

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 17. September 2013 (St.Nr.: xxx), betreffend Umsatzsteuer 2009, 2010, 2011 und 2012 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für 05/2013 zu Recht erkannt:

Die Berufung/Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009, 2010, 2011 und Festsetzung von Umsatzsteuer 05/2013 bleiben **unverändert**.

Der Umsatzsteuer betreffend das Jahr 2012 wird **endgültig** festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

In einer gemäß § 150 BAO durchgeführten Außenprüfung (2009 bis 2011; Nachschau 1/2012-5/2013) wurden im diesbezüglichen **Besprechungsprogramm** folgende – berufungsgegenständliche Feststellungen – getroffen:

**„Tz. 5 Verpflegung Zivildiener:**

*Der Organisation werden Zivildienstpflichtige durch "bescheidmäßige Zuweisung" seitens der Zivildienstagentur (BMI) zur Verfügung gestellt. Die Zivildiener werden in weiterer Folge in den jeweiligen Einrichtungen des Beschwerdeführers eingesetzt. In diesen Einrichtungen des Beschwerdeführers werden Menschen mit (zum Teil schweren) Behinderungen in Beschäftigungs- bzw. Arbeitsbereichen betreut.*

*Jeder Zivildienstleistende hat gemäß den Bestimmungen des Österreichischen Zivildienstgesetzes (ZDG) neben einer monatlichen Grundvergütung (derzeit Euro 301,40) unter anderem auch einen gesetzlichen Anspruch auf Verpflegung.*

*Die angemessene Verpflegung (Frühstück, warme Hauptmahlzeit und eine weitere Mahlzeit) ist vom Rechtsträger (hier Beschwerdeführer) zur Verfügung zu stellen. Ist eine Naturalverpflegung nicht möglich, ist vom Rechtsträger ein Verpflegungsgeld gemäß*

der Verpflegungsverordnung zu berechnen und an den Zivildiener auszubezahlen (derzeit Euro 16,00/Tag).

Der Anspruch auf eine angemessene Verpflegung besteht für die gesamte Dauer des Zivildienstes, d.h. auch während der dienstfreien Zeiten wie Urlaub, Krankenstand, an Wochenenden und Feiertagen. Der Zivildiener ist kein Dienstnehmer des Unternehmens obwohl Sozialversicherungsbeiträge vom Rechtsträger zu bezahlen sind.

Ungeachtet der Tatsache, dass die Zivildiener nicht Dienstnehmer des Beschwerdeführers sind, erhalten diese eine Grundvergütung, haben Anspruch auf Verpflegung sowie das Recht auf dienstfreie Zeiten (Urlaub, Krankenstand, Wochenenden, Feiertage).

Die umsatzsteuerliche Betrachtung hat demnach in analoger Anwendung der Rechtsquellen zu den Sachleistungen an Arbeitnehmer zu erfolgen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind Leistungen an Arbeitnehmer, denen eindeutig ein Austauschverhältnis zugrunde liegt - d.h. der Leistung des Arbeitgebers steht ein Barentgelt des Arbeitnehmers oder auch ein Teil der Arbeitsleistung gegenüber (z.B. Verpflegung oder Unterkunft als Lohnbestandteil) -, nach dem allgemeinen Tatbestand als Lieferungen oder Dienstleistungen einzustufen.

Umsatzsteuerbarkeit nach dem Leistungstatbestand ist gegeben, wenn der Arbeitgeber die Sachleistung erbringt, um die Arbeitsleistung zu erhalten. Das ist der Fall, wenn die Sachleistung ein Teil der vom Arbeitgeber geschuldeten Vergütung für die Arbeitsleistung ist. Ob sich eine Leistungsvereinbarung aus einem Einzelvertrag, einem Kollektivvertrag oder dem Gesetz ergibt, ist gleichgültig.

Eine Sachleistung wird jedenfalls dann als Vergütung für die Arbeitsleistung erbracht, wenn der Arbeitnehmer bei unfreiwilliger oder unverschuldeter Nichtinanspruchnahme Anspruch auf Kompensation (Ablöse) hat.

Gesetzlich vorgeschriebene Leistungen an die beim Abgabepflichtigen beschäftigten Zivildienstleistenden, denen eindeutig ein Austauschverhältnis zu Grunde liegt, sind laut Umsatzsteuerkommentar Ruppe/Achatz nach den allgemeinen Tatbestand als Leistungen einzustufen - nach der Verwaltungspraxis liegt jedoch ein tauschähnlicher Umsatz vor (Rz 489 UStR).

Angemerkt wird, dass als Bemessungsgrundlage die lohnsteuerlichen Sachbezugswerte angesetzt werden können (Rz 672 UStR).

Betreffend der Argumentation laut Stellungnahme vom 3. Juli 2013 wird auf die E-Mail vom 10. Juli 2013 der Ordnung halber hingewiesen.

