

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Renate Schohaj und die weiteren Beisitzer Dr. Hans Blasina, Thomas Albrecht, Kammer für Arbeiter und Angestellte für Niederösterreich, Mag. Andrea Prozek, Wirtschaftskammer Niederösterreich, im Beisein der Schriftführerin Nadine Bernold, in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich, betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 bis 2020 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12.12.2023, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2013 bis 2020 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 bis 2020 werden aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die beschwerdeführende (bf.) GmbH (Bf.) ist ein Bauunternehmen, das mit Gesellschaftsvertrag vom 17.4.1998 gegründet wurde.

In den Streitjahren (bis 4.7.2020) waren ***3*** sowie ***4*** Gesellschafter der bf. GmbH, welche bis 27.2.2020 von ***3*** gemeinsam mit ***4***, seit dem 28.2.2020 von ***4*** selbständig vertreten wird.

Bei der bf. GmbH wurde eine Außenprüfung betreffend die Jahre 2013 bis 2015 durchgeführt. Dabei wurde festgestellt, dass für die beiden Ehegattinnen der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer die betriebliche Kollektivversicherung gemäß § 26 Z 7a EStG abgeschlossen wurde, während den anderen Mitarbeitern/Angestellten die betriebliche Kollektivversicherung nicht angeboten wurde. Die Versicherungsprämien wurden seitens der Bf. als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Im Hinblick darauf, dass bei der betrieblichen Kollektivversicherung nach § 18 BPG vom Arbeitgeber das arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgebot einzuhalten ist, die Begünstigung jedoch nur den beiden Ehefrauen der Gesellschafter-Geschäftsführer angeboten wurde, waren aus Sicht der Außenprüfung die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Versicherungsbeiträge als Betriebsausgaben nicht gegeben und der Aufwand auszuscheiden. Aufgrund der Qualifikation als verdeckte Ausschüttung bei der bf. GmbH lagen bei den Gesellschaftern Einkünfte aus Kapitalvermögen vor.

Die belangte Behörde schloss sich den Feststellungen der Außenprüfung an und erließ die streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 bis 2020.

In den gegen diese Bescheide gerichteten Beschwerden führte die bf. GmbH aus, dass die Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes nicht vorliege, da eine nachvollziehbare Gruppenbildung erfolgt sei, indem die Angehörigen des Rechnungswesens und Controllings als eigene Gruppe herangezogen wurden. Die verbleibende Sekretärin sei nicht Bestandteil dieser Gruppe gewesen und habe daher auch nicht berücksichtigt werden können. Selbst wenn durch diese Gruppenbildung eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebotes vorläge, habe dies keine Nichtanerkennung der Versicherungsprämien als Betriebsausgabe zur Folge, weil § 18 Abs. 3 BPG für diesen Fall ausdrücklich einen Angleichungsanspruch des in seinen Recht Geschmälernten vorsehe.

Die bf. GmbH beantragte gemäß § 272 (2) BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie gemäß § 274 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 26.2.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 4.3.2020 beantragte die bf. GmbH die Entscheidung über ihre Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht.

Am 24.3.2020 legte die belangte Behörde die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2013 bis 2015, am 5.11.2020 die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2016 bis 2018 und am 6.7.2023 die

Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für die Jahre 2019 und 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

In der am 12.12.2023 vor dem Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung beschreibt der Geschäftsführer der Bf. sein Unternehmen als kleines Bauunternehmen. Das Büro sei praktisch in einer Wohnung eingerichtet gewesen, die Werkzeuge in einem Bus gelagert. Die (in den Streitjahren) 28 Mitarbeiter (Tischler und Mechaniker, etc.) seien nie vor Ort anwesend gewesen, sondern immer direkt zu den Baustellen gefahren, um dort ihre Arbeit zu verrichten. Das Büro sei durchgängig von drei Personen besetzt gewesen. Die beiden Ehegattinnen der Geschäftsführer, Frau ***13*** und Frau ***14***, seien als Büroangestellte für Buchhaltungsangelegenheiten sowie das Rechnungswesen zuständig gewesen. Des Weiteren habe es eine Bürogehilfin (zunächst Frau ***15*** bzw. als direkte Nachfolgerin Frau ***16***) gegeben, welche einen anderen Aufgabenbereich und eine andere Bezahlung als die Büroangestellten gehabt habe und für das Sekretariat (Telefon betreuen, Angebote wegschicken, Termine vereinbaren, Aufträge verteilen) zuständig gewesen sei. Die Nachreichung von Unterlagen betreffend die unterschiedliche Einstufung und Bezahlung der in der Verwaltung der bf. GmbH tätigen Mitarbeiterinnen wurde zugesagt.

