug und in einem Hotel untergebracht und sonstige Gemeinkosten im betrieblichen Interesse (Gemeinschaftsveranstaltungen etc) anfallen würden. Bereits durch den Eigenanteil der Dienstnehmer und des Betriebsrates sei der objektive Marktpreis einer vergleichbaren Reise von rund EUR 400,- abgedeckt. Für eine darüber hinausgehende beitragspflichtige Bereicherung der Dienstnehmer bleibe bei den gegenständlichen Verhältnissen aufgrund der vollkommen fremdüblich und angemessen durchgeführten Betriebsveranstaltungen sowohl bei den Weihnachtsfeiern als auch den Betriebsausflügen kein Raum.

Neben diesen beiden Punkten habe sich eine bloß geringfügige Abrechnungsdifferenz im Jahr 2012 ergeben, sodass die verfügbaren Wiederaufnahmen auch aufgrund der tatsächlich gegebenen geringfügigen Auswirkungen jedenfalls unzulässig seien.

Der Beschwerde beigelegt wurden Aufstellungen über die in den jeweiligen Jahren verwalteten Objekte, Einlösung der ***X*** Gutscheine und Information an die Mitarbeiter betreffend diese Gutscheine sowie diverse E-Mails betreffend die Betriebsausflüge.

Am 28. Februar 2020 wurde ein ergänzendes Schreiben betreffend die oa Beschwerde eingebracht. In diesem wurde zu den ***X***-Gutscheinen ausgeführt, dass diese EUR 3,60 pro Tag betragen hätten. Es seien keine Tagesdiäten zur Auszahlung gelangt. Die im gegenständlichen Zeitraum durchschnittlich beschäftigten 50 Mitarbeiter verteilten sich auf Vertrieb (ca. 10 MA), technische Verwaltung (ca. 14-17 MA), kaufmännische Verwaltung (ca. 14-17 MA) sowie Geschäftsführung, Sekretariat, Reinigung, etc. (ca. 9 MA).

In den gesamten von der Prüferin für die Weihnachtsfeier angesetzten Kosten seien auch anteilige Kosten für Dekoration, Tischwäsche und Personal sowie für die künstlerische Begleitung und Raummieten enthalten. Die um die allgemeinen betrieblich veranlassten Aufwendungen bereinigten Kosten würden sich tatsächlich im üblichen (gehobenen) Rahmen vergleichbarer Veranstaltungen zwischen EUR 65,- und EUR 80,- pro Mitarbeiter bewegen.

Weiters bewege sich der für den Ansatz eines Sachbezugs gemäß § 15 Abs 2 EStG 1988 relevante objektive Endpreis des Abgabeortes für vergleichbare Städtereisen (3 Nächtigungen All-inclusive) selbst im gehobenen Standard zwischen EUR 400,- und EUR 600,- pro Mitarbeiter.

Ein wesentlicher Teil der angefallenen Kosten resultiere aus den aufgrund der Gruppengröße im betrieblichen Interesse erhöhten Flug- und Unterbringungskosten sowie den Kosten für die ausschließlich im betrieblichen Interesse durchgeführten Gemeinschaftsveranstaltungen. Unter Berücksichtigung der von den Mitarbeitern und vom Betriebsrat geleisteten Selbstbehalte von zusammen EUR 400,- ergebe sich daher ein tatsächlicher Sachbezugswert zwischen EUR 111,- und EUR 200,- pro Mitarbeiter. Insgesamt liege der lohnsteuerrelevante tatsächliche geldwerte Vorteil der Weihnachtsfeiern und Betriebsveranstaltungen daher jeweils jedenfalls unter dem gesetzlichen Freibetrag von EUR 365,- jährlich. Dem Schreiben beigelegt wurden die Detailrechnungen und Aufstellungen betreffend Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge.

Am 30. April 2020 wurde eine weitere Ergänzung zur Beschwerde eingebracht, in welcher verschiedene Angebote eines Reiseanbieters aus dem Jahr 2020 zu den Betriebsausflügen vergleichbaren Städtereisen vorgelegt wurden.

Am 7. März 2022 erließ das Finanzamt für Großbetriebe einen Vorhalt, in dem die Beschwerdeführerin aufgefordert wurde, die Nachweise zu erbringen, dass jeder einzelne Arbeitnehmer tatsächlich nur einen Gutschein pro Arbeitstag eingelöst hat, der jeweilige Gutschein tatsächlich an einem Arbeitstag eingelöst wurde und die Einlösung in einer „nahe gelegenen Gaststätte“ stattgefunden hat.

In der entsprechenden Vorhaltsbeantwortung vom 8. März 2022 wurde unter anderem vorgebracht, dass sämtliche verfahrensgegenständlichen Beiträge inzwischen von der Abteilung Beitragsprüfung der ÖGK wieder gutgeschrieben und das Verfahren eingestellt worden sei.

3. Beschwerdeverentscheidung

Mit Datum vom 13. April 2022 erließ das Finanzamt für Großbetriebe eine Beschwerdeverentscheidung, in welcher die Beschwerde betreffend die Jahre 2014 und 2015 als unbegründet abgewiesen wurde und betreffend die Jahre 2012 und 2013 eine teilweise Stattgabe erfolgte.

In der Beschwerdeverentscheidung wurde ausgeführt, dass die Gutschrift der strittigen Beiträge durch die ÖGK für die steuerliche Beurteilung keine Rolle spiele.

Betreffend die ***X*** Gutscheine wurde ausgeführt, von der Beschwerdeführerin seien ***X***-Restaurant-Gutscheine im Wert von EUR 2,70 täglich steuerfrei gewährt worden. Von der Fa. ***X*** seien Listen vorgelegt worden, aus welchen hervorgehe, wie viele Gutscheine in welchen Lokalen eingelöst worden seien (ohne Einlösungsdatum). Die Gutscheine, die im Umkreis der Niederlassungen der Beschwerdeführerin eingelöst wurden (3., 10., 22., 23. Bezirk) seien steuerfrei belassen und die restlichen Gutscheine in Höhe von EUR 1,60/Tag steuerpflichtig gestellt worden.

Die Steuerbefreiung setze die tatsächliche Einlösung zur Konsumation einer Mahlzeit im Betrieb oder in einer nahen gelegenen Gaststätte voraus. Es müsse daher durch den Arbeitgeber sichergestellt werden, dass die Gutscheine nur in einem Gasthaus oder Restaurant am Arbeitsplatz oder in einer nahen gelegenen Gaststätte eingelöst würden, die abgegebenen Speisen nicht nach Hause mitgenommen würden und auch nur ein Gutschein an einem Arbeitstag eingelöst werde.

Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung sei erforderlich, dass die Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen durch die Beschwerdeführerin nachgewiesen werde. Aus den der Prüferin vorgelegten Listen von der Firma ***X*** sei nur ersichtlich, wie viele Gutscheine in welchen Lokalen eingelöst worden seien. Trotz Aufforderung sei kein Nachweis erbracht worden, dass die Einlösung des Gutscheines durch den einzelnen Arbeitnehmer in einer „nahe gelegenen Gaststätte“ (ausgehend vom Arbeitsort des einzelnen Arbeitnehmers) erfolgt sei. Ebenso sei nicht nachgewiesen worden, dass der einzelne Arbeitnehmer tatsächlich nur einen Gutschein pro Arbeitstag eingelöst habe und dass von den Arbeitnehmern der Gutschein tatsächlich an einem Arbeitstag eingelöst worden sei. Ab 15. August 2015 sei zwar nicht mehr erforderlich, dass die Gutscheine in einer nahe gelegenen Gaststätte eingelöst würden, die o.a. weiteren Erfordernisse für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung, wie zB Einlösung nur eines Gutscheines an einem Arbeitstag, würden jedoch weiter gelten.