Da sich der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 16. Juli 2013 einverstanden erklärt hat, die Bemessungsgrundlage im Schätzungswege zu ermitteln (vgl. E-Mail vom 10. Juli 2013), ergeben sich für den Prüfungs- und Nachschauzeitraum nachfolgende steuerliche Auswirkungen:

	2009	2010	2011
Erhöhung Umsatzsteuer 10%	563,76	525,48	650,76

	2012	01-05/2012	
Erhöhung Umsatzsteuer 10%	610,44	290,80	

Mit **Umsatzsteuerbescheiden** 2009, 2010, 2011, 2012 (vorläufig) und Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 5/2013 vom **17. September 2013** wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Mit Eingabe vom **15. Oktober 2013** wurde **Berufung** gegen oben genannte Bescheide vom 17. September 2013 erhoben.

Als Berufungsgründe werden Verfahrensmängel sowie unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht.

Die Berufung wurde im Einzelnen wie folgt begründet:

*„a. In den angefochtenen Bescheiden verweist die Abgabenbehörde erster Instanz zur Begründung auf die im abgabenbehördlichen Prüfungsverfahren aufgenommene Niederschrift bzw. auf den im Prüfungsverfahren ergangenen Prüfungsbericht, welchen Dokumenten die Begründung der Entscheidung zu entnehmen sei.*

*Gem. § 93 Abs. 3 lit a BAO sind Bescheide der Abgabenbehörde zu begründen.*

*Begründungen haben nach dieser Bestimmung im Bescheid enthalten zu sein, ein Verweis auf ein anderes Dokument, aus dem die Begründung zu entnehmen ist, entspricht daher nicht der Rechtslage.*

*Insofern sind sämtliche angefochtenen Bescheide mangelhaft.*

*b. Der Prüfbericht, auf den zur Begründung der angefochtenen Bescheide verwiesen wird, führt hinsichtlich der Umsatzsteuerbarkeit für Zivildienerverpflegung aus, dass jeder Zivildiener einen gesetzlichen Anspruch auf Verpflegung habe, welche vom Rechtsträger, dem der Zivildiener mit Bescheid zugeteilt sei, zur Verfügung zu stellen habe. Sei eine Naturalverpflegung nicht möglich, sei ein Verpflegungsgeld zu leisten. Der Anspruch auf Verpflegung bestehe für die gesamte Dauer des Zivildienstes. Der Zivildiener sei zwar kein Dienstnehmer des Rechtsträgers, dem er zugewiesen sei. Dennoch habe die umsatzsteuerliche Betrachtung in analoger Anwendung jener für Dienstnehmer bestehenden Rechtsvorschriften, welche deren Naturalverpflegung (die Erbringung von Sachleistungen an die Dienstnehmer) regeln, zu erfolgen. Soweit Leistungen an Arbeitnehmer ein Austauschverhältnis zugrunde liege, seien diese nach dem allgemeinen Tatbestand als Lieferung oder Leistung einzustufen. Umsatzsteuerbarkeit sei dann gegeben, wenn der Arbeitgeber die Sachleistung erbringe, um die Arbeitsleistung zu erhalten und wenn der Arbeitnehmer bei unfreiwilliger oder unverschuldeter Nichtinanspruchnahme Anspruch auf Kompensation habe.*

*c. Dieser Rechtsansicht ist entgegenzutreten.*

*Zivildiener erfüllen - wovon auch die Finanzverwaltung ausgeht - nicht die Dienstnehmereigenschaft.*

*Es liegt ein öffentlich rechtliches Rechtsverhältnis eigener Art vor: Zivildiener werden einer Einrichtung bzw. deren Träger zugewiesen. Das ZDG schreibt vor, dass*

Zivildiener während der zugewiesenen Zeit vom Rechtsträger der Einrichtung zu verpflegen sind. Diese auf Verpflegung gerichtete Verpflichtung des Rechtsträgers der Zivildiensteinrichtung besteht öffentlich rechtlich gegenüber dem Bund und nicht gegenüber dem Zivildiener. Umgekehrt hat der Zivildiener seinen Verpflegungsanspruch gegenüber dem Bund, dem er einzig verpflichtet ist. Die Verpflegung ist daher keine Leistung der Einrichtung gegenüber dem Zivildiener, um dessen Arbeitsleistung zu erhalten, sondern eine Leistung gegenüber dem Bund (der Zivildienstserviceagentur, dem BMI) aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung, die einzuhalten ist, damit ein Zivildiener zugewiesen werden kann.

Die Erbringung der Verpflegung erfolgt daher nicht im Austauschverhältnis zwischen Zivildiensteinrichtung und Zivildiener, weil zwischen Zivildiener und Einrichtung ein Synallagma (Austauschverhältnis) gar nicht besteht.

