

GZ. RV/1784-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Karl Schwarz Steuerberatung GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Haftung des Arbeitgebers gemäß § 82 EStG 1988 über den Prüfungszeitraum 1998 - 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungserwerberin durchgeführten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Firma mit drei Dienstnehmern einen Pensionsvertrag abgeschlossen hatte, wobei gleichzeitig vereinbart wurde, dass die betreffenden Dienstnehmer hiefür unwiderruflich auf einen Teil des Jahresbruttolohns verzichten und statt

dessen der Arbeitgeber die Pensionskassenbeiträge leiste. Seitens der Lohnsteuerprüfung wurde dieser Verzicht als Verfügung über bereits zustehende Einkommensteile gewertet und die Bezugteile mit Haftungs- und Abgabenbescheid nachversteuert, da von der Arbeitgeberin keine Lohnabgaben hiefür einbehalten und abgeführt wurden.

Gegen die Nachversteuerung wurde Berufung eingebracht, die im Wesentlichen, unter Zitierung verschiedener Literaturmeinungen (Shubshizky/Marschner, ÖStZ 1998, 464, Gassner, SWK 1998, S 675, Ludwig, RdW 1998, 768), folgendermaßen begründet wurde: Die Rechtsauffassung der Behörde beruhe offensichtlich auf einer Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen, die jedoch jeder gesetzlichen Grundlage entbehre. Vor allem widerspreche sie dem maßgeblichen Zuflussprinzip. Ein Zufluss sei nur im Fall einer (Voraus-)Verfügung in Zusammenhang mit einer Bezugsverwendung gegeben. Eine Bezugsänderung, bei der die Bezugsabrede mit Wirkung für die Zukunft verändert wird, sei keine Bezugsverwendung. Eine Vorausverfügung könne auch in (falsch verstandener) wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht unterstellt werden, da durch deren Anwendung nicht die von der Rechtsordnung garantierte Gestaltungs- und Vertragsfreiheit außer Kraft gesetzt werden dürfe. Es dürfe auch keinen Unterschied machen, ob sich der Arbeitnehmer bereits bei Abschluss des Arbeitsvertrages oder erst im Rahmen eines bereits bestehenden Dienstverhältnisses für ein bestimmtes VorsorgemodeLL entscheide.

Zu beachten sei auch, dass auch bei Arbeitgeberbeiträgen an Pensionskassen grundsätzlich Einnahmen des Arbeitnehmers vorlägen, wenn nicht die Ausnahmeregelung des § 26 Z 7 lit.a EStG 1988 ausdrücklich vorsehe, dass diese nicht steuerbar seien. Diese Vorschrift knüpfe erkennbar an die vom Betriebspensionsrecht getroffene Unterscheidung zwischen Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträgen an. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise rechtfertige auch ein Abweichen von dieser Anknüpfung nicht. Es schließe daher schon die Vereinbarung mit der Pensionskasse, dass es sich um Arbeitgeberbeiträge handle, einen steuerpflichtigen Zufluss aus. Aber auch ohne formale Anknüpfung an den Pensionskassenvertrag ergebe sich nichts anderes. Nach dem Verständnis der Begriffe seien jene Beiträge Arbeitgeberbeiträge, die als solche zwischen den Parteien vereinbart seien. Lege man der Unterscheidung jedoch eine wirtschaftliche Betrachtung zugrunde, so könne auch für den Fall, dass getrennt von der Verpflichtung des Arbeitgebers zur Leistung von Pensionskassenbeiträgen eine entsprechende Entgeltreduktion vereinbart wird, nur von Arbeitgeberbeiträgen ausgegangen werden.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung hielt die Berufungswerberin in einem Vorlageantrag das bisherige Begehren weiterhin aufrecht.

