

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri in der Beschwerdesache der Firma Bf., Adr1, vertreten durch StB-GmbH, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 13. April 2012, betreffend
Haftung gem. § 82 EStG 1988 für die Einbehaltung und Abfuhr von Lohnsteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010, sowie
betreffend die Festsetzung des Dienstgeberbeitrages für die Jahre 2008, 2009 und 2010 und
betreffend die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für die Jahre 2008, 2009 und 2010

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 25a VwGG eine (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I) Gang des Verwaltungsverfahrens

Anlässlich einer Außenprüfung (AP) der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) traf der Prüfer u.a. folgende Feststellung (unter dem Punkt „Feststellungen – Pauschale Nachrechnung Finanz“ auf S. 2 des AP-Berichtes vom 13.04.2012):

Für den Geschäftsführer Herrn DN sei im Prüfungszeitraum (2008 – 2010) eine Unfallversicherung bezahlt worden, aus der er und seine Gattin begünstigt seien. Es habe in der Firma keine zusätzlichen Mitarbeiter gegeben, für die eine derartige Versicherung ebenfalls bezahlt worden wäre. Das für die Steuerfreiheit nach § 3 Abs. 1 Z 15a EStG geforderte Gruppenmerkmal sei somit nicht gegeben.

Entsprechend dieser Feststellung erhöhte der Prüfer die Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer (LSt), den Dienstgeberbeitrag (DB) und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2008, 2009 und 2010 um je 370,08 € (insgesamt daher um 1.110,24 €). Unter „Pauschaler Nachverrechnung“ berechnete der Prüfer auf Grund der besagten

Feststellung für den gesamten Prüfungszeitraum insgesamt 555,12 € an Lohnsteuer (je 185,04 € für die Jahre 2008, 2009 und 2010), 49,95 € an DB (je 16,65 € für die Jahre 2008, 2009 und 2010) sowie 3,99 € an DZ (je 1,33 € für die Jahre 2008, 2009 und 2010).

Das Finanzamt erließ in der Folge gem. § 82 EStG 1988 Haftungsbescheide für 2008, 2009 und 2010, in denen die Beschwerde führende GmbH (im Folgenden kurz: Bf.), zur Haftung für die angeführten Beträge an LSt herangezogen wurde. Für die genannten Jahre ergingen überdies Festsetzungsbescheide, in welchen u.a. die besagten Beträge an DB und DZ zur Vorschreibung kamen (Bescheide jeweils vom 13.04.2012).

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. Berufung (die nunmehr als Beschwerde zu qualifizieren ist) und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus (Eingabe vom 2.05.2012, beim Finanzamt eingelangt am 7.05.2012):

„.....gegen die, auf Grund der von uns als Dienstgeber für unseren Geschäftsführer Herrn DN bezahlten Unfallversicherung, erfolgte Vorschreibung in Höhe von insgesamt 555,12 € LSt, 49,95 € DB und EUR 3,99 € DZ, erheben wir mit folgender Begründung Berufung:

Wie der Prüfer richtig festgestellt hat, gibt es nur eine Person im Unternehmen, die diesen Versicherungsschutz genießt, dies hat aber sachliche und nicht in der Person gelegene Gründe:

Herr DN ist der einzige Dienstnehmer unseres Unternehmens, der für den Einkauf zuständig ist. Auf Grund seiner Dienstreisen zu unseren Lieferanten in das In- und Ausland, besteht im Vergleich zu den anderen Dienstnehmern, insbesondere auf der stark befahrenen Strecke nach Südtirol, ein erhöhtes Unfallrisiko, das den Dienstgeber veranlasst hat, für die Personengruppe "Einkäufer" eine zusätzliche Unfallversicherung abzuschließen.