Wie dargestellt, bestehen Rechtsverhältnisse nach dem ZDG einerseits zwischen Zivildiener und Bund und andererseits zwischen Einrichtung und Bund, nicht jedoch zwischen Zivildiener und Einrichtung. Lediglich bestimmte Abwicklungen - so etwa die Verpflegung - haben im direkten Weg zwischen Einrichtung und Zivildiener zu erfolgen. Dass ein Rechtsverhältnis zwischen Zivildiener und Einrichtung gar nicht besteht, ergibt sich aus unterschiedlichen Anknüpfungen im ZDG: Etwa werden Beginn und Ende des Zivildienstes bescheidmäßigt festgelegt (§ 8 ZDG) und es kommen keine arbeitsrechtlichen Vorschriften zur Anwendung (es gilt etwa betreffend die Dienstzeit nicht das AZG, sondern die Dienstzeitverordnung). Sind Zivildiener mehr als 18 Tage dienstunfähig, endet der Zivildienst ex lege (§ 19a ZDG), einseitige Auflösungen des Rechtsverhältnisses (etwa Kündigungen) sind hingegen nicht möglich. Zivildiener sind auch generell vom Geltungsbereich des ArbVG ausgenommen (§ 23 Abs. 5 ZDG). Es gilt das Organhaftpflichtgesetz, nicht das DHG. Disziplinarmaßnahmen gegenüber Zivildienern erfolgen nach verwaltungsstrafrechtlichen Bestimmungen (§§ 58ff ZDG). Die Verpflegung des Zivildieners stellt daher umsatzsteuerrechtlich keine Leistung an den Zivildiener dar, weil auch keine (zivilrechtliche) Leistung der Einrichtung an den Zivildiener erfolgt.

Die Verpflegung steht daher nicht im Synallagma mit der Zivildienstleistung. Kosten dafür sind deshalb allgemeine Betriebsausgaben. Die Verpflegung der Zivildiener unterliegt nicht der Umsatzsteuerpflicht bzw. ist nicht umsatzsteuerbar. Es handelt sich im Ergebnis faktisch um eine (ähnlich einer öffentlich rechtlichen Gebühr) in Naturalien zu erbringenden Abgabe/Leistung an den Bund.

Wie dargestellt, liegt kein Austauschverhältnis vor, sodass die in den Besprechungspunkten zitierte Judikatur des EuGH nicht einschlägig ist. Die Prämisse, es liege eindeutig ein Austauschverhältnis zwischen Zivildiensteinrichtung und Zivildiener vor, ist daher nicht richtig. Es ist somit weder eine (umsatzsteuerbare) Leistung noch ein tauschähnlicher Umsatz gegeben. Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung hat daher die umsatzsteuerrechtliche Betrachtung der Verpflegung von Zivildienern nicht in analoger Anwendung der Rechtsquellen zu den Sachleistungen der Arbeitnehmer zu erfolgen,

weil die Rechtsverhältnisse unterschiedlich sind und daher keine Basis für eine Analogie vorliegt.

d. Nur der Vollständigkeit halber wird darauf verwiesen, dass hinsichtlich der an die Zivildiener geleistete Naturalverpflegung auch kein Eigenverbrauch iSd § 3a Abs. 1a Z 2 UStG vorliegt, wie die Finanzbehörde zunächst im Prüfungsverfahren angenommen hat. Zivildiener erfüllen schon - wie bereits oben ausführlich dargestellt - nicht das Tatbestandsmerkmal des "Personals" iSd § 3a Abs. 1a Z 2, 2. Fall UStG, weil sie nicht Dienstnehmer sind, sondern ein öffentlich rechtliches Verhältnis eigener Art vorliegt. Davon abgesehen hat der Zivildiener gem. § 25 Abs. 1a und § 28 ZDG einen (gegenüber dem Bund bestehenden) gesetzlichen Anspruch auf Verpflegung, zu deren Erbringung die Einrichtung, an der der Zivildienst geleistet wird und der der Zivildiener mit Bescheid zugewiesen wurde, (gegenüber dem Bund) verpflichtet ist.

Es besteht daher eine gesetzliche Verpflichtung zur Verpflegung. § 3a Abs. 1 Z 2 UStG stellt aber ausdrücklich auf eine unentgeltliche Leistung ab. Unter "unentgeltlich" ist nicht eine Leistung gemeint, für die ein Mitglied des Personals nur nichts zu bezahlen hat. Vielmehr handelt es sich dabei in erster Linie um eine Leistung, die vom Dienstgeber freiwillig und ohne Verpflichtung hierzu so zur Verfügung gestellt wird, dass der Dienstnehmer dafür kein (gesondertes) Entgelt zu leisten hat. Eine derartige Leistung stellt aber die Verpflegung der Zivildiener gerade nicht dar, weil der Zivildiener einen öffentlich rechtlichen, nämlich in § 25 Abs. 1a ZDG normierten, Anspruch auf Erbringung von Verpflegungsleistungen hat. Es liegt daher auch aus diesem Grund keine umsatzsteuerrechtlich steuerbare Leistung vor.

Letztlich ist - auch nach Meinung der Umsatzsteuerrichtlinien des BMF - die Zurverfügungstellung von Verpflegung selbst bei Dienstnehmern umsatzsteuerlich dann nicht steuerbar, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen, die die kostenlose Abgabe von Verpflegung an einen Dienstnehmer rechtfertigen.

