



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch A., vom 1. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 29. Juni 2006 betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 sowie Vorschreibung von Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. Dezember 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Für den Zeitraum vom 1. Jänner 2005 bis zum 31. Dezember 2005 wird die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgaben wie folgt abgeändert:

Lohnsteuer:	€ 1.173,64 (bisher: € 1.957,64)
Dienstgeberbeitrag:	€ 163,80 (bisher: € 274,05)
Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag:	€ 13,10 (bisher: € 21,92)

Das Mehrbegehren wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin entwickelt und produziert Kunststoff-Profile. Punkt 63b („Gesundheitliche Maßnahmen für SchichtarbeiterInnen“) des hier anzuwendenden Kollektivvertrages für Arbeiter der chemischen Industrie lautet:

*„Für Arbeitnehmer, die regelmäßig Schichtarbeit im Wechseldienst leisten, wird vom Arbeitgeber ein Betrag von 50 Euro pro Jahr für gesundheitliche Maßnahmen bereitgestellt. Über die Art der Maßnahmen entscheidet der Arbeitgeber einvernehmlich mit dem Betriebsrat. Bestehende gleichwertige betriebliche Maßnahmen sind, sofern Arbeitgeber und Betriebsrat darüber gemeinsam entscheiden, auf diesen Betrag anrechenbar. Sollte es nach zwei Jahren zu keiner Einigung über die Verwendung der Mittel im Betrieb kommen, so kommt Punkt 129 des Kollektivvertrages zur Anwendung. Werden auf gesetzlicher Ebene gleichwertige Regelungen eingeführt, so vereinbaren die KV-Partner, erneut über diesen Punkt zu verhandeln.“*

Bei der über den Zeitraum vom 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2005 vorgenommenen Lohnsteuerprüfung stellte das Erhebungsorgan u.a. fest, dass die genannte kollektivvertragliche Regelung dahingehend umgesetzt worden sei, dass jenen Mitarbeitern des Unternehmens, die mindestens 50 Nachtschichten pro Jahr verrichtet hätten, ein Betrag von 50,00 Euro auf einen Schlüssel für einen im Betrieb aufgestellten Essensautomaten geladen worden sei. Im Jahr 2004 habe die Berufungswerberin einen Betrag von 1.675,00 Euro, im Jahr 2005 einen Betrag von 2.450,00 Euro an den Betriebsrat ausbezahlt. Gem. § 3 EStG 1988 seien nur jene Zuwendungen an den Betriebsratsfonds steuerfrei, bei deren weiterer Verwendung die Organe des Betriebsratsfonds unabhängig vom Willen des Arbeitgebers die Person bestimmen könnten, an die der Fonds Leistungen erbringe, oder bei denen sie, gleichfalls unabhängig vom Willen des Arbeitgebers, auch darüber entscheiden könnten, welche Leistung an jede einzelne Person erbracht werde. Die bloß manipulative Einschaltung des Betriebsratsfonds bei der Auszahlung von Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer genüge nicht, um die Steuerfreiheit zu begründen. Nachdem es sich um eine kollektivvertragliche Regelung handle, könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Leistung unabhängig vom Willen des Arbeitgebers erbracht werde. Im Kollektivvertrag sei weiters geregelt, dass der Betrag von 50,00 Euro pro Dienstnehmer für gesundheitliche Maßnahmen bereitgestellt werden müsse. Das Zurverfügungstellen von Gratismahlzeiten stelle keine gesundheitliche Maßnahme dar, denn die Kosten einer Mahlzeit zählten zu den Kosten des täglichen Lebens, die der Privatsphäre zuzurechnen seien.

Die Prüferin errechnete diesbezüglich eine Nachforderung an Lohnsteuer von 1.320,00 Euro (2004: 536,00 Euro; 2005: 784,00 Euro) sowie eine Nachforderung an DB in der Höhe von 185,63 Euro (2004: 75,38 Euro; 2005: 110,25 Euro) und DZ von 15,19 Euro (2004: 6,37 Euro; 2005: 8,82 Euro).