Zu den Vorteilen aus Betriebsveranstaltungen wurde dargelegt, dass die von der Beschwerdeführerin für die Weihnachtsfeier aufgewendeten Gesamtkosten (Speisen, Getränke, allgemeine Kosten zB für Künstler, Dekoration, Personal, Raummiete, Geschirr, Tischwäsche, inkl. USt) auf alle Dienstnehmer, die im Dezember 2015 bei der Beschwerdeführerin beschäftigt waren, aufgeteilt worden seien. Eine Nachverrechnung sei nur bei jenen Arbeitnehmern durchgeführt worden, die im jeweiligen Jahr auch am Betriebsausflug teilgenommen hätten.

Betreffend die Betriebsausflüge seien die von der Beschwerdeführerin aufgewendeten, bereits durch Arbeitnehmer- und Betriebsratsbeiträge gekürzten Gesamtkosten (Flug, Unterbringung, Verpflegung, Getränke, sowie Zusatzleistungen lt. Programm wie Ausflüge mit dem Bus, Besichtigungen, inkl. USt) auf die laut vorgelegten Unterlagen teilnehmenden Mitarbeiter aufgeteilt worden. Der steuerfreie Betrag von EUR 365,- sei für jeden Arbeitnehmer bei Berechnung des geldwerten Vorteils in Abzug gebracht worden.

Maßgeblich sei der Betrag, „den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu verschaffen“ (VwGH 19.9.1995, 91/14/0240, VwGH 26.1.2006, 2002/15/0207). Bei der Sachbezugsbewertung sei die Vorsteuer nicht von der Lohnsteuerbemessungsgrundlage auszuschneiden (siehe VwGH 10.12.1997, 95/13/0078).

Maßgeblich sei nicht der subjektive Vorteil aus der Sicht des Leistungsempfängers, sondern der objektive Wert. Ein geldwerter Vorteil liege nur dann nicht vor, wenn die Inanspruchnahme im „ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers“ liege (vgl. VwGH 31.07.2013, 2009/13/0157).

Dies bedeute auch für die Weihnachtsfeiern, dass der einzelne Arbeitnehmer während der Weihnachtsfeier nicht nur Speisen und Getränke konsumiert, sondern auch das „Gesamtarrangement“ (inklusive Dekoration, Künstler etc.) in Anspruch genommen habe. Der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an den Weihnachtsfeiern sei im Zuge der Prüfung mit den tatsächlichen Kosten des Arbeitgebers (inklusive Umsatzsteuer) angesetzt worden und es werde auch im Zuge der Beschwerdeerledigung nicht von dieser Bemessungsgrundlage abgewichen.

Zur Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Teilnahme am Betriebsausflug seien die verbuchten und der Beschwerdeführerin erwachsenen Kosten herangezogen worden. Dabei handle es sich um Restaurantrechnungen sowie die Weiterverrechnung der Betriebsausflugskosten durch die ***H*** Holding- AG (Kosten für Nächtigung, Flug, Taxen, Ausflüge, Bus, Zusatzleistungen), inklusive Umsatzsteuer. Das im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegte Preisangebot eines Reiseveranstalters für 3 Nächtigungen All-inclusive im April 2020 stelle nicht den objektiven Endpreis am Abgabeort dar und könne daher der Bewertung des Sachbezuges nicht zugrunde gelegt werden. Es sei nicht glaubhaft,

dass die Kosten für eine derartige Reise für einen einzelnen Arbeitnehmer geringer gewesen seien, als die Kosten, die vom Arbeitgeber getragen worden seien.

Zur Argumentation, dass die allgemeine Kostenerhöhung im betrieblichen Interesse liege (Gruppenflug, Gruppenunterbringung, Gemeinschaftsveranstaltungen, Gäste) werde angemerkt, dass - wie oben ausgeführt - nur dann kein geldwerter Vorteil vorliege, wenn die Inanspruchnahme im „ausschließlichen Interesse des Arbeitgebers“ liege. Ein steuerfreier Betrag gemäß § 3 Abs 1 Z 14 EStG von EUR 365,- jährlich pro Arbeitnehmer sei bei Berechnung der geldwerten Vorteile berücksichtigt worden.

Wie von der Beschwerdeführerin beantragt, werde eine ***X*** - Rechnung (EUR 1.785,60) aufgrund des fehlenden Zusammenhangs mit dem Betriebsausflug 2012 aus den Kosten ausgeschieden. Die Bemessungsgrundlage je Arbeitnehmer verringere sich somit um EUR 55,80. Durch die Kürzung der gesamten Lohnsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2012 um EUR 1.785,60 (EUR 55,80 je Arbeitnehmer) ergebe sich bei einem durchschnittlichen Steuersatz von 38,16 % eine Verringerung der Lohnsteuernachforderung für jeden im Bericht unter dieser Feststellung genannten Arbeitnehmer um EUR 21,29. Die gesamte Lohnsteuernachforderung für 2012 verringere sich daher um EUR 681,28.

Wie beantragt, würden die Kosten für den Betriebsausflug nach Nizza im Jahr 2013 um EUR 764,10 (Korrektur Überweisung Privatanteil) gekürzt. Die Bemessungsgrundlage je Arbeitnehmer verringere sich somit um EUR 20,11. Durch die Kürzung der gesamten Lohnsteuerbemessungsgrundlage um EUR 703,85 ergebe sich bei einem durchschnittlichen Steuersatz von 38,92 % eine Verringerung der Lohnsteuernachforderung für jeden im Bericht unter dieser Feststellung genannten Arbeitnehmer um EUR 7,83. Die gesamte Lohnsteuernachforderung für 2013 verringere sich daher um EUR 274,05.

Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für das Jahr 2012 vermindere sich um EUR 1.729,80 sowie um EUR 683,74 für das Jahr 2013, da keine DB/DZ-Pflicht für die Arbeitnehmer ***A*** und ***B*** aufgrund Erreichung des 60. Lebensjahres bestehe.

4. Vorlageantrag

Mit Anbringen vom 13. Mai 2022 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht sowie die Entscheidung durch den Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Zu Begründung wurde im Wesentlichen auf das bisherige Beschwerdevorbringen sowie die beiden diesbezüglichen Ergänzungen verwiesen.

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt am 12. Juli 2022 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

5. Mündliche Senatsverhandlung

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung am 11. September 2024 brachte der steuerliche Vertreter vor, die ***X***-Gutscheine seien sehr wohl personalisiert gewesen und die Beschwerdeführerin habe von jedem Gutschein gewusst, an welche Person diese vergeben worden seien. Die diesbezüglichen Listen seien aber von der Prüferin nicht eingesehen worden.

Im Übrigen verwies er auf sein bisheriges Vorbringen sowie die Tatsache, dass von der ÖGK die strittigen Beträge bereits wieder gutgeschrieben und kein Bescheid erlassen worden sei. Die Vorteile aus der Weihnachtsfeier und dem jeweiligen Betriebsausflug würden bei keinem Bediensteten den Betrag von EUR 365,- überschreiten.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Beschwerdeverentscheidung und beantragte den Vorteil aus den ***X*** Gutscheinen nun mit EUR 3,60 statt den von der Prüferin herangezogenen EUR 2,70 zu berechnen. Hinsichtlich der Betriebsausflüge sei ein Abzug nur dann gerechtfertigt, wenn Kosten tatsächlich aus ausschließlich betrieblichem Interesse getragen worden wären.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1 Beschwerdeführerin

Die Beschwerdeführerin ist eine durch Gesellschaftsvertrag vom ***XX*** Februar 1987 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz in ***W***, welche zu FN ***FN*** im Firmenbuch eingetragen und im Bereich der Immobilienverwaltung und Immobilienverwertung tätig ist. Die Beschwerdeführerin ist Konzerngesellschaft der ***H*** Holding-Aktiengesellschaft (***FN***).