In den Einrichtungen des Beschwerdeführers werden (schwerst-) behinderte Menschen betreut. Diese werden in den Einrichtungen auch verpflegt. Sie müssen während der Mahlzeiten weiter betreut werden. Die Anwesenheit der Zivildiener während der Mahlzeiten, die sie gemeinsam mit den betreuten Menschen mit Behinderung einnehmen, dient daher auch der Unterstützung bei der betreuenden Tätigkeit, zu der die Zivildiener dem Beschwerdeführer von der Zivildienstserviceagentur zugewiesen wurden. Es liegen daher sogar dann die Voraussetzungen eines steuerbaren Eigenverbrauches NICHT vor, wenn es sich bei Zivildienern um "Personal" im Sinne der zitierten gesetzlichen Regelung handelte und die Verköstigung unentgeltlich erfolgte. Dass beides nicht der Fall ist, wurde bereits aufgezeigt.

e. Zusammenfassend ergibt sich daher, dass weder eine Analogie zum Naturalverpflegung von Dienstnehmerinnen zulässig ist, noch ein Eigenverbrauch vorliegt.“

**„Ad 1) Mangelhafte Begründung:**

*Ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht ist als ein Element der Begründung eines Abgabenbescheides zulässig, wenn der Bericht den Abgabepflichtigen betrifft und ihm zugestellt oder ausgefolgt wurde. Auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.1999, 93/13/0063 wird verwiesen.*

*Die in der Berufung angesprochenen Bescheide sind demnach weder mangelhaft noch liegen Verfahrensfehler vor.*

**Ad 2) Verpflegung der Zivildiener:**

*Es ist unstrittig, dass den Zivildienstleistenden ein Verpflegungsgeld (derzeit Euro 16,00/ Tag) auszubezahlen ist, wenn vom Rechtsträger (= Beschwerdeführer ) keine angemessene Verpflegung im Sinne der Verpflegungsverordnung zur Verfügung gestellt werden kann. Neben der monatlich auszuzahlenden Grundvergütung, dem monatlich zu entrichtenden Beitrag zur Sozialversicherung stellt u.a. auch die Verpflegung bzw. das Verpflegungsgeld einen finanziellen Aufwand für den Rechtsträger dar. Dem Zivildienstleistenden sind die von ihm erbrachten Dienstleistungen entsprechend den gesetzlichen Vorgaben abzugelten. Nimmt der Zivildienstleistende an keiner Mahlzeit teil, steht diesem, wie bereits ausgeführt, als Kompensation ein Verpflegungsgeld zu. Die Verpflegung ist gegenüber dem Zivildiener somit ein Teil der Vergütung im Rahmen der vorgesehenen Gesamtausstattung. Nicht von Relevanz ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, dass die durch den Rechtsträger zu tragenden finanziellen Aufwendungen durch Normen des Gesetzgebers geregelt sind.*

*Der in der Berufungsschrift vertretenen Auffassung, dass die Verpflegung keine Leistung gegenüber dem Zivildiener sei, kann nicht gefolgt werden. Eine Leistung gegenüber dem Bund, konkret der Zivildienstserviceagentur des Bundesministeriums für Inneres liegt nach Prüferansicht aufgrund der tatsächlichen Leistungsbeziehung nicht vor.*

*Von der Zivildienstserviceagentur sind im Wesentlichen folgende Aufgaben wahrzunehmen:*

*Informations- und Auskunftsstelle bei Fragen zum Zivildienst, Feststellung und Erlöschen der Zivildienstpflicht, Zuweisung zum Zivildienst, Aufschub des und befristete Befreiung vom Zivildienst, Versetzung zu einer anderen Einrichtung, Feststellung von nicht in die Zeit des Zivildienstes einzurechnenden Zeiten, Unterbrechung und Entlassung aus dem Zivildienst, Verlängerung des Zivildienstes wegen disziplinärer Verfehlungen, Ausstellung des Zivildienstabzeichens, Ausstellung der Zivildienstbescheinigung, Budget-, Zahlungsverkehr und Rechnungswesen, Angelegenheiten des außerordentlichen Zivildienstes, Öffentlichkeitsarbeit.*

*Da die Verpflegung bzw. das Verpflegungsgeld der Zivildiener nach Prüferansicht Teil der Gesamtvergütung und eine Vergleichbarkeit mit den fix angestellten Dienstnehmern der jeweiligen Einrichtungen nicht gegeben ist, kann den diesbezüglichen Ausführungen im Zusammenhang mit der Einnahme von Mahlzeiten der zu betreuenden Menschen nicht gefolgt werden.*

*Aufgrund des vorliegenden Austauschverhältnisses liegt eine Leistung bzw. nach Verwaltungspraxis ein tauschähnlicher Umsatz vor.“*

Mit **Eingabe vom 25. Oktober 2013** wurde gegenständliche Stellungnahme des Betriebsprüfers der Beschwerdeführerin zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

Mit **Eingabe vom 31. Oktober 2013** gab der Beschwerdeführer hierzu bekannt, dass die Stellungnahme des Prüfers keinen Anhaltspunkt gebe, vom bisher eingenommenen Standpunkt abzurücken. Erwartungsgemäß würde der Prüfer jene Position einnehmen, die er auch im Prüfungsverfahren vertreten hätte. Dieser Ansicht sei in der Berufung begründet entgegen getreten worden. Es werde daher auf die Berufungsausführungen verwiesen.