Mit Eingabe vom 13.12.2023 übermittelte der steuerliche Vertreter der bf. GmbH eine Aufstellung der Dienstnehmer, die im Jahr 2009 in der Verwaltung tätig waren und teilte ergänzend mit, dass Frau ***16*** im Jahr 2009 ab November geringfügig beschäftigt (73,77 Euro im November, € 316,15 Euro im Dezember) und erst ab Februar 2010 mit 30 Stunden angemeldet gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Die bf. GmbH schließt im Jahr 2009 für die beiden Ehegattinnen der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer eine betriebliche Kollektivversicherung gemäß § 26 Z 7a EStG ab und macht in den Streitjahren die Versicherungsprämien als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Der Umstand, dass allen anderen Mitarbeiter(innen) der bf. GmbH die betriebliche Kollektivversicherung nicht angeboten wird, ist laut Bf. auf eine Gruppenbildung zurückzuführen. Dabei wird im Jahr 2009 eine Gruppe nur für Mitarbeiter(innen) der Verwaltung erstellt, welche mehr als 3 Jahre Betriebszugehörigkeit aufweisen und das Vertrauen der Geschäftsführung genießen.

Zum Personenkreis der Verwaltung zählen im Zeitpunkt der Gruppenbildung vier Angestellte:

5, 2006 und 2007 Teilzeitbeschäftigung, 2008 und 2009 Vollzeitbeschäftigung

6, 2006 bis 2009 Teilzeitbeschäftigung

7, 2006 bis 2009 Vollzeitbeschäftigung

8, welche erst am 24.11.2009 in die Firma eingetreten ist.

Frau ***13*** und Frau ***14***, die Ehegattinnen der wesentlich beteiligten Gesellschafter-Geschäftsführer, sind als Büroangestellte mit Angelegenheiten der Buchhaltung, des Zahlungsverkehrs und des Rechnungswesens betraut. Frau ***13*** ist aufgrund ihrer Tätigkeit in der Verwendungs- bzw. Beschäftigungsgruppe A2/9J des Kollektivvertrages für Baugewerbe und Bauindustrie eingestuft und bezieht im Jahr 2009 für 39 Stunden Arbeitszeit ein Gehalt von ***9*** Euro inklusive KfZ Sachbezug. Frau ***14*** ist aufgrund ihrer Tätigkeit in der Verwendungs- bzw. Beschäftigungsgruppe A2/15J eingestuft und bezieht im Jahr 2009 für 39 Stunden Arbeitszeit ein Gehalt von ***10*** Euro inklusive KfZ Sachbezug.

7 ist in der bf. Gesellschaft als Bürogehilfin tätig und für das Sekretariat (Telefonbetreuung, Terminvereinbarungen, Auftragsverteilung usw.) zuständig. Aufgrund ihrer Tätigkeit ist sie im Jahr 2009 in der Verwendungs-bzw. Beschäftigungsgruppe A2/7J eingestuft und bezieht für 39 Stunden Arbeitszeit ein Gehalt von ***11*** Euro.

Frau ***16*** ist ebenfalls als Bürogehilfin tätig und aufgrund ihrer Tätigkeit in der Verwendungs-bzw. Beschäftigungsgruppe A1/2J eingestuft. Sie war von November 2009 bis 31.1.2010 bei der bf. Gesellschaft geringfügig beschäftigt. Erst ab Februar 2010 bezieht sie ein Gehalt von ***12*** Euro für 30 Stunden Arbeitszeit.