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht der Prüferin an und schrieb der Berufungswerberin mit Haftungs- und Abgabenbescheiden vom 29. Juni 2006 für das Jahr 2004 insgesamt 1.836,58 Euro an Lohnsteuer, 262,86 Euro an Dienstgeberbeitrag zum

Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und 22,20 Euro an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag sowie für das Jahr 2005 insgesamt 1.957,64 Euro an Lohnsteuer, 274,05 Euro an Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und 21,92 Euro an Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Nachentrichtung vor.

Dagegen wurde Berufung erhoben und beantragt, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag im Ausmaß von insgesamt 1.520,82 Euro hinsichtlich der gesundheitlichen Maßnahmen für Schichtarbeiter nicht vorzuschreiben. Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Nach dem für die Arbeiter der Berufungswerberin geltenden Kollektivvertrag habe der Arbeitgeber für Arbeitnehmer, die regelmäßig Schichtarbeit im Wechseldienst leisten, einen Betrag von 50,00 Euro pro Jahr für gesundheitliche Maßnahmen bereitzustellen. Über die Art der Maßnahme entscheide der Arbeitgeber einvernehmlich mit dem Betriebsrat. Auf Vorschlag der Betriebsärztin sei ein Essensautomat angeschafft worden, weil die Ärztin das Verzehren einer warmen Mahlzeit als absolut empfehlenswerte gesundheitliche Präventivmaßnahme ansehe. Der jeweilige Mitarbeiter erhalte daher für 50,00 Euro einen Schlüssel („Scheckkarte“) für den im Betrieb aufgestellten Essensautomat.

Die Abgabenvorschreibung für diese Zuwendungen sei aus folgenden Gründen nicht rechters: Neben der Einkommensteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 16 EStG seien im gegebenen Zusammenhang auch die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 13 EStG sowie die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 17 EStG zu beachten.

Im vorliegenden Fall handle es sich um keine Zuwendungen an den Betriebsratsfonds, vielmehr werde die kollektivvertraglich verpflichtende Maßnahme des Arbeitgebers zur Gesundheitsförderung der Schichtarbeiter in Absprache mit dem Betriebsrat festgelegt. Die Steuerfreiheit für Zuwendungen an den Betriebsratsfonds sei daher hier gar nicht einschlägig. Eine Steuerfreiheit ergebe sich aber schon unter Bezugnahme auf die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 13 EStG. Beim Essensautomaten handle es sich - anders als etwa bei den in den LStR 2002 (Rz 77) angeführten Garagen- oder Autoabstellplätzen - eindeutig um eine Einrichtung bzw. Anlage. Die Finanzverwaltung habe beispielsweise Heiß- und Kaltgetränkeautomaten als betriebsstättenbegründende feste Geschäftseinrichtungen angesehen (EAS 1269 vom 12.6.1998). Diesbezüglich sei auch auf die Änderung der LStR 2002 im kürzlichen update (1. LStR-Wartungserlass 2006) zu verweisen, wonach der betriebsärztliche Dienst bzw. - in Ermangelung eines solchen - die Zurverfügungstellung einer ärztlichen Leistung im Betrieb, die üblicherweise durch den betriebsärztlichen Dienst erbracht werde, eine Einrichtung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG darstelle.

Auch das Kriterium der Gewährung des Vorteils an eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern sei erfüllt. Die Rechtsprechung habe wiederholt festgehalten, dass die Gruppenmerkmale

betriebsbezogen sein müssten. Schichtarbeiter würden unzweifelhaft eine betriebsbezogene Gruppe darstellen (LStR 2002, Rz 76).

Demgemäß müsse auch die Einrichtung eines Essensautomaten, der auf Basis des Kollektivvertrages zur Gesundheitsförderung der Schichtarbeiter aufgestellt werde, unter diese Steuerbefreiung fallen.