Mit **Vorlagebericht vom 18. November 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

Mit **Schreiben vom 22. September 2015** seitens des nunmehr zuständigen Richters wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, weitere Daten nachzureichen. Hierbei ging es im Wesentlichen um die tatsächliche Vorgangsweise der Zivildiener.

Im **Antwortschreiben vom 15. Oktober 2015** wurden hierzu folgende Informationen übermittelt:

*„Zunächst werden die Einrichtungen, in denen Zivildiener zum Einsatz kommen, wie folgt genannt:*

- < Einrichtung1
- < Einrichtung2
- < Einrichtung3
- < Einrichtung4

*Eine Wahlmöglichkeit der Zivildiener zwischen Geldleistung und Naturalverpflegung besteht nicht. Soweit ein Zivildiener zum Dienst eingeteilt ist, hat er Naturalverpflegung in Anspruch zu nehmen.*

*Soweit Verpflegungsgeld zur Auszahlung gelangt, kommt dieses unmittelbar an die Zivildiener zur Auszahlung, nicht an die Zivildienstserviceagentur (ZISA) oder an das Bundesministerium für Inneres (BMI).*

*Wir gehen davon aus, dass in den überwiegenden Fällen eine Verpflegung möglich ist. Nach Einrichtungen ist dabei wie folgt zu differenzieren:*

*Am Hof E4 wird das Essen während des Dienstes immer zur Verfügung gestellt: In der Beschäftigung/Tagesstruktur (fähigkeitsorientierte Aktivität nach OÖ ChG) gibt es Frühstück und Mittagessen. Tagesstruktur findet Mo bis Fr statt. Im Wohnbereich können während des Dienstes (je nach Turnus) die Mahlzeiten Frühstück- Mittagessen- Abendessen zur Verfügung gestellt werden. Dazu werden beispielsweise für den Monat September 2015 zwei Verpflegungskostenabrechnungen vorgelegt.*

Am Hof E1 kommen Zivildiener mit ganz wenigen Ausnahmen nur von Montag bis Freitag im Tagdienst zum Einsatz. Es ist daher dem Grundsatz nach eine Verköstigung der Zivildiener von Montag - Freitag zu Mittag vorgesehen. Frühstück und Abendessen werden nur zur Verfügung gestellt, wenn ausnahmsweise eine Diensteinteilung zur Frühstücks- oder Abendessenszeit erfolgt. Soweit ausnahmsweise Wochenenddienste stattfinden, erfolgt auch während des Wochenendes zu den Essenszeiten die Verpflegung naturaliter. Dort werden Wohnen und im Beschäftigungsbereich fähigkeitsorientierte Aktivität angeboten (je nach OÖ ChG).

Bei E2 und E3 kommt es zu einer Verpflegung von Montag bis Donnerstag, gleichfalls jeweils zu Mittag. Zu den übrigen Essenszeiten kann keine Verpflegung zur Verfügung gestellt werden. Auch in diesen Einrichtungen werden Wohnen sowie Beschäftigung iSd OÖ ChG angeboten. Die Beschäftigung ist berufliche Qualifizierung und geschützte Arbeit, diese findet von Montag bis Freitagmittag statt. Dort werden Zivildiener fast ausschließlich im Bereich der Beschäftigung eingesetzt, sodass die Naturalverpflegung während der Beschäftigungszeiten vorgesehen ist. Im Wohnbereich kommen Zivildiener nur ganz ausnahmsweise und stundenweise, jedenfalls nicht zu den Essenszeiten (etwa Begleitung zum Fußballspielen) zum Einsatz. Es kommt somit in allen Einrichtungen, in denen Zivildiener zum Einsatz kommen, während der Dienstzeiten zu einer Naturalverpflegung und muss diese, soweit sie angeboten wird, von den Zivildienern in Anspruch genommen werden. Bei Dienstreisen kann es ganz gelegentlich vorkommen, dass die Verpflegung trotz grundsätzlichem Angebot nicht naturaliter erfolgen kann, ansonsten muss - wie bereits dargestellt - das Angebot angenommen werden.

Zivildiener kommen in aller Regel einzeln zum Einsatz. Sie werden jeweils einzeln einer Klientinnengruppe zugeteilt (etwa Wohngruppe, Werkstattengruppe). In E1 kommen sie gemäß Dienstplan zum Einsatz.

Während des Dienstes sind Zivildiener immer anwesend, ihre Pausen sind nicht während der Essenspausen für die KlientInnen, weil während dieser die Klientinnen beaufsichtigt und unterstützt werden müssen. Selbstverständlich sind während der Essenzeiten auch angestellte und entsprechend ausgebildete Betreuerinnen im Einsatz, die Zivildiener sind aber unterstützend für die erforderliche Aufsicht miteingeplant. Daneben ist die Mithilfe der Zivildiener während des Essens wichtig, etwa zur Unterstützung beim Essenholen, zur Unterstützung während des Essens oder zur Unterstützung beim Tischabräumen.

