

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 8. November 1999 der Bw., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 1030 Wien, Erdbergstraße 200, gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid vom 8. Oktober 1999 des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 1996 bis 31. Dezember 1998 wie folgt entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen und der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

	laut Bescheid		laut Berufungsentscheidung	
	ATS	€	ATS	€
Lohnsteuer Abfuhrdifferenzen	16.887,00	1.227,23	16.887,00	1.227,23
Lohnsteuer Fehlberechnungen	187.561,00	13.630,59	228.201,00	16.584,01
Dienstgeberbeitrag	32.672,00	2.374,37	32.672,00	2.374,37
Zuschlag zum DB	2.744,00	199,41	2.744,00	199,41

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer bei der Berufungswerberin (Bw.) durchgeföhrten Lohnsteuerprüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bw. mit dem Betriebsrat mit Datum 23. Dezember 1997

eine Betriebsvereinbarung über den Beitritt der Bw. zur Winterthur Pensionskassen AG abgeschlossen hatte. Nach § 2 Abs. 3 dieser Betriebsvereinbarung erfolgt die Teilnahme an der Pensionskasse ausschließlich auf Basis einer freiwilligen Erklärung über den Verzicht von Bezugsbestandteilen der einzelnen Arbeitnehmer. Im Sinne dieser Betriebsvereinbarung unterzeichneten einzelne Arbeitnehmer Verzichtserklärungen, womit sie unwiderruflich auf einen ausdrücklich festgesetzten Betrag des ihnen monatlich gebührenden Bruttobezuges verzichteten. Statt dessen leistete die Bw. die entsprechenden Beträge als fixen Arbeitgeberbeitrag an die Pensionskasse. Seitens der Finanzamtes wurde dieser Verzicht als Verfügung über bereits zustehende Einkommensteile gewertet und - da von der Bw. hiefür im Kalenderjahr 1998 keine lohnabhängigen Abgaben einbehalten und abgeführt worden waren - die Bezugteile mit Haftungs- und Abgabenbescheid nachversteuert. Hiebei wurden jedoch im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien Tz 83 je Dienstnehmer ATS 4.000,00 nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 steuerfrei belassen.

Gegen die Nachversteuerung wurde Berufung eingebracht, die im Wesentlichen sinngemäß damit begründet wurde, dass die Rechtsauffassung der Behörde auf einer rechtswidrigen Erlassmeinung des Bundesministeriums für Finanzen beruhe. Vor allem widerspreche diese dem maßgeblichen Zuflussprinzip. Die Verzichtserklärungen haben dazu geführt, dass kein Bezugsanspruch mehr bestehe, weshalb von Arbeitgeberbeiträgen im Sinne des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 ausgegangen werden müsse.

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 Bw. für ihre Dienstnehmer an die Pensionskasse entrichtete, 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 Bw. bestreitet nicht diese grundsätzlichen Sachverhaltsfeststellungen, sondern sie vermeint lediglich, dass eine Auslegung der maßgeblichen Gesetzesstelle in der hier geschilderten Form dem Gesetz zuwiderlaufe.

Den Ausführungen der Bw. 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. April 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 dem ersten Halbsatz 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.

Eine Überprüfung, ob der Kollektivvertrag eine "Öffnungsklausel" enthält, konnte für die im Kalenderjahr 1998 geleisteten Prämien entfallen, da die diesbezügliche Gesetzesänderung erst mit 15. Juli 1999 in Kraft trat.

Was nunmehr die Vorgangsweise des Finanzamtes betrifft, bei der Neuberechnung der Lohnsteuer je Dienstnehmer ATS 4.000,00 nach § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 steuerfrei zu belassen, so ist hiezu Folgendes festzustellen:

Nach vorgenannter Gesetzesstelle sind 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 ATS 4.000,00 nicht übersteigen von der Einkommensteuer befreit. Unter Aufwendungen für die Zukunftssicherung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 15 lit. a EStG 1988 sind demnach Ausgaben des Arbeitgebers zu verstehen. Wie aber bereits zuvor dargestellt, handelt es sich bei den fraglichen Beiträgen um Einkommensverwendung durch die jeweiligen Arbeitnehmer, also Arbeitnehmerbeiträge, und somit um keine Zuwendungen des Arbeitgebers, womit eine Steuerbefreiung nach genannter Gesetzesstelle nicht in Betracht kommt.

Aus der Nachversteuerung der durch das Finanzamt steuerfrei belassenen ATS 4.000,00 pro Arbeitnehmer resultiert eine Nachforderung von € 2.953,42 (ATS 40.640,00). Dieser Betrag errechnet sich wie folgt:

Dienstnehmer	Arbeitnehmer Jahresbeitrag	Steuersatz in %	Lohnsteuernach- forderung laut Bescheid	Lohnsteuernach- forderung laut Berufungs- entscheidung	Differenz
Ack	7.039,00	32	972,00	2.252,00	1.280,00
Alb	4.200,00	32	64,00	1.344,00	1.280,00
Bre	28.150,00	42	10.143,00	11.823,00	1.680,00
Cze	7.039,00	50	1.520,00	3.520,00	2.000,00
DoH	56.300,00	50	26.150,00	28.150,00	2.000,00
DoS	14.075,00	42	4.232,00	5.912,00	1.680,00
Eim	32.000,00	32	8.960,00	10.240,00	1.280,00
Eis	7.039,00	42	1.276,00	2.956,00	1.680,00
For	30.000,00	32	8.320,00	9.600,00	1.280,00
Her	42.225,00	42	16.055,00	17.735,00	1.680,00
Krej	7.039,00	42	1.276,00	2.956,00	1.680,00
Kres	4.200,00	32	64,00	1.344,00	1.280,00
Kri	4.224,00	42	94,00	1.774,00	1.680,00
Law	4.200,00	32	64,00	1.344,00	1.280,00
Len	7.039,00	32	972,00	2.252,00	1.280,00
Loe	28.150,00	42	10.143,00	11.823,00	1.680,00
May	35.189,00	42	13.099,00	14.779,00	1.680,00
Pan	14.000,00	32	3.200,00	4.480,00	1.280,00
Pec	14.000,00	42	4.200,00	5.880,00	1.680,00
Pri	42.225,00	42	16.055,00	17.735,00	1.680,00
Ru	14.075,00	42	4.232,00	5.912,00	1.680,00
Sch	7.039,00	32	972,00	2.252,00	1.280,00
Sec	7.039,00	42	1.276,00	2.956,00	1.680,00
Slj	7.000,00	32	960,00	2.240,00	1.280,00
Tic	42.225,00	50	19.113,00	21.113,00	2.000,00
Wal	7.039,00	42	1.276,00	2.956,00	1.680,00
Summen in ATS	!Syntaxfehler,)		!Syntaxfehler,)	!Syntaxfehler,)	!Syntaxfehler,)
Summen in €	34.356,08		11.241,62	14.195,04	2.953,42

Unter Hinzurechnung dieses Betrages (€ 2.953,42) zur bisherigen Lohnsteuernachforderung wegen Fehlberechnungen (€ 13.630,59) ist die Bw. daher in Summe zur Haftung für Lohnsteuer wegen Fehlberechnungen in Höhe von € 16.584,01 heranzuziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. September 2004