Des Weiteren sei die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG einschlägig. Zunächst sei festzuhalten, dass die Mahlzeiten nur unmittelbar am Arbeitsplatz eingenommen werden könnten. Zu prüfen sei in weiterer Folge das im Gesetz geforderte Kriterium der freiwilligen Gewährung. Nach den LStR 2002 (Rz 93) handle es sich um freiwillige Zusagen, wenn diese im Arbeitsvertrag vorgesehen seien, nicht jedoch, wenn sich eine Verpflichtung aus dem Kollektivvertrag ergebe. Die Verpflichtung zur Essensgewährung ergebe sich hier nicht aus dem Kollektivvertrag, weil dort nur die Durchführung einer gesundheitsfördernden Maßnahme im Wert von 50,00 Euro vorgeschrieben sei. Die Festlegung, dass Schichtarbeiter einen Anspruch auf Verköstigung am Arbeitsplatz hätten, erfolge nicht auf kollektivvertraglicher, sondern - wenn auch nach Abstimmung mit dem Betriebsrat und auf Ratschlag der Betriebsärztin – auf nachgelagerter einzelvertraglicher Ebene. Letztlich müsse noch festgehalten werden, dass das im Sinne der LStR 2002 verstandene Kriterium der Freiwilligkeit nicht sachgerecht sei und insofern verfassungswidrig sein müsse (Doralt, EStG-Kommentar, § 3 Rz 105). Bei verfassungskonformer Interpretation des Gesetzestextes könne es daher auf die Frage, ob die Verpflichtung zur Essensgewährung aufgrund des Kollektivvertrages oder auf Basis einer Entscheidung auf nachgelagerter Ebene gewährt werde, gar nicht ankommen.

In ihrer Stellungnahme vom 27. April 2007 brachte die Berufungswerberin im Wesentlichen ergänzend vor, dass der Essensautomat für alle Mitarbeiter jederzeit zugänglich sei. Er könne ausschließlich mit einer "Checkkarte" bedient werden. Ein Geldeinwurf sei nicht möglich. Im Essensautomaten sind Menüs, die in der Mikrowelle gewärmt werden. Die im Automaten enthaltenen Speisen würden daher ausschließlich im gewärmten Zustand konsumiert. Die Vorteilseinräumung an die Schichtarbeiter erfolge in der Weise, dass der Betriebsrat eigenhändig 50,00 Euro auf die Karte des Mitarbeiters lade.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gem. § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

"Der geldwerte Vorteil aus der Benützung von Einrichtungen und Anlagen, die der Arbeitgeber allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer zur Verfügung stellt (z.B. Erholungs- und Kurheime, Kindergärten, Betriebsbibliotheken, Sportanlagen)."

Nach dieser Bestimmung ist der geldwerte Vorteil (Sachbezug) *aus* der Benützung von Einrichtungen und Anlagen begünstigt. Die Begünstigung erfolgt an alle Arbeitnehmer bzw. an bestimmte Arbeitnehmergruppen bereits dadurch, dass diesen die Möglichkeit zur Benützung der Einrichtungen und Anlagen gegeben ist, auch wenn von dieser Möglichkeit nicht von allen Arbeitnehmern Gebrauch gemacht wird (Werner-Schuch, Komm. zur Lohnsteuer, EStG 1988, Abschn. 5, Tz 200). Der Sachbezug muss sich nach dem Gesetzeswortlaut aus der Benützung der jeweiligen Einrichtung oder Anlage ergeben. Eine sachliche Rechtfertigung für die genannte Befreiungsbestimmung liegt insbesondere in der Vermeidung eines unwirtschaftlichen Verwaltungsmehraufwandes im Zusammenhang mit der individuellen Feststellung des dem einzelnen Arbeitnehmer zukommenden Vorteils (vgl. VfGH 23.6.1970, B 357/69 zu § 3 Abs. 1 Z. 29 EStG 1953 und EStG 1967).