Das Tätigkeitsfeld für Zivildiener ist nicht durch Stellenbeschreibungen festgelegt. Es können daher dazu keine Schriftstücke vorgelegt werden. Zivildiener arbeiten ausschließlich unterstützend im Bereich der Betreuung von Menschen mit Beeinträchtigung, von Fahrdiensten und gelegentlich als Aushilfskräfte in der Verwaltung der einzelnen Höfe.“

Beigefügt wurden diesem Schreiben beispielhaft zwei Belege, wie die Zivildiener ihre Aufzeichnungen machen, ob sie Verpflegung erhalten oder nicht.

Nach Übermittlung dieses Schreibens an das **Finanzamt** nahm dieses hierzu wie folgt **Stellung** (durch den damaligen Betriebsprüfer):

Eine angemessene Verpflegung sei von der Einrichtung (bzw. deren Rechtsträger) zur Verfügung zu stellen und bestehe aus einem Frühstück, einer warmen Hauptmahlzeit und einer weiteren Mahlzeit. Die Naturalverpflegung könne in der Einrichtung selbst oder bspw. in einer Kantine, im Gasthaus, in Form von Essensgutscheinen, angemessenen Lunchpaketen, usw. erfolgen. Dem Zivildienstleistenden würden dafür keine Kosten entstehen dürfen.

Wenn die Naturalverpflegung nicht möglich ist, sei ein Verpflegungsgeld nach den Grundsätzen der Verpflegungsverordnung zu berechnen und an den Zivildienstleistenden auszuzahlen.

Zu beachten sei, dass der Zivildienstleistende jeden Tag Anspruch auf angemessene Verpflegung hätte (z.B. auch für dienstfreie Tage und Wochenendtage). Ist eine Naturalverpflegung nicht möglich, sei ein Verpflegungsgeld auszuzahlen [vergleiche auch die dem BFG vorgelegten Zivildienerverpflegskostenabrechnungen (z.B. ZDL Herr R/ Sept. 2015/Auszahlungsbetrag Euro 168,08)]. Klarstellend: Nimmt der Zivildiener an einem Essen NICHT teil, muss ein Verpflegungsgeld ausbezahlt werden.

Zu den tatsächlichen Gegebenheiten vor Ort in den jeweiligen Einrichtungen bezüglich der Essenseinnahme bzw. der Tätigkeit der Zivildiener könne keine Auskunft gegeben werden, da der Prüfer diesbezüglich im Zuge der Außenprüfung keinen Augenschein durchgeführt hätte. Nach Einschätzung des Prüfers sei die Beschreibung der Tätigkeit der Zivildiener im Schreiben an das BFG vom 15. Oktober 2015 glaubhaft dargestellt.

Es würden auch keine Differenzen zwischen der Sachverhaltsdarstellung laut Besprechungsprogramm Außenprüfung mit der Fragenbeantwortung laut Schreiben vom 15. Oktober 2015 an das Bundesfinanzgericht gesehen werden.

## **ENTSCHEIDUNG**

### **A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Dem Beschwerdeführer wurden seitens der Zivildienstagentur Zivildiener zur Verfügung gestellt. Die Zivildiener werden in unterschiedlichen Einrichtungen des Beschwerdeführers zur Betreuung von Menschen mit (zum Teil schweren) Behinderungen eingesetzt. Sie unterstützen dabei die übrigen Angestellten (entsprechend ausgebildete Betreuerinnen). Zivildiener arbeiten ausschließlich unterstützend im Bereich Betreuung von Menschen mit Beeinträchtigungen, von Fahrdiensten und gelegentlich als Aushilfskräfte in der Verwaltung (Schreiben der Beschwerdeführerin vom 15. Oktober 2015).

Die Zivildiener werden vom Beschwerdeführer gemäß den Bestimmungen des Zivildienstgesetzes (ZDG) entlohnt. Neben einer monatlichen Grundvergütung besteht auch ein gesetzlicher Anspruch auf Verpflegung. Ist eine Naturalverpflegung seitens

der Einrichtung nicht möglich, ist dem Zivildiener ein Verpflegungsgeld auszubezahlen. Anspruch auf Verpflegung besteht auch in der dienstfreien Zeit (Urlaub, Wochenende, ...).

Während der Essenszeiten der KlientInnen sind die Zivildiener auch zur Unterstützung der Betreuerinnen eingeplant (Essenholen, Tischabräumen, Unterstützung während des Essens).

Strittig ist, ob es sich bei der Verköstigung der Zivildiener durch den Arbeitgeber (Beschwerdeführer) um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und somit grundsätzlich um einen Eigenverbrauch (bzw. eine sonstige Leistung) gemäß § 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994 handelt oder ob es ein Überwiegen der betrieblichen Interessen des Arbeitgebers gibt. Es ist zu prüfen, ob gewichtige betriebliche Gründe des Arbeitgebers für die Essenseinnahme am Arbeitsplatz gegeben sind.