Das Bundesfinanzgericht stellt fest, dass in Hinblick auf den unterschiedlichen Aufgabenbereich der im Bereich der Verwaltung tätigen Mitarbeiterinnen und der sich daraus ergebenden unterschiedlichen Einstufung und Bezahlung eine nach objektiven Kriterien gebildete Gruppe vorliegt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Akten sowie dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

Die Gewährung der Vorteile aus der betrieblichen Kollektivversicherung gemäß § 26 Z 7a EStG ist ua. an die Voraussetzung geknüpft, dass der Arbeitgeber den Vorteil allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen seiner Arbeitnehmer gewährt.

Da feststeht, dass die Vorteile aus der betrieblichen Kollektivversicherung jedenfalls nicht allen Arbeitnehmern der bf. GmbH angeboten wurden, ist zu beurteilen, ob die Teilnahmeberechtigten als Gruppen von Arbeitnehmern im Sinne der in Rede stehenden Begünstigungsbestimmung angesehen werden kann. Strittig ist somit, ob die Bf. den Vorteil

aus der betrieblichen Kollektivversicherung „bestimmten Gruppen ihrer Arbeitnehmer“ gewährt hat.

Im gegenständlichen Fall umfasste der Kreis der Berechtigten zum Abschluss der betrieblichen Kollektivversicherung gemäß § 26 Z 7a EStG Angestellte mit einer zum Zeitpunkt der Gruppenbildung 3-jährigen Betriebszugehörigkeit, die besondere Verwendung im Bereich der Buchhaltung, des Zahlungsverkehrs und des Rechnungswesens sowie das Vertrauen der Geschäftsführung. Dieser Personenkreis gehört zur Großgruppe der Angestellten. Eine Differenzierung innerhalb dieser Großgruppe wurde **durch die Art der im Betrieb verrichteten Tätigkeit** begründet, indem als Auswahlkriterien für die Gruppenmitglieder – und somit als abgegrenzte Berufsgruppe – die Voraussetzung der Verwaltung (Büro) sowie die 3-jährige Betriebszugehörigkeit festgelegt wurde. Insoweit ist eine Anknüpfung an betriebliche Merkmale erkennbar, welche eine Differenzierung sachlich zu rechtfertigen vermag.

Betreffend das weitere seitens der Bf. ins Treffen geführte Differenzierungsmerkmal des persönlichen Vertrauens gegenüber einem Arbeitnehmer kann das Bundesfinanzgericht per se keine sachliche Rechtfertigung für eine Differenzierung erkennen. Während eine Differenzierung innerhalb einer Gruppe von Arbeitnehmern anhand objektiver Kriterien (z.B. nach einem anerkannten Stellenbewertungssystem) sachlich begründet und nachvollziehbar sein muss, ist das individuell seitens der Geschäftsführung festgelegte persönliche Vertrauen oder Misstrauen in einen Arbeitnehmer sowohl mangels Objektivierbarkeit als auch mangels Präzisierbarkeit als Abgrenzungsmerkmal zur Gruppenbildung geeignet.

Doch selbst wenn das Vertrauen der Geschäftsführung kein objektives Gruppendifferenzierungsmerkmal darstellt und damit als solches bei der Gruppenbildung nicht zu berücksichtigen ist, ist die unterschiedliche Vorgangsweise aus der seitens der Mitarbeiterinnen der Verwaltung ausgeübten Tätigkeit sachlich begründbar und nicht willkürlich. Während die als „vertrauenswürdig“ bezeichneten Mitarbeiterinnen mit verantwortungsvollen Agenden der Buchhaltung, des Zahlungsverkehrs und des Rechnungswesens betraut sind, hat die dritte Mitarbeiterin der Verwaltung, auf welche die mehr als dreijährige Betriebszugehörigkeit zutrifft, lediglich Sekretariatstätigkeiten über. Der unterschiedliche Tätigkeitsbereich der Mitarbeiterinnen der Verwaltung findet sowohl in der Einstufung als auch dem ausbezahlten Gehalt Niederschlag.