In einem Unternehmen, insbesondere einem kleinen, wie dem unseren, kann eine im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15a "unterscheidbare Gruppe" von Mitarbeitern auch aus einer einzelnen Person bestehen. Auf das VwGH-Erkenntnis 96/14/0041 darf verwiesen werden. Dieser Fall ist in unserem Unternehmen gegeben.....“

Zur Berufung nahm der Außenprüfer mit Schreiben vom 18.05.2012 –zusammengefasst – wie folgt Stellung:

In der Schlussbesprechung sei erwähnt worden, dass der betroffene Mitarbeiter, der auch Geschäftsführer sei, für die Einkauf zuständig wäre.

Er (der Prüfer) sei der Ansicht, dass besonders bei Geschäftsführern (GF) ein genauer Maßstab bei Betrachtung des Gruppenmerkmals anzuwenden sei. Er habe deshalb alle Mitarbeiter die Außendienst leisten würden, in die Betrachtung mit einbezogen.

Er sei nicht von der Unterscheidung Einkäufer oder Verkäufer – leitender Angestellter (GF) ausgegangen, sondern habe den Außendienst insgesamt herangezogen. Die Fahrtätigkeit bzw. der Außendienst berge generell ein Unfallrisiko. Er sei zu Ansicht gelangt, dass der GF, der noch zusätzlich als einziger Einkäufer im Außendienst tätig sei, das Gruppenmerkmal des § 3 Abs. 1 Z 15a EStG nicht erfülle.

Auch nach dem EStG-Kommentar von Doralt seien unter „Gruppen von Arbeitnehmern“ nur solche zu verstehen, die nach betriebsbezogenen Merkmalen zusammengefasst werden könnten. Die unternehmensrechtliche Stellung (GF, Prokurist), soziale Merkmale („Arbeitnehmer mit Kindern“) das Lebensalter, oder das Erreichen bestimmter Leistungskriterien seien keine betriebsbezogenen Merkmale (Hinweis auf entsprechende Judikate des VwGH).

Die Gruppenmerkmale müssten betriebsbezogen sein und die Begünstigung müsse sich sachlich rechtfertigen lassen. Der VwGH verlange die sachliche Begründung der Differenzierung, die frei von Willkür sein müsse.

Die vom steuerlichen Vertreter zitierte VwGH-Entscheidung sei deshalb nicht anwendbar, weil in dieser Entscheidung nur über die Frage der Stellung als Prokurist oder leitender Angestellter zu anderen leitenden Angestellten abgesprochen worden sei.

Nach Ansicht des Prüfers sei die Gruppenbezeichnung „Einkäufer“ nur zum Zweck erfolgt, um die Sozialleistung an den GF rechtfertigen zu können. Sie stelle im Berufungsfall keine sachliche und betriebsbezogene Differenzierung dar: ansonsten müssten wegen der ähnlich großen Kilometerleistung und der damit verbundenen Unfallgefahr auch für alle übrigen Außendienstmitarbeiter entsprechende Versicherungen abgeschlossen werden.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt am 5.06.2012 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung (BVE) und begründete dies (auszugsweise) wie folgt:

„ImPrüfungszeitraum wurden lt. Prüfungsorgan Angestellte sowohl im Innen- als auch im Außendienst beschäftigt. Als Zukunftssicherungsmaßnahme wurde - für das mit dem Außendienst verbundene erhöhte Unfallrisiko - von der Arbeitgeberin (=GmbH) lediglich für den ebenfalls im Angestelltenverhältnis im Außendienst tätigen Geschäftsführer Herrn DN eine Unfallversicherung abgeschlossen und die anfallenden Prämien entsprechend den Bestimmungen des§ 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 steuerfrei belassen.

Begründet wurde dies im Rahmen der GPLA damit, dass der Geschäftsführer als einziger Einkäufer wegen seiner Dienstreisen zu Lieferanten im In- und Ausland, insbesondere auf einer bestimmten Fahrtstrecke, einem erhöhten Unfallrisiko gegenüber den übrigen Außendienstmitarbeitern ausgesetzt sei.

Darüber hinaus könne auch ein einziger Dienstnehmer als Gruppe im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 gelten.