Die Zivildiener werden entsprechend den Vorgaben vom Beschwerdeführer unmittelbar entlohnt und der Beschwerdeführer bestimmt auch, in welchen Bereichen die zugewiesenen Zivildiener eingesetzt werden.

## **B) Rechtliche Würdigung**

### **a) Mangelhafte Bescheide:**

Hierzu hat der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme vom 25. Oktober 2013 bereits klar darauf hingewiesen, dass ein Verweis auf den Betriebsprüfungsbericht als ein Element der Begründung eines Abgabenbescheides jedenfalls zulässig ist (vgl. VwGH 20.10.1999, 93/13/0063). Diesen Ausführungen ist nichts mehr hinzuzufügen. Auch das erkennende Gericht geht jedenfalls davon aus, dass es sich gegenständlich keinesfalls um mangelhafte Bescheide handelt.

### **b) Verpflegung Zivildiener:**

#### **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.**

*Gemäß § 47 Abs. 1 EStG 1988 ist Arbeitnehmer eine Person, welche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.*

*Gemäß Abs. 2 leg.cit. liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.*

Da die Zivildiener entsprechend den Vorgaben des Beschwerdeführers zum Einsatz kommen und von dieser auch unmittelbar entlohnt werden, ist jedenfalls von einer Dienstnehmereigenschaft der Zivildiener gegenüber dem Beschwerdeführer auszugehen.

Von der Zivildienstserviceagentur sind im Wesentlichen folgende Aufgaben wahrzunehmen:

Informations- und Auskunftsstelle bei Fragen zum Zivildienst, Feststellung und Erlöschen der Zivildienstpflicht, Zuweisung zum Zivildienst, Aufschub des und befristete Befreiung vom Zivildienst, Versetzung zu einer anderen Einrichtung, Feststellung von nicht in die Zeit des Zivildienstes einzurechnenden Zeiten, Unterbrechung und Entlassung aus dem Zivildienst, Verlängerung des Zivildienstes wegen disziplinärer Verfehlungen, Ausstellung des Zivildienstabzeichens, Ausstellung der Zivildienstbescheinigung, Budget-, Zahlungsverkehr und Rechnungswesen, Angelegenheiten des außerordentlichen Zivildienstes, Öffentlichkeitsarbeit.

Der Zivildiener hat die zugewiesenen Tätigkeiten des Beschwerdeführers zu erledigen. Er schuldet ab Zuweisung seine Arbeitskraft dem Beschwerdeführer, unterliegt deren Weisungen und ist auch in den geschäftlichen Organismus des Beschwerdeführers eingegliedert.

Ab Zuteilung der Zivildiener an den Beschwerdeführer ist keine Dienstnehmereigenschaft gegenüber der Zivildienstagentur (BMI) zu erkennen. Nicht der Zivildienstagentur schuldet der Zivildiener seine Arbeitskraft, sondern dem Beschwerdeführer.

Auch wenn der Zivildiener dem Beschwerdeführer zur Verfügung gestellt wird bzw. die grundsätzliche Zivildienstleistung der Bund bestimmt, erbringt der Zivildiener seine tatsächliche Leistung an den Beschwerdeführer - als Arbeitgeber.

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 Astra Zeneca", 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).

Wenn der Zivildiener bei der Essensabgabe (Essen holen und Abräumen; Unterstützung beim Essen) behilflich ist, so kann dies entsprechend eingeteilt werden. Die Essenszeiten der Zivildiener müssen nicht zeitgleich mit den zu betreuenden Personen stattfinden.

Der Beschwerdeführer hat auch selbst dargestellt, dass die Pausen der Zivildiener nicht während der Essenspausen der KlientInnen sind, weil während dieser die KlientInnen beaufsichtigt und unterstützt werden müssen (Eingabe vom 15. Oktober 2015).

Dies ist ein weiterer Hinweis dafür, dass die Zivildiener während der eigenen Essenszeiten eigentlich keine Tätigkeiten zu verrichten haben, welche auf ein überwiegendes Interesse des Arbeitgebers (Beschwerdeführer) an der Verpflegung hinweisen (vgl. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0073).

So hielt der EuGH ("Danfoss und Astra Zeneca", 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.

In diesem 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.

## **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 (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0073) dann vor, wenn eine Sachzuwendung an den Arbeitnehmer primär zur Deckung eines privaten Bedarfs des Arbeitnehmers dient, das heißt dem Arbeitnehmer in seiner privaten Sphäre ein bedarfsdeckender Nutzen zukommt. Leistungen, die zwar für Arbeitnehmer bestimmt sind, aber dem überwiegenden Interesse des Arbeitgebers dienen oder bei denen dem Arbeitnehmer kein verbrauchsfähiger Nutzen übertragen wird, fallen nicht unter den Leistungstatbestand (vgl. Ruppe/Achatz, UStG-Kommentar, 4. Auflage, § 1 Tz 122/1). So sind beispielsweise Unternehmer im Gastgewerbe auf Grund langer oder untypischer Arbeitszeiten sowie Wochenend- und Feiertagsarbeit daran interessiert, ihrem Personal im eigenen Haus Verpflegung und Unterkunft zu gewähren, sodass solche Zuwendungen im überwiegenden betrieblichen Interesse liegen (vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0073).