Neben dem Sitz in ***W***, verfügte die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Zeitraum über weitere Arbeitsstätten in 1100 Wien, ***Adr***, 1230 Wien, ***Adr*** und 1220 Wien, ***Adr***.

Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum wurden von ihr im Jahr 2012 84 Immobilien in unterschiedlichen Wiener Gemeindebezirken sowie eine Immobilie in der Steiermark, im Jahr 2013 101 Immobilien in Wien und eine Immobilie in der Steiermark, im Jahr 2014 104 Objekte in Wien, eine Immobilie in der Steiermark und eine Immobilie in Niederösterreich betreut. Im

Jahr 2015 handelte es sich um 105 Immobilien in Wien sowie die Immobilie in der Steiermark und zwei Immobilien in Niederösterreich.

Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum waren durchschnittlich 50 Mitarbeiter beschäftigt. Diese verteilten sich auf Vertrieb (ca. 10 MA), technische Verwaltung (ca. 14-17 MA), kaufmännische Verwaltung (ca. 14-17 MA) sowie Geschäftsführung, Sekretariat, Reinigung, etc. (ca. 9 MA).

1.2 Restaurantgutscheine

Von der Beschwerdeführerin wurden an die Mitarbeiter ***X***-Restaurant-Gutscheine im Wert von EUR 3,60 täglich gewährt.

Von den gesamt 22.492 im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eingelösten Gutscheinen wurden 14.270 (rd 63%) in Einlösestellen im 3., 10., 22. und 23. Wiener Gemeindebezirk eingelöst, 6.914 (rd 30%) in anderen Einlösestellen in Wien und Umgebung, 818 Gutscheine (rd 3%) wurden in Einlösestellen mit zentraler Abrechnung (Ketten), bei denen die zentrale Abrechnung nicht in Wien stattfand, eingelöst und lediglich 490 Gutscheine (rd 2%) an übrigen Orten.

Daher wurde ein weitaus überwiegender Teil der Gutscheine (rd 98%) in den Arbeitsstätten nahe gelegenen Gaststätten eingelöst.

Von der Beschwerdeführerin erfolgte eine Information an die Mitarbeiter, in welcher die konkreten Voraussetzungen für die Verwendung der Restaurant-Pass Gutscheine gemäß den Lohnsteuerrichtlinien (nahe gelegene Gaststätte, Konsumation nur vor Ort, keine Einlösung an arbeitsfreien Tagen) dargelegt wurden.

Die Voraussetzungen der Einlösung sind auch auf der Rückseite jedes einzelnen Gutscheines aufgedruckt. Auch wird in den zwischen der ***X*** und ihren Akzeptanzpartnern geschlossenen Verträgen unter anderem vereinbart, dass die Gutscheine nur akzeptiert werden, wenn an den jeweiligen Arbeitstagen ein Vollmenü angeboten wird, das einem üblichen Kantinenessen (Suppe oder Vorspeise und Hauptspeise) entspricht und sichergestellt ist, dass die abgegebenen Speisen nicht nachhause mitgenommen werden können. Pro Arbeitstag darf nur ein Restaurant Pass-Gutschein pro Gast in Zahlung genommen werden.

1.3 Betriebsveranstaltungen

Bei der Beschwerdeführerin fanden in den betreffenden Jahren jeweils eine Weihnachtsfeier sowie ein Betriebsausflug statt.

1.3.1 Jahr 2012

Im Jahr 2012 veranstaltete die Beschwerdeführerin einen Betriebsausflug von 19. – 22. April nach Rom. Es nahmen 32 Mitarbeiter teil. Von der Beschwerdeführerin wurden dafür Gesamtkosten iHv EUR 22.300,65 getragen, das entspricht EUR 696,90 je Teilnehmer.

Die gesamten Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Weihnachtsfeier am 19. Dezember 2012 betrugen EUR 5.348,82. Bei der Beschwerdeführerin waren im Dezember 2012 55 Dienstnehmer beschäftigt, daher betrugen die anteiligen Kosten je Dienstnehmer EUR 97,25.

1.3.2 Jahr 2013

Im Jahr 2013 führte der Betriebsausflug von 18. – 21. April nach Nizza. Es nahmen 38 Mitarbeiter teil. Von der Beschwerdeführerin wurden dafür Gesamtkosten iHv EUR 14.999,44 getragen, das entspricht EUR 394,72 je Teilnehmer.

Die gesamten Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Weihnachtsfeier am 19. Dezember 2013 betrugen EUR 11.663,69. Bei der Beschwerdeführerin waren im Dezember 2013 54 Dienstnehmer beschäftigt, daher betrugen die anteiligen Kosten je Dienstnehmer EUR 215,99.

1.3.3 Jahr 2014

Der Betriebsausflug 2014 führte von 24. – 27. April nach Berlin. Es nahmen 36 Mitarbeiter teil. Von der Beschwerdeführerin wurden dafür Gesamtkosten iHv EUR 17.594,70 getragen, das entspricht EUR 488,74 je Teilnehmer.

Die gesamten Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Weihnachtsfeier am 18. Dezember 2014 betrugen EUR 13.149,40. Bei der Beschwerdeführerin waren im Dezember 2014 50 Dienstnehmer beschäftigt, daher betrugen die anteiligen Kosten je Dienstnehmer EUR 262,99.

1.3.4 Jahr 2015

Im Jahr 2015 fand der Betriebsausflug von 9. – 12. April nach Athen statt. Es nahmen 34 Mitarbeiter teil. Von der Beschwerdeführerin wurden dafür Gesamtkosten iHv EUR 17.134,80 getragen, das entspricht EUR 503,96 je Teilnehmer.

Die gesamten Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Weihnachtsfeier am 17. Dezember 2015 betrugen EUR 10.403,70. Es waren bei der Beschwerdeführerin im

Dezember 2015 49 Dienstnehmer beschäftigt, daher betrugen die anteiligen Kosten je Dienstnehmer EUR 212,32.

Betreffend die Betriebsausflüge wurden von den einzelnen Dienstnehmern jeweils EUR 200,- bzw bei Nutzung eines Einzelzimmers EUR 300,- als Eigenanteil zugezahlt und zusätzlich vom Betriebsrat EUR 200,- zugeschossen, welche bereits bei der Berechnung der anteiligen Kosten abgezogen wurden.

Feststellungen, welche Dienstnehmer tatsächlich an der Weihnachtsfeier teilnahmen, wurden von der Betriebsprüfung in keinem der beschwerdegegenständlichen Jahre getroffen, sondern pauschal alle im Dezember beschäftigten Dienstnehmer als Teilnehmer angenommen und diesen ein entsprechender Anteil an den Ausgaben der Beschwerdeführerin für die Weihnachtsfeier zugerechnet.

Es wird davon ausgegangen, dass die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die jeweiligen Arbeitnehmer anlässlich der Betriebsausflüge und der Weihnachtsfeiern im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Beschwerdeführerin übernommen wurden.