Über die Berufung wurde erwogen:

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, an Unterstützungskassen oder an Privatstiftungen im Sinn des § 4 Abs. 11 leistet.*

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Beiträge, die die Berufungswerberin für die drei Dienstnehmer an die Pensionskasse entrichtet, nicht steuerbare Leistungen im Sinn dieser Gesetzesbestimmung sind oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die zu versteuern sind. Die Dienstnehmer haben im betreffenden Ausmaß unwiderruflich auf einen Teil ihres Jahresbruttolohnes verzichtet.

Beiträge des Arbeitgebers liegen dann vor, wenn sie im Zeitpunkt der Zahlung an die Pensionskasse nicht als Lohnbestandteil des Arbeitnehmers anzusehen sind, sie also wirtschaftlich nicht vom Arbeitnehmer, 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).

Zu Beginn eines Dienstverhältnisses werden die vertraglichen Rahmenbedingungen unter anderem auch hinsichtlich der Entlohnung festgelegt und es unterliegt grundsätzlich der Vertragsgestaltung zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, in welcher Form und welchem Ausmaß die Entlohnung zu erfolgen hat. Nach Abschluss des Dienstvertrages hat der Dienstnehmer für die Gültigkeitsdauer dieses Dienstvertrages einen Rechtsanspruch auf die dort festgesetzte Entlohnung. Verzichtet nun, wie im vorliegenden Fall, ein Arbeitnehmer auf Bezüge, auf die er einen Rechtsanspruch hat, zugunsten einer anderen Verwendung, so verfügt er damit über ihm zustehende Einkommensbestandteile, die Verwendung dieser Einkommensbestandteile geht wirtschaftlich zu seinen Lasten.

Dies gilt nicht nur für Ansprüche aus der Vergangenheit, sondern in gleicher Weise auch dann, wenn der Verzicht Bezüge für zukünftige Zeiträume betrifft, auf die ein vertraglicher Anspruch besteht. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liegt hier eine Vorausverfügung des Dienstnehmers vor. Dass im vorliegenden Fall der Verzicht den bereits vertraglich festgelegten Arbeitslohnes betroffen hat, steht außer Streit.

Die Berufungswerberin bestreitet nicht diese grundsätzlichen Sachverhaltsfeststellungen, sondern sie vermeint lediglich, im Wesentlichen gestützt auf verschiedene kritische Literaturmeinungen, dass eine Auslegung der maßgeblichen Gesetzesstelle in der hier geschilderten Form dem Gesetz zuwiderlaufe.

Den Ausführungen der Berufungswerberin, die letztlich eine (Voraus-)Verfügung der Dienstnehmer in Frage stellen, ist jedoch auch aus nachstehenden Gründen nicht zu folgen:

Die Feststellungen der Lohnsteuerprüfung sowie die obigen Ausführungen entsprechen einer vom Bundesministerium für Finanzen im Erlass vom 21.4.1998, Z 07 0707/1-IV/7/98, festgehaltenen Rechtsansicht. Mit Steuerreformgesetz 2000 hat der Gesetzgeber dieser Rechtsansicht im Wesentlichen Rechnung getragen, indem er der hier maßgeblichen Gesetzesstelle folgenden Satz angefügt hat: *Keine Beiträge des Arbeitgebers, sondern solche des Arbeitnehmers liegen vor, wenn sie ganz oder teilweise an Stelle des bisher gezahlten Arbeitslohnes oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils ein Anspruch besteht, geleistet werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 sieht dies vor.* In der Regierungsvorlage zur Steuerreform 2000 wird festgestellt, dass mit dieser Gesetzesänderung eine *Klarstellung* erfolgen sollte, dass es sich bei Umwidmung von Gehaltsbestandteilen in Pensionszusagen weiterhin um Vorteile aus dem Dienstverhältnis und bei Umwidmung von Gehaltsbestandteilen in Pensionskassenbeiträge um Arbeitnehmerbeiträge handle. Dies zeigt unzweifelhaft, dass die zuvor geschilderte Gesetzesauslegung auch in Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers steht.

Die Nachversteuerung der Beiträge im Zuge der Lohnsteuerprüfung erfolgte daher zu Recht.

Linz, 18. Februar 2004