## **Richtlinienkonforme Auslegung:**

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

## **Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß obigen Ausführungen geht der erkennende Richter davon aus, dass jedenfalls Leistungen an Arbeitnehmer vorliegen.

Weiters kann davon ausgegangen werden, dass die Arbeitnehmer kein Barentgelt für die zur Verfügung gestellte Verpflegung zu entrichten haben.

Gemäß gesetzlicher Vereinbarung gegenüber der Zivildienstagentur hat der Beschwerdeführer für die Verpflegung der Zivildiener zu sorgen; ist dies nicht möglich, so ist ein Verpflegungsgeld auszubezahlen.

Es ist also zu prüfen, ob besondere 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, liegt auf der Hand und entspricht den allgemeinen Gepflogenheiten im Wirtschaftsleben. Dass dabei die angebotene Verpflegung meist unter den Selbstkosten an die Mitarbeiter (umsatzsteuerpflichtig) verkauft wird, nimmt der Unternehmer regelmäßig in Kauf. Diese Gründe der Bereitstellung einer Verpflegung stellen Umstände dar, die über den vom EuGH beschriebenen Normalfall **nicht** hinausgehen und vornehmlich der Befriedigung des privaten Bedarfs der Arbeitnehmer (bedarfsdeckender Nutzen) dienen und einen freiwilligen Sozialaufwand darstellen.

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

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

Gegenständlich müsste im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung des EuGH der Nachweis gelingen, dass den Zivildienern 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.

Fraglich ist daher, ob im vorliegenden Fall solche besonderen Umstände vorlagen, die eine kostenlose Verpflegung der Zivildiener rechtfertigten.

Bereitschaft:

Der Beschwerdeführer ist zwar verpflichtet, den Zivildienern Essen zur Verfügung zu stellen, eine Verpflegung über die „*normalen Umstände*“ hinaus kann hier nicht erkannt werden.

Es konnten keine Gründe vorgebracht werden, dass es ohne Verpflegung zum Beispiel zu einem Unterbrechen von Arbeitsabläufen gekommen wäre. Die Essenszeiten der Zivildiener waren grundsätzlich so zu wählen, dass sie den übrigen BetreuerInnen bei den Essenszeiten der KlientInnen behilflich sein konnten.

Es konnte weder eine zwingende Arbeitsbereitschaft nachgewiesen werden, noch eine tatsächlich zwingend erforderliche Anwesenheit während der gesamten Dienstzeit. Anzumerken ist hierzu, dass die Zivildiener aufgrund ihrer Ausbildung jedenfalls nur unterstützend gegenüber dem fachlich qualifizierten Personal zum Einsatz kamen (Schreiben vom 15. Oktober 2015: „... *arbeiten ausschließlich unterstützend* ....“).

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 (vgl. VwGH 2.12.1991, 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 (Schreiben vom 15. Oktober 2015).

Die kostenlose Verköstigung wird auch damit begründet, dass es hier eine gesetzliche Verpflichtung zur Verpflegung der Zivildiener gibt (Österreichisches Zivildienstgesetz). Aber auch eine gesetzliche Verpflichtung entbindet nicht, eine Untersuchung dahingehend vorzunehmen, ob die kostenlose Verköstigung der Arbeitnehmer nicht bloß zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse der Arbeitnehmer angeboten wird und somit allenfalls Eigenverbrauch (sonstige Leistung) vorliegt oder doch **gewichtige betriebliche Gründe** den Ausschlag geben.

§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bestimmt klar, dass die Steuerbarkeit von Umsätzen nicht dadurch ausgeschlossen werden kann, dass Umsätze aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt werden oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gelten.

Damit kann aber auch diesem Einwand keinesfalls gefolgt werden. Trotz gesetzlicher Anordnung kann, wie oben angeführt, kein derart gewichtiger betrieblicher Grund erkannt werden, welcher eine Nichtbesteuerung eines Letztverbrauches rechtfertigen könnte.

Denn wie vom EuGH gefordert, soll eine die Gleichbehandlung zwischen den Endverbrauchern (deren Essen mit Umsatzsteuer belastet ist) und dem Steuerpflichtigen (der eine Dienstleistung erbringt) sichergestellt werden.

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 des Beschwerdeführers, ist aber nicht geeignet einen besonderen Umstand darzutun, welcher über den oben 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.

Auf Grund obiger Ausführungen ist das erkennende Gericht 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, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

### **C) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

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

Aufgrund der oben geschilderten klaren Gesetzeslage und der diesbezüglichen Rechtsprechung (z.B. VwGH 23.2.2010, 2007/15/0073) kann hier weder von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ausgegangen, noch das Vorliegen einer uneinheitlichen Rechtsprechung erkannt werden.

