



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 10

GZ. RV/0249-G/08

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Herrn X in XY, vertreten durch Sivec Renate, Steuerberater, 2301 Groß-Enzersdorf, Schloßhoferstr. 4, vom 4. März 2008, gerichtet gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Gänserndorf vom 22. Jänner 2008 betreffend den Zeitraum 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber fand für die Jahre 2004 bis 2006 eine Außenprüfung gemäß den §§ 147 BAO i.V. mit [§ 86 EStG 1988](#) statt, wobei vom Prüfer festgestellt worden ist, dass der Pensionskassenvertrag mit der Gattin des Berufungswerbers einem Fremdvergleich nicht stand hält. Diese Zahlungen für die Ehegattin an die Pensionskasse wurden daher den Lohnabgaben unterworfen.

In seinem Prüfungsbericht führte er aus:

Pensionskassenvertrag Frau Name.

Zeitlicher Geltungsbereich: Beginn mit 1.1.1997 auf unbestimmte Zeit.

Einbeziehung von Dienstnehmern in die Pensionskasse gem. § 2 (1) des genannten Vertrages:

Der Arbeitgeber erklärt sich bereit, für die Arbeitnehmer, welche zum Stichtag 1.10.1987 bei ihm beschäftigt waren und es weiterhin sind, als Ergänzung zu den Leistungen der

Sozialversicherung eine zusätzliche Versorgung durch Einbeziehung des Arbeitnehmers in eine überbetriebliche Pensionskasse zu schaffen. Der Arbeitgeber schließt zu diesem Zweck mit der Pensionskasse einen Pensionskassenvertrag ab, der die Umsetzung der in dieser Vereinbarung getroffenen Regelung sicherstellt.

Lt. Auskunft der NÖGKK war Fr. Name ab 30.9.1987 (damals 10 h/Wo) als einzige Dienstnehmerin bei Dr. Familienname beschäftigt. Weitere Dienstnehmerinnen wurden im März bzw. Mai 1988 eingestellt.

Auf Grund der Vertragsgestaltung, in welcher alle Dienstnehmer zum 1.1.1987 als Begünstigte genannt werden, ist somit klar definiert, dass nur die Gattin des Dienstgebers als Empfängerin in Frage kommt. Die Differenzierung der Dienstnehmer für die Bezahlung von Pensionskassenbeiträgen darf hinsichtlich des OB und des WIE der Einbeziehung von Arbeitnehmern nicht nach willkürlichen und sachfremden Differenzierungskriterien fallen. Da die Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht Stand hält, sind die Zahlungen für die Ehegattin an die Pensionskasse den Lohnabgaben zu unterziehen.

Das Finanzamt schloss sich der Auffassung des Prüfers an und nahm den Berufungsverwerber mit den im Spruch genannten (Sammel-) Bescheiden als gemäß [§ 82 EStG 1988](#) haftenden Arbeitgeber bzw. als Abgabenschuldner in Anspruch.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wurde Folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt führt im Prüfungsbericht an: die Differenzierung der Dienstnehmer für die Bezahlung von Pensionskassenbeträgen darf hinsichtlich des ob und wie der Einbeziehung von Arbeitnehmern nicht nach willkürlichen und sachfremden Differenzierungskriterien fallen. Die Lohnsteuerrichtlinien RZ 756 a führen jedoch aus - Die Bestimmungen des [§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988](#) (keine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit) sind anzuwenden, wenn Beiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes gezahlt werden. Die Nichterfüllung des arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgebotes schlägt nicht auf die Steuerfreiheit der geleisteten Beträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes durch. Aus diesem Grund sind die bezahlten Beiträge nicht der Lohnsteuer und dem Dienstgeberbeitrag zu unterziehen.

Mit Bericht vom 2. Mai 2008 legte das Finanzamt Gänserndorf Mistelbach die Berufung aus verwaltungsökonomischen Gründen, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 Einkommensteuergesetz (EStG) sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis.

Als Vorteil aus dem bestehenden Dienstverhältnis kommt alles in Betracht, was im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer zufließt.

Arbeitslohn liegt auch vor, wenn an Stelle des zu zahlenden Arbeitslohnes, auf die ein arbeitsrechtlicher Anspruch besteht, dem Arbeitnehmer andere Vorteile zukommen. Dies können Geldleistungen oder geldwerte Vorteile (Sachbezüge) sein.

Arbeitslohn gilt gem. [§ 19 Abs. 1 EStG 1988](#) als zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer rechtlich und wirtschaftlich die Verfügungsmacht erhält. Gemäß dem Zuflussprinzip des § 19 EStG kommt es weder auf Entstehung noch Fälligkeit des Anspruchs an. Entscheidend ist, ob Geld oder geldwerte Vorteile in die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen übergehen oder die Verwirklichung eines Anspruchs derart nahe gerückt oder gesichert ist, dass sie wirtschaftlich dem tatsächlichen Eingang der Leistung, auf welche der Anspruch gerichtet ist, gleichzustellen ist und der Empfänger somit über die Einnahme wirtschaftlich disponieren kann.