1.4 Sonstige Feststellungen

Das Gehalt der Dienstnehmerin ***D*** für den Monat Juli 2012 iHv EUR 1.760,20 wurde nicht der Sozialversicherung und der Lohnsteuer unterzogen.

Daraus ergibt sich eine Lohnsteuernachforderung iHv EUR 458,58. Es handelt sich dabei um eine im Rahmen der GPLA-Prüfung neu hervorgekommene Tatsache. Der Betrag ist nicht als absolut geringfügig anzusehen.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze ist betreffend den vorliegenden Beschwerdefall wie folgt auszuführen:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt und dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung.

Die Feststellungen hinsichtlich der Beschwerdeführerin gründen auf den Angaben im österreichischen Firmenbuch.

2.1 Restaurantgutscheine

Im Betriebsprüfungsbericht und in der Beschwerdeentscheidung wird ausgeführt, dass EUR 2,70 je Mitarbeiter je Arbeitstag an Restaurantgutscheinen verteilt wurden und von diesen Gutscheinen jene berücksichtigt wurden, die in der Nähe der Arbeitsstätten der Beschwerdeführerin, dh in den entsprechenden Bezirken eingelöst worden seien. Den vorgelegten Unterlagen war auch eine (von der Firma ***X*** an die Prüferin übermittelte) Liste beigelegt, aus der ersichtlich ist, wie viele Gutscheine in welchen Restaurants eingelöst wurden, allerdings nicht von wem und an welchem Tag.

Aus der Aufstellung der Prüferin („Essensbons“) ist die Gesamtsumme der durch jeden Dienstnehmer eingelösten Essensbons (je Monat und gesamt je Jahr) ersichtlich sowie der diesbezügliche Gesamtbetrag. In der Folge wurde dieser durch EUR 2,70 dividiert und mit EUR 1,10 multipliziert. Der mit EUR 1,10 multiplizierte Betrag wurde steuerfrei belassen und der verbleibende, EUR 1,60 entsprechende Betrag als steuerpflichtig ausgewiesen. Neben diesem steuerpflichtigen Betrag wurde ein anderer Betrag als Nachverrechnung (ohne 3., 10., 22., 23. Bezirk) ausgewiesen und auf alle Arbeitnehmer (zum Teil aliquotiert nach Beschäftigungsmonaten) verteilt. Der nachzuversteuernde Betrag wurde für alle Arbeitnehmer mit der errechneten durchschnittlichen Lohnsteuer ausgewiesen.

Aus der Aufstellung der Betriebsprüferin ist nicht ersichtlich, welche Gutscheine nun berücksichtigt wurden und welche nicht. Die Argumentation, es seien die Gutscheine berücksichtigt worden, welche in Gaststätten eingelöst worden seien, die in Bezirken lägen, in welchen die Beschwerdeführerin eine Arbeitsstätte unterhalte, kann aus dieser Aufstellung nicht nachvollzogen werden.

Dem bis zum 14. August 2015 im Gesetz verankerten Kriterium der „nahe gelegenen Gaststätte“ wurde durch diese von der Behörde als solche bezeichnete Schätzung nicht Rechnung getragen. Eine „nahe gelegene Gaststätte“ kann auch in einem anderen Bezirk gelegen sein, da das Gesetz selbst keine starre Zeitgrenze vorsieht und zu dieser Frage keine höchstgerichtliche Judikatur vorliegt. Bei Annahme einer einfachen Wegzeit von 15 Minuten und unter der Berücksichtigung der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel (vgl. *Jakom/Laudacher* EStG⁹, 2016, § 3 Rz 98, sowie *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 3 Tz 172) können auch mehrere Bezirke durchquert werden.

Warum eine Eingrenzung auf bestimmte Bezirke vorgenommen wurde und inwiefern diese hinsichtlich der Berechnung der Lohnsteuernachforderung umgesetzt wurde, ist nicht ersichtlich. Ebenfalls nicht berücksichtigt wurde die Möglichkeit, dass Mahlzeiten an den jeweiligen Arbeitsplatz geliefert wurden.

Nicht nachvollziehbar ist weiters, warum von Seiten der GPLA-Prüfung ein Betrag von EUR 2,70 als täglich gewährter Essensgutschein herangezogen wurde. In der vorgelegten Unterlage

„Prüfungsunterlage Restaurantgutscheine“ findet sich zwar ein Dienstvertrag mit Frau ***E*** (ohne ersichtliches Abschlussdatum) und einer mit Frau ***F*** vom 1. Jänner 2006, in welchem festgehalten wird, dass jeder Dienstnehmer EUR 2,70 pro Arbeitstag gewährt bekommt, da jedoch sowohl die von ***X*** an die Prüferin übermittelten Listen als auch die Schriftsätze der Beschwerdeführerin den Betrag der gewährten Gutscheine mit EUR 3,60 ausweisen, entbehrt der Ansatz von EUR 2,70 je Essensbons (und Aufteilung in EUR 1,10 an steuerfreien Lebensmittelgutscheinen und EUR 1,60 nicht steuerfreier Restaurantgutscheine) jeglicher Grundlage.

Der von der Prüfung auf die ob Weise ermittelte Betrag wurde auf alle bei der Beschwerdeführerin im jeweiligen Jahr beschäftigten Arbeitnehmer gleichmäßig verteilt. Die Art und Weise der Verteilung wurde weder dargelegt noch kann diese vom Bundesfinanzgericht nachvollzogen werden. Auch vom Vertreter des Finanzamtes konnten in der mündlichen Verhandlung diesbezüglich keine Angaben gemacht werden.

Da es sich bei der Lohnsteuer um eine Abgabenschuld des einzelnen Arbeitnehmers handelt und der Arbeitgeber lediglich für diese haftet, wobei eine Nachforderung nach den gesetzlichen Bestimmungen beim jeweiligen Arbeitnehmer durchaus vom Arbeitgeber regressiert werden kann, wären konkrete Feststellungen jeden einzelnen Arbeitnehmer betreffend erforderlich. Diese Feststellungen, welcher Arbeitnehmer an welchem Tag (Arbeitstag oder arbeitsfreier Tag) welchen Betrag (Einlösung nur eines Gutscheines je Arbeitstag) in welchem Restaurant („nahe gelegene Gaststätte“) eingelöst hat, lässt die vorgenommene Schätzung des Finanzamtes vermissen. Eine Lohnsteuernachforderung beim einzelnen Arbeitnehmer kann jedoch nur erfolgen, wenn feststeht, dass dieser die entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt und nicht eine Lohnsteuernachforderung bei einem Arbeitnehmer regressiert wird, welcher die entsprechenden Vorgaben stets eingehalten hat.

Im Gegensatz zu der vorgenommenen Festsetzung der belangten Behörde hat der steuerliche Vertreter glaubhaft dargelegt, dass von Seiten der Beschwerdeführerin Listen vorgelegt wurden, aus denen aufgrund der Nummerierung der Gutscheine ersichtlich sei, welcher Arbeitnehmer welche Gutscheine erhalten habe, diese jedoch von der Prüferin nicht eingesehen worden seien. Dass ein Arbeitgeber im Regelfall über solche Listen verfügt, ergibt sich bereits aus der Verpflichtung, dass im Fall eines Krankenstandes, Urlaubes und sonstigen Zeiten bezahlter Dienstverhinderung oder Dienstfreistellung keine steuerfreien Gutscheine zustehen und entspricht auch der Lebenserfahrung.

Von der Beschwerdeführerin wurden im Beschwerdeverfahren Aufstellungen über die in Wien und außerhalb Wiens verwalteten Objekte sowie über die Orte der Einlösungen vorgelegt, aus welchen abzuleiten ist, dass rd 98% der Gutscheine in den Arbeitsstätten nahe gelegenen Gaststätten eingelöst wurden.