Nach der Aktenlage und den Ausführungen der Berufungswerberin werden jenen Mitarbeitern, welche regelmäßig Schichtarbeit im Wechseldienst leisten, jährlich 50,00 Euro auf eine Karte (von der Berufungswerberin als „Scheck-“ bzw. „Checkkarte“ bezeichnet) geladen, mit der Menüs aus dem im Betrieb aufgestellten Essensautomaten bargeldlos bezahlt werden können. Die Vorteilseinräumung erfolgt hier also nicht bereits dadurch, dass Schichtarbeitern die Möglichkeit zur Benützung einer Einrichtung oder Anlage gegeben ist, sondern durch die Abgabe eines elektronisch gespeicherten Gutscheins (Essensbons) für Mahlzeiten aus dem Essensautomaten im Wert von 50,00 Euro pro Jahr. Es handelt sich somit nicht um einen geldwerten Vorteil, der aus einer Benützung einer vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Einrichtung oder Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 resultiert. Für den Betrieb und die Abnutzung des Essensautomaten wurde im Übrigen ohnehin kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis in Ansatz gebracht.

Die Steuerbefreiung für Gutscheine für Mahlzeiten ist nicht im § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988, sondern im § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 geregelt. Dazu kommt, dass es sich bei einem Warenverkaufsautomaten nicht um eine Einrichtung oder Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 handelt. Die Begriffe Einrichtungen und Anlagen sind zwar im Gesetz nicht näher definiert. Der Gesetzgeber sah sich aber veranlasst, eine beispielhafte Aufzählung vorzunehmen (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 3 EStG 1988, Tz 20.2). Begünstigt sind Sozialeinrichtungen (Doralt, EStG<sup>7</sup> zu § 3 Tz 77). Hinsichtlich sozialer Zuwendungen des Arbeitgebers ist in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 (VwGH 29.1.2003, 97/13/0172) bzw. zu § 3 Z 28 EStG 1972 (VwGH 30.6.1981, 81/14/0055) zu verweisen. Demnach kommt der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 16 EStG 1988 nur eingeschränkte Bedeutung zu, was daran liege, dass der Gesetzgeber schon in den vorhergehenden Ziffern des § 3 *soziale* Zuwendungen des Arbeitgebers in weitem Maße von

der Einkommen (Lohn-) Steuer befreit hat, sodass dieser Bestimmung nur noch der Charakter einer subsidiären Generalklausel zukommt. Die Z 16 stellt sich somit insoweit als Ergänzung zu den Z 13 bis 15 dar, als es sich auch hier um freiwillige soziale Zuwendungen des Arbeitgebers handeln muss, ohne dass aber der Inhalt dieser Leistungen näher, auch nicht beispielsweise, umschrieben worden wäre (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 3 EStG 1988, Tz 23). Auch vor diesem Hintergrund handelt es sich bei einem im Betrieb aufgestellten Warenverkaufsautomaten nicht um eine mit den im Gesetz genannten Beispielen vergleichbare Sozialeinrichtung, sodass ein Warenverkaufsautomat nicht als Einrichtung oder Anlage im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 beurteilt werden kann. Zusammengefasst liegen daher im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 nicht vor.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 sind von der Einkommensteuer befreit:

„Freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt. Gutscheine für Mahlzeiten bleiben bis zu einem Wert von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst werden. Können die Gutscheine auch zur Bezahlung von Lebensmitteln verwendet werden, die nicht sofort konsumiert werden müssen, sind sie bis zu einem Betrag von 1,10 Euro pro Arbeitstag steuerfrei.“

§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 in der für den hier maßgeblichen Zeitraum vom 1. Jänner 2004 bis 30. Dezember 2004 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 71/2003) lautete:

„Von der Einkommensteuer sind befreit:

Freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinen Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt.“

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 26. November 2003, 2000/13/0040, ausgeführt hat, ist vom Gesetzeswortlaut in der bis 30. Dezember 2004 geltenden Fassung eindeutig nur der geldwerte Vorteil in Form des Naturalbezuges der Kost bzw. Verköstigung am Arbeitsplatz (etwa in betriebseigenen Kantinen) umfasst. Demnach ist die Befreiungsbestimmung nicht auf die an Arbeitnehmer gewährten geldwerten Vorteile in Form von Essensbons zur Anwendung zu bringen, auch wenn diese Bons bei der Bezahlung in betriebsnah gelegenen Gaststätten oder von den Gaststätten „zum Betriebsgelände“ angelieferten Mahlzeiten Verwendung fanden.