Damit steht fest, dass zwischen den Mitarbeiterinnen der Verwaltung eine sachlich begründete Differenzierung – einerseits durch die Beschäftigungsdauer und andererseits durch die Art der von ihnen im Betrieb verrichteten Tätigkeit - vorgenommen wurde.

Der Senat des Bundesfinanzgerichts kommt daher im Rahmen der Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass eine nach objektiven Kriterien gebildete Gruppe vorliegt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die betriebliche Kollektivversicherung ist gemäß § 18f Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) - ab dem Jahr 2016 gemäß § 93 Abs. 1 VAG 2016 - eine Gruppenrentenversicherung, die bestimmte Voraussetzungen erfüllt. So muss der Versicherungsvertrag von einem Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer auf der Grundlage einer Betriebsvereinbarung, eines Kollektivvertrages oder von Vereinbarungen zwischen dem Arbeitgeber und den einzelnen Arbeitnehmern, die nach einem Vertragsmuster unter Berücksichtigung des § 18 BPG zu gestalten sind, abgeschlossen werden.

Gemäß § 18 BPG hat der Arbeitgeber den arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz einzuhalten.

Aufgrund des Verweises auf § 18 BPG steht fest, dass der Arbeitgeber den Arbeitnehmern oder Arbeitnehmergruppen seines Betriebes eine ausgewogene, willkürliche und sachfremde Differenzierung ausschließende Beteiligung am System der betrieblichen Kollektivversicherung zu ermöglichen hat (Gleichbehandlungsgebot).

Der allgemeine arbeitsrechtliche Gleichbehandlungsgrundsatz bildet eine Grenze für eine Differenzierung zwischen verschiedenen Arbeitnehmern. Als allgemeine Regel verbietet er dem Arbeitgeber eine willkürliche, d. h. sachlich unbegründete Durchbrechung allgemeiner oder gruppenbezogener Regelungen zum Nachteil einzelner Arbeitnehmer. Die Gleichbehandlung muss innerhalb vergleichbarer Arbeitnehmergruppen sichergestellt sein. Arbeitnehmer, die sich in einer vergleichbaren Lage befinden, müssen auch gleich behandelt werden.

Für die Beachtung des Gleichbehandlungsgebotes gemäß § 18 Abs. 2 BPG ist es zwar nicht erforderlich, dass alle Mitarbeiter eines Unternehmens in die Leistungszusagen einbezogen werden müssen (vgl. VfGH 6.12.1994, B204/94), jedoch müssen im Falle einer Gruppenbildung sowohl bei der Einbeziehung in die Versorgung als auch bei deren konkreten Ausgestaltung sachliche, nicht willkürliche Differenzierungskriterien festgelegt werden (vgl. Felbinger, Betriebliche Altersvorsorge⁴ S 185f mit Verweis auf das Erkenntnis des VfGH).

In Hinblick auf die Frage, wann eine Differenzierung sachgerecht ist und wann nicht, ist mangels klarer gesetzlicher Regelungen die ständige Judikatur und Verwaltungspraxis in Verbindung mit der herrschenden Lehre für die Beurteilung heranzuziehen. Wie etwa im Erkenntnis des VfGH 28.5.2002, 96/14/0019, ausgeführt, setzt eine Begünstigung für eine bestimmte Gruppe von Arbeitnehmern voraus, dass *„die unterschiedliche Vorgangsweise aus der ausgeübten Tätigkeit sachlich begründbar und nicht willkürlich ist; die Gruppenmerkmale müssen betriebsbezogen sein, um eine unterschiedliche Behandlung zu rechtfertigen“* (VfGH 28.5.2002, 96/14/0019).