2.2 Betriebsveranstaltungen

Die vom Bundesfinanzgericht getroffenen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die durchgeführten Betriebsveranstaltungen und die Höhe des dem einzelnen Arbeitnehmer zugewendeten Vorteils ergeben sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen.

Die Diskrepanz zum von der GPLA-Prüfung ermittelten Betrag je Teilnehmer beim Betriebsausflug in den Jahren 2014 und 2015 ergibt sich aufgrund eines Formelfehlers in der Berechnung der GPLA-Prüfung. Als Divisor wurde jeweils 32 statt der tatsächlichen 36 bzw 34 Teilnehmer herangezogen.

2.3 Sonstige Feststellungen

Die betreffende Feststellung, dass das Gehalt der Arbeitnehmerin ***D*** für Juli 2012 nicht der Lohnsteuer unterzogen wurde, wurde von der GPLA-Prüferin getroffen und im Bericht festgehalten. Von der Beschwerdeführerin wurde der Feststellung nicht entgegengetreten. In der Beschwerde wurde diesbezüglich lediglich darauf verwiesen, dass es sich lediglich um geringfügige Auswirkungen handle und die Festsetzung daher unzulässig sei.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Nach § 83 Abs 1 EStG 1988 ist der Arbeitnehmer beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner, jedoch haftet der Arbeitgeber dem Bund gemäß § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr der vom Arbeitslohn einzubehaltenden Lohnsteuer. Eine unmittelbare Inanspruchnahme des Arbeitnehmers ist allerdings in den im § 83 Abs 2 EStG 1988 aufgezählten Fällen zulässig, somit ua dann, wenn eine Veranlagung von amtswegen (Pflichtveranlagung, § 41 Abs 1 EStG 1988) oder auf Antrag (§ 41 Abs 2 EStG 1988) durchgeführt wird. In diesen Fällen wird die Steuer unmittelbar dem Arbeitnehmer vorgeschrieben (*Jakom/Ebner EStG¹⁹, § 83 Rz 2*).

Eine Pflicht, primär den Arbeitgeber in Anspruch zu nehmen, folgt aus § 82 zweiter Satz EStG 1988 nicht; vielmehr liegt es im Ermessen der Behörde, ob sie in den von § 82 zweiter Satz

erfassten Fällen den Arbeitgeber oder den Arbeitnehmer in Anspruch nimmt (Kirchmayr/Schaunig in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 82 Tz 19).

Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des OGH, dass der Arbeitgeber bei der Abfuhr der vom Arbeitnehmer einbehaltenen Lohnsteuer an den Bund eine fremde Schuld iSd § 1358 ABGB bezahlt, für die er persönlich haftet. Wenn er daher wegen zu wenig bezahlter Lohnsteuer in Anspruch genommen wird, tritt er gemäß § 1358 ABGB insoweit in die Rechte des Gläubigers ein und ist zivilrechtlich befugt, vom Arbeitnehmer den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern (vgl. etwa OGH vom 21. April 2005, 6 Ob 237/04b), sodass im Ergebnis dem Arbeitnehmer, dem ein Betrag ohne Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer ausgezahlt wurde, nur der Nettobetrag (nach Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer) verbleiben würde (VwGH 10.3.2016, Ra 2015/15/0021).

Daraus folgt, dass für die Heranziehung zur Haftung für Lohnsteuer konkrete Feststellungen betreffend den jeweiligen Arbeitnehmer, den ihm zugewendeten Vorteil und die auf ihn entfallende Lohnsteuer erforderlich sind.

3.1.1 Restaurantgutscheine

Gemäß § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 in der bis zum 14. August 2015 geltenden Fassung blieben Gutscheine für Mahlzeiten bis zu einem Wert von EUR 4,40 pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahen gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst wurden. Konnten die Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden, die nicht sofort konsumiert werden mussten, waren sie bis zu einem Betrag von EUR 1,10 pro Arbeitstag steuerfrei.

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 2015/118) wurde ab 15. August 2015 das Erfordernis der „nahe gelegenen“ Gaststätte abgeschafft, weil es nicht mehr zeitgemäß gewesen sei (EB 684 Blg-NR 25.GP 7).

Höchstgerichtliche Judikatur zum Erfordernis der „nahe gelegenen“ Gaststätte liegt nicht vor. Nach der Literatur ist eine Gaststätte dann als nahe gelegen anzusehen, wenn sie (abgestellt auf örtliche Verhältnisse) ohne Probleme in der Mittagspause aufgesucht werden konnte, wobei eine starre Zeitgrenze aus dem Gesetz nicht ableitbar ist (Jakom/Laudacher EStG⁹, 2016, § 3 Rz 98).

Es musste möglich sein, in der zur Verfügung stehenden Mittagspause unter Berücksichtigung der Wegzeiten (je nach örtlichen Verhältnissen), eine Mahlzeit einzunehmen. Die Gaststätte konnte in Ballungszentren bis zu 15 Minuten zu Fuß entfernt liegen. Unschädlich war auch die Verwendung eines Verkehrsmittels, wenn dies aufgrund der besonderen Lage des Arbeitsplatzes geboten war (Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 3 Tz 172).

Die Gutscheine waren auch dann begünstigt, wenn sie in verschiedenen nahe gelegenen Gaststätten eingelöst werden konnten (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 3 Tz 172*).

Eine Gaststätte musste nach den (für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden Lohnsteuerrichtlinien) nach Art einer Kantine mindestens ein Menü (Suppe oder Vorspeise und Hauptspeise) anbieten. Nach *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* sollte die steuerliche Begünstigung auch für Gaststätten mit „Tagestellern“ gelten.

An sich konnte die steuerliche Befreiung in Höhe von EUR 4,40 erst bei tatsächlicher Gutscheineinlösung greifen; nach den Lohnsteuerrichtlinien war aber eine steuerfreie Behandlung bei Gutscheinausgabe möglich, wenn die Speisen nur am Arbeitsplatz oder in der Gaststätte abgegeben werden können und eine Mitnahme der Speisen nach Hause oder eine Gutscheineinlösung an arbeitsfreien Tagen nicht möglich war (*Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ (2024) § 3 Tz 173*).

Unter der Verköstigung am Arbeitsplatz ist die Zurverfügungstellung der Speisen im Betrieb oder außerhalb des Betriebes (auch durch Lieferservice) zu verstehen (*Jakom/Ehgartner EStG¹⁷, 2024, § 3 Rz 96*). Es ist davon auszugehen, dass die Bestellung und Lieferung von Mahlzeiten auch nach der alten Rechtslage zulässig war, da die Mahlzeiten jedenfalls auch am Arbeitsplatz konsumiert und nicht zu einem späteren Zeitpunkt konsumiert wurden.

Von Seiten des Finanzamtes wurde darauf verwiesen, dass schädlich für die Anwendung des erhöhten Freibetrages der Umstand sei, dass Essensbons auch in Gaststätten eingelöst werden können, die nicht in der Nähe des Arbeitsplatzes liegen und ***X*** Restaurant Pass Gutscheine in über 4.000 Restaurants und Gaststätten in ganz Österreich eingelöst werden können. Dies wird auch in den Lohnsteuer Richtlinien 2002 Rz 97a aF vor StRefG 2015/2016 vertreten. Demzufolge seien sie dann nur iH der Lebensmittelgutscheine (EUR 1,10) steuerbefreit.