Unter Gruppe von Arbeitnehmern im Sinne der zitierten Gesetzesstelle bzw. der hierzu ergangenen Rechtsprechung sind nur Großgruppen wie z.B. alle Arbeiter, alle Angestellten, alle Innendienst- oder alle Außendienstmitarbeiter zu verstehen.

Die Gruppenmerkmale müssen daher betriebsbezogen sein, dürfen nicht willkürlicher Natur sein und müssen gegenüber anderen (nicht begünstigten) Gruppen sachlich gerechtfertigt sein. Diese Voraussetzung ist aber bei einer weiteren Unterteilung der Gruppe Angestellte im Außendienst in einen Einkäufer (=Geschäftsführer DN) und mehreren Verkäufern (ohne besondere gesellschaftsrechtliche Stellung zum Unternehmen) nicht mehr erfüllt, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.“

Mit Eingabe vom 21.06.2012 (beim Finanzamt am 27.06.2012 eingelangt) stellte die Bf. einen Vorlageantrag, in welchem sie u.a. ergänzend ausführte:

„.....die Ausführungen (Anmerkung des erkennenden Gerichtes: gemeint sind die Ausführungen in der BVE-Begründung des Finanzamtes) sind hinsichtlich der Feststellung, dass die Rechtsprechung nur Großgruppen als Gruppe gem. § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 anerkenne, aber keine Einzelperson, unrichtig.

Wir weisenauf das VwGH-Erkenntnis 96/14/0041 hin.

Unser Geschäftsführer ist der einzige Arbeitnehmer in unserem Unternehmen, der den Einkauf durchführt, einer Tätigkeit, die mit seiner Geschäftsführungstätigkeit nichts zu tun hat. Nur diesbezüglich ist er versichert.

Einen einzelnen Arbeitnehmer wegen der Tatsache seiner Alleintätigkeit nicht als Gruppe anzuerkennen würde im Übrigen kleine Unternehmer in unzulässiger Weise schlechter stellen als große.....“

II. Über die Beschwerde wurde erwogen

1. Streitpunkt

Im Beschwerdefall ist strittig, ob die von der Bf. als Arbeitgeberin für ihren Arbeitnehmer und GF DN in den Jahren 2008 bis 2010 bezahlten Beiträge für eine Unfallversicherung als begünstigte Zuwendung für die Zukunftssicherung gem. § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können oder steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen.

Das Finanzamt verneint das Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit im Sinne der besagten gesetzlichen Bestimmung, weil der einzige Begünstigte keine „Gruppe von Arbeitnehmern“ im Sinne des Gesetzes darstellen würde. Die Merkmale, durch die eine „Gruppe“ im genannten Sinne definiert werde, müssten betriebsbezogen und sachlich begründet, somit frei von Willkür sein. Die Begünstigung einer Gruppe müsse gegenüber den übrigen – nicht begünstigten – Gruppen von Arbeitnehmern sachlich gerechtfertigt sein. Dies treffe bei der vorgenommenen Unterteilung der Arbeitnehmer im Außendienst in einen Einkäufer (den einzigen begünstigten Arbeitnehmer, der auch GF der Beschwerde führenden GmbH ist) und die übrigen Arbeitnehmer im Außendienst, die als Verkäufer (ohne besondere gesellschaftsrechtliche Stellung) tätig sind, nicht zu.

Die Bf. argumentiert, dass der begünstigte Dienstnehmer (und GF der Bf.) als einziger Einkäufer im Unternehmen auf Grund seiner Dienstreisen im In- und Ausland gegenüber den übrigen Dienstnehmern einem erhöhten Unfallrisiko ausgesetzt sei. Dies habe die Bf. veranlasst, für die Gruppe „Einkäufer“ eine zusätzliche Unfallversicherung abzuschließen. Dass dieser Dienstnehmers auch GF der Bf. sei, habe damit nichts zu tun. Laut Erkenntnis des VwGH Zl. 96/14/0041 könne auch eine einzelne Person eine „Gruppe“ iSd § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 darstellen.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus den obigen Ausführungen unter Punkt I.