Als Gruppenbildungskriterien kommen, sofern diese im jeweiligen Einzelfall sachlich begründet sind, etwa die Beschäftigungsdauer, das Abstellen auf den Tätigkeitsbereich oder die Verwendungsgruppen, hierarchische Gesichtspunkte, die Höhe des Einkommens sowie festgelegte Stichtage in Betracht. Auch der Verantwortungsgrad für das Unternehmen kann für die Gruppenbildung herangezogen werden, wenn der Verantwortungsgrad anhand objektiver, nachvollziehbarer Kriterien (z.B. nach einem anerkannten Stellenbewertungssystem) präzisiert ist. Das Gruppenmerkmal ist nicht erfüllt, wenn willkürlich nur bestimmten Personen ein Vorteil gewährt wird.

Da der Kreis der Berechtigten zum Abschluss der betrieblichen Kollektivversicherung gemäß § 26 Z 7a EStG Angestellte mit einer im Zeitpunkt der Gruppenbildung 3-jährigen Betriebszugehörigkeit einerseits sowie der besondere Verwendung im Bereich der Buchhaltung, des Zahlungsverkehrs und des Rechnungswesens andererseits umfasst, wird in Hinblick auf den unterschiedlichen Aufgabenbereich der im Bereich der Verwaltung tätigen Mitarbeiterinnen das Gruppenmerkmal lediglich von ***5*** und ***6*** erfüllt.

Da der betriebliche Kollektivversicherungsvertrag dem BPG entspricht, sind die seitens der bf. Gesellschaft geleisteten Versicherungsprämien für die betriebliche Kollektivversicherung gemäß § 26 Z 7a EStG der beiden Mitarbeiterinnen ***5*** und ***6*** als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 2 lit. a EStG zu berücksichtigen.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Unter einer verdeckten Ausschüttung im abgabenrechtlichen Sinn versteht man alle nicht ohne Weiteres als Ausschüttung erkennbaren Zuwendungen einer Körperschaft an unmittelbar oder mittelbar beteiligte Personen, die zu einer Gewinnminderung bei der Körperschaft führen und die dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehenden Personen nicht gewährt werden. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist, dass die Vorteilszuwendung ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hat. Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln (vgl. VwGH 3.8.2000, 96/15/0159; 20.3.2014, 2011/15/0120).

Die Zuwendung eines Vorteils an den Anteilsinhaber kann dabei auch darin gelegen sein, dass eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person begünstigt ist (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0108; 25.2.2009, 2006/13/0111). Nahestehende Personen sind primär solche, die mit dem Anteilsinhaber persönlich (familiär, verwandtschaftlich oder freundschaftlich) verbunden sind. Aber auch in einem solchen Fall ist die verdeckte Ausschüttung im Allgemeinen dem jeweiligen Anteilsinhaber der die Vorteile gewährenden Körperschaft zuzurechnen (vgl. KStR 2013 Rz 593; Raab/Renner\ u Renner/Strimitzer/Vock, KStG26 § 8 Tz 144/1/1 f).

Neben der Erfüllung des objektiven Tatbildes (Bereicherung des Empfängers zulasten der Körperschaft) muss zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung auch ein subjektives Moment vorliegen, das heißt eine auf Vorteilsgewährung gerichtete Willensentscheidung, wobei sich die Absicht der Vorteilsgewährung auch schlüssig aus den Umständen des jeweiligen Falles ergeben kann (vgl. KStR 2013 Rz 607; Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock, KStG26 § 8 Tz 151, 159).

Infolge des Umstandes, dass zwischen den Mitarbeiterinnen der Verwaltung eine sachgerechte Differenzierung vorgenommen und somit eine nach objektiven Kriterien gebildete Gruppe vorliegt, kann auch nicht von einer ausschließlichen Vorteilszuwendung an die beiden Ehegattinnen der Geschäftsführung ausgegangen werden. Damit aber liegen die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 nicht vor.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Bundesfinanzgericht ist bei der Entscheidung der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen waren Tatfragen zu beurteilen, die nicht revisibel sind. Da somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, war die Revision für nicht zulässig zu erklären.

Wien, am 8. Jänner 2024