Diesbezüglich ist auf den eindeutigen Wortlaut des zweiten Satzes des § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 zu verwiesen, in dem unmissverständlich die Wortfolge "eingelöst werden" und nicht "eingelöst werden können" verwendet wird. Entscheidend ist, dass Gutscheine für Mahlzeiten am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation tatsächlich eingelöst werden und nicht, wo sie unter Umständen eingelöst werden können. Daraus folgt, dass die tatsächliche Einlösung in einer nahe gelegenen Gaststätte genügt und entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht der Umstand, dass Essensbons auch in Gaststätten eingelöst werden "können", die nicht in unmittelbarer Nähe des Arbeitsplatzes liegen, allein nicht schädlich ist. Auch wurde von der belangten Behörde nicht berücksichtigt, dass eine nahe gelegene Gaststätte nicht zwangsläufig im selben Bezirk wie eine Arbeitsstätte liegen muss.

In der Beschwerdevorentscheidung wurde von der belangten Behörde vorgebracht, im Zuge der Prüfung sei aufgrund einer Schätzung (nach den im Prüfbericht angeführten Kriterien) für einen Teil der Gutscheine die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 17 EStG 1988 zuerkannt worden.

Gemäß § 184 Abs 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Zu schätzen ist nach Abs 2 dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind und ferner nach Abs 3 leg cit, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Abgesehen davon, dass im Prüfbericht und den erlassenen Schätzungsbescheiden nicht erwähnt wird, dass eine Schätzung vorgenommen wurde, wurde auch nicht darauf eingegangen, inwiefern eine Schätzungsbefugnis nach Ansicht der Behörde bestehe und nach welchen Kriterien geschätzt werde. Abgesehen von den in der Beweiswürdigung aufgezählten Gründen, warum die Festsetzung der Lohnsteuer nicht nachvollziehbar ist, ist auch eine bestehende Schätzungsbefugnis aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht ersichtlich.

Wie bereits dargelegt, sind für die Festsetzung der Lohnsteuer und daraus folgendem möglichen Regress des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer konkrete Feststellungen betreffend den jeweiligen Arbeitnehmer, den ihm zugewendeten Vorteil und die auf ihn entfallende Lohnsteuer erforderlich. Diesen Kriterien genügt die vorgenommene Festsetzung der Lohnsteuer durch die Abgabenbehörde betreffend die von der Beschwerdeführerin an die Arbeitnehmer gegebenen ***X*** Restaurant Gutscheine nicht. Überdies hat der Beschwerdeführer glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt, dass die Gutscheine im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zu rund 98 % in nahe gelegenen Gaststätten eingelöst wurden.

Weiters wurde von der belangten Behörde ausgeführt, dass von der Beschwerdeführerin nicht die in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 94 festgelegten Voraussetzungen nachgewiesen worden seien, dass die Einlösung des Gutscheines durch den einzelnen Arbeitnehmer in einer „nahe gelegenen Gaststätte“ (ausgehend vom Arbeitsort des einzelnen Arbeitnehmers) erfolgt sei. Ebenso wurde nicht nachgewiesen, dass der einzelne Arbeitnehmer tatsächlich nur einen Gutschein pro Arbeitstag eingelöst habe und dass von den Arbeitnehmern der Gutschein tatsächlich an einem Arbeitstag eingelöst worden sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass selbst den für die Behörde, aber nicht das Bundesfinanzgericht bindenden Lohnsteuerrichtlinien keine diesbezügliche Nachweispflicht zu entnehmen ist, sondern diese lediglich festlegen, es sei sicherzustellen, dass die Speisen nur in einem Gasthaus oder Restaurant am Arbeitsplatz (zB Kantine) oder in einer nahen gelegenen Gaststätte abgegeben, die abgegebenen Speisen nicht nach Hause mitgenommen und die Essensbons an arbeitsfreien Tagen nicht eingelöst würden. Durch die von der Beschwerdeführerin gesetzten Maßnahmen wurde diesen Voraussetzungen entsprochen.

Bezüglich der in diesem Zusammenhang mehrfach von der belangten Behörde ins Treffen geführten Lohnsteuerrichtlinien 2002 ist darauf hinzuweisen, dass diesen keine normative Bedeutung zukommt.

Unter Berücksichtigung der im Rahmen der freien Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen und des Umstandes, dass die durch die Betriebsprüfung vorgenommene „Schätzung“ der steuerpflichtigen Lebensmittelgutscheine weder anhand objektiver Kriterien nachvollziehbar ist noch konkrete Feststellungen zu der Steuerpflicht der einzelnen Mitarbeiter enthält, die Darstellung der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin aber durchaus glaubwürdig erscheint, war spruchgemäß zu entscheiden und der Beschwerde hinsichtlich der Restaurantgutscheine stattzugeben.

3.1.2 Betriebsveranstaltungen

Gemäß § 3 Abs 1 Z 14 EStG 1988 in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung ist der geldwerte Vorteil aus der Teilnahme an Betriebsveranstaltungen (zB Betriebsausflüge, kulturelle Veranstaltungen, Betriebsfeiern) bis zu einer Höhe von EUR 365 jährlich und dabei empfangene Sachzuwendungen bis zu einer Höhe von EUR 186 jährlich steuerfrei.

§ 15 Abs 1 EStG 1988 sieht vor, dass Einnahmen vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs 3 Z 4 bis 7 zufließen.

Gemäß § 15 Abs 2 EStG 1988 idF vor StRefG 2015/2016 sind geldwerte Vorteile mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Dabei handelt es sich um jenen Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Güter am Verbrauchsort im freien Verkehr zu beschaffen (VwGH 17.11.22, Ro 2021/15/0015 mwN). Dieser Betrag ist jeweils in Bezug auf die betroffene Besteuerungsperiode zu ermitteln (VwGH 26.1.06, 2002/15/0207). Maßgeblich ist somit allein der objektive Wert der zugewendeten Vorteile (VwGH 29.4.03, 99/14/0240). Dieser inkludiert auch die Umsatzsteuer, da der Empfänger der Leistung im Normalfall nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (VwGH 10.12.97, 95/13/0078; Jakom/Ebner/Marschner EStG¹⁷, 2024, § 15 Rz 11).

Bei Vorteilen, die der Arbeitgeber im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt, handelt es sich nicht um Einnahmen des Arbeitnehmers. Eine „aufgedrängte Bereicherung“ ist dann steuerlich nicht zu erfassen, wenn sich der Arbeitnehmer der Zuwendung nicht entziehen kann, ohne Nachteile in Kauf zu nehmen (Jakom/*Ebner/Marschner* EStG¹⁷, 2024, § 15 Rz 9).

Österreichische höchstgerichtliche Rechtsprechung besteht betreffend die Errechnung des geldwerten Vorteiles des Dienstnehmers bei einer Betriebsveranstaltung nicht. Ebensowenig besteht Rechtsprechung zum Überwiegen des eigenbetrieblichen Interesses des Dienstgebers bzw des Interesses des Dienstnehmers. Die österreichische Literatur verweist auf die zu Betriebsveranstaltungen ergangene Judikatur des deutschen Bundesfinanzhofes (vgl. Jakom/*Ebner/Marschner* EStG¹⁷, 2024, § 15 Rz 11; *Mayr/Hayden* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024) § 3 Tz 127).

Nach der vergleichbaren deutschen Rechtslage gehörten nach § 19 Abs 1 Z 1 dEStG bis zum 31. Dezember 2014 Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Wert, der dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Leistungen ist nach § 8 Abs 2 Satz 1 dEStG zu bestimmen. Danach sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Dies ist der Betrag, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss.