Dies ist bei Bezahlung, Gutschrift auf ein Bankkonto bzw. Empfang des geldwerten Vorteils bei Sachbezügen der Fall, also dann, wenn der Leistungserfolg eintritt oder vom Leistungsempfänger ohne weiteres Zutun des Leistungserbringens herbeigeführt werden kann, weiters auch dann, wenn der Steuerpflichtige über einen Anspruch verfügt und ihm aufgrund dieser Verfügung Einnahmen zufließen. Verfügen kann der Dienstnehmer über Bezugsansprüche, die bereits entstanden, aber noch nicht fällig sind, des weiteren auch über solche, die erst in der Zukunft entstehen, also insbesondere erst aufgrund zukünftiger Dienstleistungen anfallen. Diesfalls liegt eine Vorausverfügung vor (vgl. VwGH [91/14/0076](#)).

Gemäß [§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988](#) in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Beiträge, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer an Pensionskassen im Sinn des Pensionskassengesetzes, an ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung, leistet ...

Beiträge des Arbeitgebers liegen dann vor, wenn sie im Zeitpunkt der Zahlung an die Pensionskasse nicht als Lohnbestandteil des Arbeitnehmers, sondern vom Arbeitgeber getragen werden. Zahlt der Arbeitgeber Beiträge in die Pensionskasse ein, ist daher zu prüfen,

ob sie wirtschaftlich zu Lasten des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers gehen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 145 zu § 26).

Strittig ist im vorliegenden Fall somit, ob die Beiträge, die der Berufungswerber für seine Ehegattin an die Pensionskasse entrichtet hat, nicht steuerbare Leistungen am Sinne des [§ 26 Z 7 lit. a EStG 1988](#) sind oder als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit dem Lohnsteuerabzug (DB,DZ) unterliegen.

Die Ehegattin ist seit 30. September 1987 bei ihrem Ehegatten (damals 10 h/Wo) beschäftigt. Weitere Dienstnehmerinnen wurden lt. Auskunft der NÖGKK im März bzw. Mai 1988 eingestellt. Mit 1. Jänner 1997 wurde eine Einzelvereinbarung mit der Ehegattin abgeschlossen, in der unter I „Allgemeine Bestimmungen“ Folgendes ausgeführt ist:

§ 1 Zeitlicher Geltungsbereich

Diese Vereinbarung beginnt mit 1.1.1997 und ist auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.

§ 2 Einbeziehung in die Pensionskasse

Der Arbeitgeber erklärt sich bereit, für die Arbeitnehmer, welche zum Stichtag 1.10.1987 bei ihm beschäftigt waren und es weiterhin sind, als Ergänzung zu den Leistungen der Sozialversicherung eine zusätzliche Versorgung durch Einbeziehung des Arbeitnehmers in eine überbetriebliche Pensionskasse zu schaffen. Der Arbeitgeber schließt zu diesem Zweck mit der Pensionskasse einen Pensionskassenvertrag ab, der die Umsetzung der in dieser Vereinbarung getroffenen Regelung sicherstellt.

Der Beitrags- und Leistungsberechnung ist der jeweils gültige und genehmigte Geschäftsplan zugrunde zu legen.

Liegen Leistungen an bzw. für Angehörige im Sinne des [§ 25 BAQ](#) vor - was unstrittigerweise im gegenständlichen Fall bei den Zahlungen an die Pensionskasse für die Ehegattin der Fall ist, ist diese betriebliche Veranlassung im Besonderen zu prüfen.

Da es bei Angehörigenvereinbarungen am - zwischen Fremden üblicherweise bestehenden - Interessengegensatz (= Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners) fehlt und die Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich besteht, hat der VwGH in ständiger Judikatur (siehe u.a. das Erkenntnis vom 22.2.2000, 99/14/0082) allgemeine Kriterien für deren Anerkennung festgelegt.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können somit vertragliche Vereinbarungen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung

zulassen, zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 4.6.2003, 2001/13/0300). Damit die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen gegeben ist, müssen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes stets alle drei Voraussetzungen erfüllt sein.

Der Vertrag muss für Dritte erkennbar werden. In der G+V-Rechnung wurden die Beträge lediglich als Pensionskassenbeiträge (ohne Namensanführung) angeführt.

Im gegenständlichen Fall liegt laut Aktenlage eine Einzelvereinbarung für Frau Name vor.

Maßgebend für die Prüfung, ob die betreffende Vereinbarung dem Fremdvergleich standhält, ist die im Wirtschaftsleben allgemein geübte Praxis, nicht hingegen, ob in einem konkreten Fall eine Person den Vertrag gleichen Inhaltes auch mit einem fremden Dritten geschlossen hätte.

Im gegenständlichen Fall ist diese Vereinbarung nur mit der Ehegattin abgeschlossen worden und nur für sie ist der Beschäftigungsstichtag mit 1. Oktober 1987 gewählt worden, weil zu diesem Zeitpunkt keine anderen Dienstnehmer beschäftigt gewesen sind.

Da diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht Stand hält, hat das Finanzamt zu Recht die Zahlungen (für die Ehegattin) an die Pensionskasse der Lohnbesteuerung unterworfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 20. November 2012