3. Rechtsgrundlage und rechtliche Würdigung

Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 in der für die beschwerdegegenständlichen Jahre geltenden Fassung lautet:

„(1) *Von der Einkommensteuer sind befreit:*

15. a) Zuwendungen des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer, soweit diese Zuwendungen an alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen seiner Arbeitnehmer geleistet werden oder dem Betriebsratsfonds zufließen und für den einzelnen Arbeitnehmer 300 Euro jährlich nicht übersteigen.....“

Begünstigt sein können nach der besagten gesetzlichen Bestimmung daher „alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern“. Der gleichen Beschreibung bedient sich der Gesetzgeber auch noch in § 3 Abs. 1 Z 13, § 3 Abs. 1 Z 15b, § 3 Abs. 1 Z 15c sowie in § 68 Abs. 4 und 5 jeweils unter Z 7 .

Es besteht kein Grund anzunehmen, der Gesetzgeber habe dieser Begriffsbestimmung, wo immer er sie verwendet, eine unterschiedliche Bedeutung beigemessen (Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 3 Tz 20.1).

Strittig ist im Beschwerdefall, ob für die Zahlung einer Unfallversicherung durch die Bf. zu Gunsten eines einzigen Arbeitnehmers, der im Prüfungszeitraum als Außendienstmitarbeiter im Einkauf tätig war und darüber hinaus die Geschäftsführung der Bf. inne hatte, das Gruppenmerkmal im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmung gegeben ist. Mit anderen Worten: ob diese Aufwendungen als Zuwendung für die Zukunftssicherung gem. § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 steuerfrei behandelt werden können oder ob dies mangels Vorliegens des besagten Gruppenmerkmals nicht möglich ist, diese Zahlungen daher den Lohnabgaben unterliegen.

Nach Literatur und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) müssen die, für die Abgrenzung der nach der besagten Gesetzesbestimmung begünstigten „bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern“, herangezogenen Merkmale bestimmte Kriterien erfüllen:

Die Abgrenzung der begünstigten Gruppe(n) von den übrigen (nicht begünstigten) muss **sachlich begründet** sein, das heißt sie darf nicht unsachlich und muss frei von Willkür sein; die Begünstigung der Gruppe muss sich gegenüber anderen (nichtbegünstigten) Gruppen sachlich rechtfertigen lassen. **Eine weitere Differenzierung innerhalb derselben Gruppe muss ebenfalls sachlich begründbar sein.**

Die Abgrenzung der Gruppe(n) muss nach der Art der im Betrieb verrichteten Tätigkeit somit **betriebsbezogen** erfolgen und die **unterschiedliche Vorgangsweise rechtfertigen**. Nicht betriebsbezogen sind nach der Rechtsprechung Abgrenzungen nach der unternehmensrechtlichen Stellung (GF, Prokuristen), nach sozialen Merkmalen (z.B. „Arbeitnehmer mit Kindern“, Familienstand) nach Altersgruppen, nach dem Angehörigenverhältnis zum Arbeitgeber oder nach nicht tätigkeitsbezogenen Leistungskriterien (siehe Hofstätter/Reichel a.a.O., Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [D/K/M/Z], EStG¹¹, § 3 Tz 69 – 73 und die dort zitierte Judikatur des VwGH und des UFS sowie VwGH 96/14/0040 und 96/14/0041 jeweils vom 28.05.2002).

Nach VwGH 3003/80 vom 5.05.1982 dürfen die Gruppenmerkmale keine individuelle Vorteile zur Folge haben, sie müssen somit eine individuelle Vorgangsweise ausschließen. Der Umstand, dass die Anzahl der Gruppenmitglieder sehr klein ist und u.U. auch nur eine Person erfasst ist für die Begünstigung unschädlich, wenn die Gruppenabgrenzung sachlich begründet ist und lediglich nach betrieblich bedingten Merkmalen erfolgt (siehe Hofstätter/Reichel a.a.O. sowie D/K/M/Z a.a.O., Tz 73).