Nach der in diesem Zusammenhang ergangenen ständigen Rechtsprechung des BFH können auch Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von (üblichen) Betriebsveranstaltungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen.

Bei Betriebsveranstaltungen handelt es sich demnach um Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Hierzu zählen insbesondere Betriebsausflüge, Betriebsreisen, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern (auch wenn das Firmenjubiläum mit etwa 15.000 Teilnehmern in einem Fußballstadion begangen wird, BFH VI R 94/10 v. 16.5.13, BStBl II 15, 186) und Pensionärstreffen. Ob die Veranstaltung vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat, innerhalb oder außerhalb der Arbeitszeit durchgeführt wird, ist unerheblich (*Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, 172. Lieferung, Juli 2024, § 19 Rz 248; *Lammers* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, Lfg. 320, August 2023, Anm 91).

Überwiegendes Eigeninteresse des Arbeitgebers an einer Zuwendung führt zur Nichtsteuerbarkeit des gewährten Vorteils. Unter Zuwendungen im ganz überwiegenden Eigeninteresse des Arbeitgebers sind solche Zuwendungen zu verstehen, die keine Gegenleistung für eine vom Arbeitnehmer erbrachte oder zu erbringende Arbeitsleistung darstellen, sondern überwiegend im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit des Betriebs als Ganzes erbracht werden. Derartige Zuwendungen sind zwar durch den Betrieb veranlasst, nicht aber

durch das individuelle Dienstverhältnis. Sie erfolgen unabhängig von der individuellen Arbeitsleistung, zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes, zur Förderung des Betriebsklimas oder als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen und nicht in erster Linie zur Entlohnung des Arbeitnehmers (*Lammers in Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG, Lfg. 320, August 2023, Anm 64).

Das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Durchführung solcher Veranstaltungen ist in der Förderung des Kontakts der Arbeitnehmer untereinander und in der Verbesserung des Betriebsklimas zu sehen. (*Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, 172. Lieferung, Juli 2024, § 19 Rz 248b).

Auch die Dauer der einzelnen Veranstaltung ist unerheblich. Deshalb kann beispielsweise auch eine mehrtägige Betriebsveranstaltung üblich sein. Denn auch solche Veranstaltungen vermögen sich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung zu erweisen. Für Unternehmen, deren Betriebsstätten über das Bundesgebiet verteilt sind, kann eine derartige Veranstaltung die einzige Möglichkeit sein, alle Mitarbeiter gleichzeitig zum persönlichen Kennenlernen und Erfahrungsaustausch zusammen zu bringen. Mehr als einen Tag dauernde Betriebsveranstaltungen können auch deshalb im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen, weil gerade durch das längere Zusammensein der Arbeitnehmer der Teamgedanke innerhalb des Unternehmens besonders gestärkt, das Verhältnis zu den Kollegen und Vorgesetzten verbessert und die Kommunikationsfähigkeit der Mitarbeiter untereinander erhöht wird (BFH VI R 151/99 v. 16.11.05, BStBl II 06, 439).

Geldwerte Vorteile, die den Arbeitnehmern bei Betriebsveranstaltungen zufließen, sind allerdings dann als Ertrag ihrer individuellen Dienstleistung und damit als steuerbarer Arbeitslohn anzusehen, wenn eine Betriebsveranstaltung lediglich zum Anlass genommen wird, die Arbeitnehmer zusätzlich zu entgelten (*Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, 172. Lieferung, Juli 2024, § 19 Rz 248d).

In späterer Rechtsprechung hat der BFH zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung zwar typisierend festgelegt, dass ab Überschreiten einer Freigrenze von EUR 110 je Veranstaltung den teilnehmenden Arbeitnehmern geldwerte Vorteile von solchem Eigengewicht zugewendet werden, dass von einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht mehr ausgegangen werden kann (BFH VI R 79/10 v. 12.12.12, BFHE 240, 44, BFH VI R 94/10 v. 16.5.13, BStBl II 15, 186 und BFH VI R 7/11 v. 16.5.13, BStBl II 15, 189, *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, 172. Lieferung, Juli 2024, § 19 Rz 248e), jedoch sind nur solche Leistungen bei der Ermittlung der Gesamtkosten zu berücksichtigen, die die Teilnehmer konsumieren können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen. Nur sie führen typischerweise zu einer tatsächlichen Bereicherung des

Arbeitnehmers (BFH VI R 94/10 v. 16.5.13, BStBl II 15, 186, *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht, 172. Lieferung, Juli 2024, § 19 Rz 248f).

Der Rechtsprechung des BFH zufolge liegt eine objektive Bereicherung nur bei unmittelbarer Konsumation durch die Arbeitnehmer (Essen, Getränke, Musik) vor, weshalb allgemeine Kosten der Betriebsveranstaltung (etwa Mietaufwendungen oder organisatorische Kosten eines Eventveranstalters) unberücksichtigt bleiben; zudem soll nach der Judikatur des BFH die Übernahme der Kosten für Angehörige der Arbeitnehmer keinen Lohnbestandteil darstellen und nicht beim Freibetrag zu berücksichtigen sein (vgl. BFH 16.5.2013, VI R 7/11, wonach dies zur Förderung des Betriebsklimas im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse liegt; *Mayr/Hayden in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁴ (2024), § 3 Tz 127).

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass es sich bei Vorteilen, die der Arbeitgeber im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt, nicht um Einnahmen des Arbeitnehmers handelt.

Nach der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes können in Anlehnung an die oa zitierte Rechtsprechung des BFH auch Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von (üblichen) Betriebsveranstaltungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen.

Das eigenbetriebliche Interesse der Beschwerdeführerin an der Durchführung der im Sachverhalt dargestellten einzelnen Betriebsveranstaltungen, nämlich einer Weihnachtsfeier und eines Betriebsausfluges jährlich, dient zweifelsohne der Förderung des Kontakts der Arbeitnehmer untereinander und der Verbesserung des Betriebsklimas im Konzern.

Gerade auch für die Beschwerdeführerin, die Teil eines Konzerns ist, bot sich durch die genannten Betriebsveranstaltungen die Möglichkeit, alle Mitarbeiter des Konzerns gleichzeitig zum persönlichen Kennenlernen und Erfahrungsaustausch zusammen zu bringen.

Diesbezüglich lag das eigenbetriebliche Interesse im Wesentlichen auch darin, dass bei den Arbeitnehmern der Teamgedanke innerhalb des Unternehmens besonders gestärkt, das Verhältnis zu den Kollegen und Vorgesetzten verbessert und die Kommunikationsfähigkeit der Mitarbeiter untereinander erhöht wurde.

Selbstverständlich dient eine Betriebsveranstaltung im Regelfall auch dazu, sich bei den Mitarbeitern zu bedanken und sie zu motivieren. Dass die den Arbeitnehmern bei der Betriebsveranstaltung zugeflossenen Vorteile als Ertrag ihrer individuellen Dienstleistung und daher als steuerbarer Arbeitslohn anzusehen sind, da die Betriebsveranstaltungen lediglich dazu dienten, die Arbeitnehmer zusätzlich zu entgelten, ist für das Bundesfinanzgericht nicht ersichtlich.

Daher überwiegt das Interesse des Arbeitgebers an der Durchführung von Betriebsveranstaltungen deutlich gegenüber dem Interesse des Arbeitnehmers.

Ergänzend entstanden im beschwerdegegenständlichen Fall höhere Kosten des Arbeitgebers etwa durch Miete eines gesamten Hotels oder Charter eines eigenen Flugzeuges – um alle Konzernmitarbeiter gemeinsam zu transportieren und unterzubringen. Eine Überwälzung dieser höheren Kosten auf die einzelnen Arbeitnehmer erscheint nicht sachgerecht.