Vor Inkrafttreten der mit BGBl. I Nr. 180/2004 geänderten Fassung des

§ 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 am 31. Dezember 2004, also den Prüfungszeitraum 1. Jänner 2004 bis 30. Dezember 2004 betreffend, konnte daher diese Befreiungsbestimmung schon nach

dem Gesetzeswortlaut nicht auf die Vorteilsgewährung in Form von (elektronisch gespeicherten) Gutscheinen bzw. Essensbons zur Anwendung kommen.

Im Jahr 2005 erhielten 49 Schichtarbeiter diese Begünstigung. Diesbezüglich liegen im Berufungsfall die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 in der ab 31. Dezember 2004 geltenden Fassung vor.

Demnach bleiben auch Gutscheine für Mahlzeiten bis zu einem Wert von 4,40 Euro pro Arbeitstag steuerfrei, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst werden. Dies ist hier der Fall, da nach den vorgelegten Akten die „Karte“ nur zur Verwendung für den im Betrieb aufgestellten Essensautomaten bestimmt ist und daher eine Einlösung des auf der „Karte“ gespeicherten Essensbons nur am Arbeitsplatz möglich ist. Auch wurde der Höchstbetrag von 4,40 Euro pro Arbeitnehmer und Arbeitstag nicht überschritten.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist ferner erforderlich, dass der Arbeitgeber kostenlose oder verbilligte Mahlzeiten freiwillig gewährt. Hat der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch (insbesondere aufgrund von Kollektivverträgen) auf unentgeltliche oder verbilligte Verköstigung, sind die Voraussetzungen der Z 17 nicht erfüllt (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 3 EStG 1988, Tz 24).

Punkt 63b des anzuwendenden Kollektivvertrages enthält nur die allgemeine Regelung, dass für Arbeitnehmer, die regelmäßig Schichtarbeit im Wechseldienst leisten, vom Arbeitgeber ein Betrag von 50 Euro pro Jahr für gesundheitliche Maßnahmen bereitgestellt wird. Über die konkrete Art der Maßnahmen hat der Arbeitgeber einvernehmlich mit dem Betriebsrat zu entscheiden. Ein Rechtsanspruch der Arbeitnehmer speziell auf unentgeltliche oder verbilligte Verköstigung bzw. auf Erhalt von Gutscheinen für Mahlzeiten ist aus der genannten kollektivvertraglichen Regelung, welche ganz allgemein und ohne nähere Konkretisierung auf gesundheitliche Maßnahmen abstellt, nicht ableitbar. Kommt es aufgrund der genannten Bestimmung des Kollektivvertrages zu einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Betriebsrat und wie im vorliegenden Fall zur „Ausgabe“ eines elektronisch gespeicherten Essensbons im Wert von 50,00 Euro pro Jahr, so kann daher nicht davon gesprochen werden, dass dieser vom Arbeitgeber nicht freiwillig gewährt worden ist.

Gem. § 41 Abs. 4 lit. c FLAG 1967 gehören u.a. die im § 3 Abs. 1 Z 13 bis 21 des EStG 1988 genannten Bezüge auch nicht zur Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und damit gem. § 122 Abs. 7 und 8 des Wirtschaftskammergesetzes 1998 auch nicht zur Bemessungsgrundlage für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Die für das Kalenderjahr 2005 vorgeschriebenen Nachforderungen vermindern sich somit um folgende Beträge: Lohnsteuer: 784,00 Euro, Dienstgeberbeitrag: 110,25 Euro, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag: 8,82 Euro.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Juni 2007