Das Argument der Bf., dass die strittige steuerliche Begünstigung allenfalls auch einem einzigen Begünstigten zukommen kann, weil dieser die nach sachlichen und betriebsbezogenen Gesichtspunkten definierten Gruppenmerkmale als einziger erfüllt, ist demnach zutreffend.

Es bleibt aber zu prüfen, ob die angewendeten Merkmale für die Bildung einer „Gruppe von Arbeitnehmern“ im Sinne der besagten gesetzlichen Bestimmung im Beschwerdefall tatsächlich sachlich begründet und frei von Willkür sind. Insbesondere ist die sachliche Begründung für die Differenzierung innerhalb der Gruppe der Außendienstmitarbeiter danach, ob sie im Einkauf oder im Verkauf tätig sind, einer näheren Untersuchung zu unterziehen.

Im Beschwerdefall begründet die Bf. die Zahlung einer Unfallversicherung für einen einzigen Arbeitnehmer - der (auch) als GF für die Bf. tätig war - damit, dass dieser als einziger Dienstnehmer für den Einkauf zuständig gewesen sei. Auf Grund dessen habe er viele Dienstreisen im In- und Ausland unternehmen müssen was den Arbeitgeber (die Bf.) auf Grund des erhöhten Unfallrisikos veranlasst habe, für die „Gruppe Einkäufer“ eine zusätzliche Unfallversicherung abzuschließen.

Nach der unwidersprochen gebliebenen Feststellung der AP gab es im Unternehmen der Bf. mehrere Arbeitnehmer die im Außendienst tätig waren und die daher ebenfalls häufig dienstlich auf Reisen waren, somit gleichermaßen eine Fahrtätigkeit ausübten. Der Tätigkeitsbereich dieser Arbeitnehmer umfasste – im Gegensatz zu jenem Arbeitnehmer, dem die strittige Zuwendung der Bf. zukam – allerdings nicht den Einkauf, sondern ausschließlich den Verkauf.

Zu prüfen ist daher, ob die weitere, von der Bf. vorgenommene Differenzierung innerhalb der Gruppe der im Außendienst tätigen Dienstnehmer in solche, die im Einkauf tätig sind und solche die im Verkauf tätig sind, ein sachlich gerechtfertigtes Abgrenzungsmerkmal für die Bildung einer „Gruppe von Arbeitnehmern“ im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 darstellt. Die Bf. begründete die dem für den Einkauf zuständigen Arbeitnehmer zugekommene Begünstigung mit dessen „erhöhten Unfallrisiko“ auf Grund seiner häufigen Dienstreisen und der damit verbundenen Fahrtätigkeit. Einem derartigen Unfallrisiko sind aber naturgemäß alle Außendienstmitarbeitern ausgesetzt, die sich auf Grund ihres Aufgabenbereiches häufig mit dem PKW auf Dienstreisen befinden und zwar unabhängig davon, ob sie im Einkauf oder im Verkauf tätig sind. Für das BFG stellt daher die von der Bf. vorgenommene Unterscheidung bei der Bildung von „Gruppen“ begünstigter Arbeitnehmer iSd § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 keine sachlich begründete Differenzierung

dar, wie sie nach Literatur und ständiger Rechtsprechung gefordert werden (siehe die obigen Zitate aus der Literatur und der dazu ergangenen Judikatur).

Der Beschwerde konnte aus diesen Gründen kein Erfolg beschieden sein.

3. Unzulässigkeit einer Revision

Auf Grund der oben unter Punkt II.3 zitierten Literatur und der darin angeführten sowie der darüber hinaus oben zitierten einheitliche Rechtsprechung des VwGH und des UFS ist die Frage, nach welchen Kriterien begünstigte "Gruppen von Arbeitnehmern" im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15a EStG 1988 gebildet bzw. abgegrenzt werden können ausreichend geklärt. Das gegenständliche Erkenntnis weicht von dieser Rechtsprechung nicht ab.

Diese Entscheidung ist somit nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Gegen dieses Erkenntnis ist daher gemäß § 25a Verwaltungsgerichtshofgesetz 1985 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine (ordentliche) Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. März 2015