In weiterer Folge würde die Überwälzung aller dem Arbeitgeber entstandenen Kosten für eine Weihnachtsfeier zu keinem gerechten Ergebnis führen, wenn etwa aufgrund der Buchung einer besonderen Location oder Organisation eines besonders guten bzw bekannten Künstlers, dies dazu führen würde, dass weniger Mitarbeiter an einer Betriebsveranstaltung teilnehmen würden, da diese die lohnsteuerlichen Kosten fürchten und daher für die tatsächlich teilnehmenden Mitarbeiter der geldwerte Vorteil umso höher anzusetzen wäre.

Überdies sind – wie oben ausgeführt - für die Festsetzung der Lohnsteuer und den daraus folgenden möglichen Regress des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer konkrete Feststellungen betreffend den jeweiligen Arbeitnehmer, den ihm zugewendeten Vorteil und die auf ihn entfallende Lohnsteuer erforderlich.

Der geldwerte Vorteil aus den Weihnachtsfeiern wurde aber von der GPLA-Prüfung auf alle im Dezember des jeweiligen Jahres bei der Beschwerdeführerin beschäftigten Arbeitnehmer verteilt und – so diese im jeweiligen Jahr auch am Betriebsausflug teilgenommen haben - unabhängig von einer etwaigen tatsächlichen Teilnahme an der Weihnachtsfeier der Lohnsteuer unterzogen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

Gemäß § 201 Abs 2 Z 3 BAO kann die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe (DB, DZ) erfolgen, wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden.

§ 201 BAO gilt gemäß § 202 Abs. 1 BAO sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich Haftungspflichtigen obliegt. Hiebei sind Nachforderungen mittels Haftungsbescheides (§ 224 Abs. 1 BAO) geltend zu machen.

§ 303 BAO sieht vor, dass ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden kann, wenn

- a. der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

- b. Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder
- c. der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stellen Tatsachen ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände dar. Es muss sich also um Sachverhaltselemente handeln, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. VwGH 24.10.2019, Ra 2018/15/0097 mwN). Entscheidend für die Rechtmäßigkeit der Wiederaufnahme ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH vom 24.10.2019, Ra 2018/15/0097).

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen (zB VwGH 4.6.2009, 2004/13/0083). § 20 BAO sieht vor, dass Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), sich in den Grenzen halten müssen, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit versteht die ständige Rechtsprechung die „Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei“, unter Zweckmäßigkeit das „öffentliche Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben“. Die Ermessensübung hat sich daher vor allem am Zweck der Norm zu orientieren (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 20 Rz 7f mit der dort zitierten Judikatur).

Von zentraler Bedeutung für die Ermessensübung ist die Berücksichtigung des Zweckes der Ermessen einräumenden Norm. Zweck des § 303 BAO ist es, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art hervorkommen. Ziel ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 Rz 67 mit der dort zitierten Judikatur).

Wiederaufnahmen werden idR nicht zu verfügen bzw zu bewilligen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß geringfügig (absolut und relativ) sind. Die Geringfügigkeit ist anhand der

steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht auf Grund der steuerlichen Gesamtauswirkungen zu beurteilen, die infolge Änderungen auf Grund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wären (VwGH 14.12.1995, 94/15/0003; 4.3.2009, 2006/15/0079; 30.6.2021, Ra 2019/15/0125; *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 BAO Rz 71).

Die Beschwerdeführerin hat in ihrem Vorbringen nicht bestritten, dass das Gehalt der Dienstnehmerin ***D*** für den Zeitraum 6. – 23. Juli 2012 nicht der Sozialversicherung und der Lohnsteuer unterzogen worden sei und sich aufgrund der Bemessungsgrundlage von EUR 1.760,20 eine Lohnsteuernachforderung iHv EUR 454,58 ergibt. Die Beschwerdeführerin wendet sich mit ihrem Vorbringen über die Geringfügigkeit gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme.

Nur im Falle der Geringfügigkeit neu hervorgekommener Tatsachen hat die Behörde Verhältnismäßigkeitsüberlegungen in ihre Ermessensentscheidung einzubeziehen (vgl. VwGH vom 10. Mai 1994, 94/14/0024).

Keine Geringfügigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dann gegeben, wenn die betragliche Änderung in der Abgabenhöhe weder absolut noch relativ gering ist (vgl. z.B. VwGH 26.02.2013, 2009/15/0016). Da beide Merkmale kumulativ erfüllt sein müssen, ist es nicht ausreichend, wenn bloß eines erfüllt ist.

Eine allgemein gültige Grenze, bei welchem Betrag nicht mehr von absoluter Geringfügigkeit bzw. bei welchem Prozentsatz nicht mehr von relativer Geringfügigkeit gesprochen werden kann, gibt es nicht. Als Richtschnur können lediglich jene VwGH-Erkenntnisse dienen, bei denen jedenfalls keine oder eine Geringfügigkeit vorlag.

Im seinem Erkenntnis vom 12. April 1994, 90/14/0044, hat der VwGH hinsichtlich der Auswirkungen der Wiederaufnahmsgründe Änderungen gegenüber den erklärten Gewinnen von jeweils unter 1 % als relativ geringfügig bzw. unbedeutend bezeichnet.

Nach dem Erkenntnis vom 30. Juni 2021, Ra 2019/15/0125, sind steuerliche Auswirkungen von 746 Euro nicht (absolut) geringfügig.

Die Unterlassung der Wiederaufnahme (wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen) ist auch „zweckmäßig“ iSd § 20 BAO, weil die Berücksichtigung des mit einer Bescheiderlassung verbundenen Verwaltungsaufwandes wegen des Grundsatzes der Sparsamkeit der Verwaltung geboten erscheint (*Ritz/Koran*, BAO⁷ § 303 BAO Rz 72).

Im vorliegenden Fall beträgt die steuerliche Auswirkung EUR 454,58 im Jahr 2012. Im Vergleich zur entrichteten Lohnsteuer des Jahres 2012 iHv EUR 406.132,23 beträgt diese prozentuell gesehen nur 0,11 %. Im Vergleich zu den im Jahr 2012 erklärten Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv EUR 584.203,19 entspricht dies 0,08%.

Jedoch wird der in Rede stehende Betrag nach der Verkehrsauffassung nicht als (absolut) geringfügige Größe zu beurteilen sein.

Es kann beim Betrag von EUR 454,58 auch nicht mehr davon ausgegangen werden, der unter dem Gesichtspunkt der "Zweckmäßigkeit" mit der Erlassung eines Bescheides verbundene Verwaltungsaufwand stünde außer Verhältnis zum nachgeforderten Steuerbetrag. Der Grundsatz der Verwaltungsökonomie zwingt daher nicht zur Unterlassung der Bescheiderlassung.

Die steuerliche Auswirkung der nicht entrichteten Lohnsteuer ist daher nicht als geringfügig zu beurteilen. Eine Wiederaufnahme und damit die Festsetzung gemäß § 202 BAO ist daher jedenfalls zulässig und dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

3.2. Zu Spruchpunkt III. (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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage, wie das überwiegende Interesse an der Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung zu beurteilen ist und welche Aufwendungen in die Berechnung des aus der Teilnahme an der Betriebsveranstaltung resultierenden Vorteils des einzelnen Arbeitnehmers einzubeziehen sind, besteht keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und die Revision zuzulassen.

Wien, am 13. November 2024