

Gericht	Entscheidungsdatum	Geschäftszahl
Unabhängiger Finanzsenat	02.12.2013	RV/0174-K/10

Bonuszahlungen - Steuerpflichtige Einkünfte oder nicht steuerbare Leistungen?

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Zemrosser und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Mainhart, Heinz Hengl und Horst Hoffmann im Beisein der Schriftführerin Melanie Zuschnig über die Berufung der VGmbH, K,Ex, vertreten durch T plus M Steuerberatungs KG, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Hans-Sachs-Straße 16, vom 18. März 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt vom 22. Februar 2010 betreffend Haftung für Lohnsteuer und Festsetzung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2003 bis 31. Dezember 2008 nach der am 30. Oktober 2013 in 9020 Klagenfurt am Wörthersee, Dr. Herrmann-Gasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die VGmbH (in der Folge Bw.) ist ein Unternehmen, deren Firmengegenstand die Erzeugung von Bauelementen für Radio und Fernseher bildet. Als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw. fungiert u.a. Dipl.Ing. S.St. (in der Folge S.St.) seit 1. Oktober 2001 selbständig.

Bei der Bw. fand im Jahre 2010 eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben nach § 147 BAO statt. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass von der Bw. in den Jahren 2003 bis 2008 für einige Dienstnehmer umsatzabhängige Bonuszahlungen als Prämienzahlungen in die Pensionskasse einbezahlt und diese von der Bw. als Arbeitgeberbeiträge, somit als nicht steuerbare Leistungen im Sinne des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 behandelt wurden. Nach der Auffassung des Prüfers handle es sich um Vorteile aus dem Dienstverhältnis und somit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen würden. Dies deshalb, weil im Jahr 2000 vereinbart worden sei, dass eventuell auszahlende Boni oder sonstige freiwillige Zuwendungen des Arbeitgebers bis auf Widerruf zur Gänze in die Pensionskasse eingebracht werden; da die Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Zuerkennung einerseits ein Wahlrecht bzw. Mitwirkungsrecht in Bezug auf die Auszahlung der Boni und die Verfügungsmacht darüber gehabt hätten sowie auf Grund der jahrelangen freiwilligen Auszahlungen liege ein Rechtsanspruch auf diese Zahlung und somit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfungsorganes, erließ gegenüber der Bw. am 22. Februar 2010 entsprechende Haftungs- und Abgabenbescheid und rechnete u.a. auf die Bonuszahlungen den Bemessungsgrundlagen für die Lohnsteuer, den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zu; dies führte zu entsprechenden Nachzahlungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag. Die auf S.St. entfallenden Beträge an Boni beliefen sich auf € 24.673,00/2003, € 17.483,82/2004, € 34.941,00/2005, € 11.826,00/2006, € 49.924,76/2007 und € 31.952,00/2008 und hatten Nachforderungen von insgesamt € 85.900,00 zur Folge.

Mit Eingabe vom 18. März 2010, beim Finanzamt eingelangt am 19. März 2010, erhob die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertreterin Berufung gegen die angeführten Bescheide, die sich nach den Ausführungen ebendort ausschließlich gegen die hinsichtlich S.St. zur Nachzahlung gebrachten (auf Grund der Qualifikation als lohnsteuerpflichtig zu behandelnden) Bezüge richtet. Begründend wurde angeführt, dass - wenn ein Arbeitgeber Beiträge in die Pensionskasse einzahle - zu prüfen sei, ob sie wirtschaftlich zu Lasten des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers gehen. Beiträge des Arbeitgebers würden dann vorliegen, wenn sie im Zeitpunkt der Zahlung an die Pensionskasse nicht als Lohnbestandteil des Arbeitnehmers, sondern vom Arbeitgeber getragen werden. Im streitgegenständlichen Fall seien zwischen der Bw. und S.St. folgende Vereinbarungen getroffen worden: Der zwischen der PhGmbH (in der Folge PhGmbH) und S.St. am 1. Juni 1985 abgeschlossene Dienstvertrag sei von der Bw. mit Wirkung vom 1. Jänner 1999 vollinhaltlich übernommen worden. In diesem Dienstvertrag werde unter Punkt 2 unter der Überschrift Dienstvertragliche Ansprüche zwischen den Vertragsparteien ein monatlich zahlbares fixes Bruttoentgelt vereinbart. Eine Regelung über die Bonifikation sei im Dienstvertrag nicht vereinbart worden. Zwischen der Bw. einerseits und S.St. andererseits sei im Jänner 2000 eine Vereinbarung getroffen worden, dass etwaige künftig auszuzahlende Bonifikationen in voller Höhe als Arbeitgeberbeiträge an eine Pensionskasse im Sinne des Pensionskassengesetzes zu verwenden seien. Darüber hinaus habe die VEGmbH (in der Folge VEGmbH) als 100%ige Gesellschafterin der Bw. im Februar 2004 S.St. einseitige Richtwerte vorgegeben, die von S.St. innerhalb eines bestimmten Zeitraums erreicht werden sollten. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 22. Februar 2010 sei ua. die Feststellung getroffen worden, dass die Bw. an S.St. im Prüfungszeitraum 2003 bis 2008 Bonifikationen geleistet hätte, bei den es sich um einen geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis und somit um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Lohnsteuerabzug, dem DN und dem DZ unterliegen, handeln würde. Gemäß § 26 Z 7 lit. a würden Beiträge des Arbeitgebers immer dann vorliegen, wenn sie zum Zeitpunkt der Zahlung an die Pensionskasse nicht Lohnbestandteil des Arbeitnehmers, sondern wirtschaftlich zu Lasten des Arbeitgebers erfolgen. Die Gewährung einer etwaigen Bonifikation in Form des Beitrages an die Pensionskasse, auf die der Arbeitgeber keinen arbeitsrechtlichen Anspruch erheben könne stelle einen Arbeitgeberbeitrag im Sinne des § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 dar. In dem zwischen der Bw. einerseits und S.St. andererseits abgeschlossenen Dienstvertrag sei keine Vereinbarung über etwaige auszuzahlende Bonifikationen oder sonstige freiwillige Zuwendungen an ihn getroffen worden. Auf der Grundlage des abgeschlossenen Dienstvertrages begründe sich daher für S.St. kein arbeitsrechtlicher Anspruch auf die Auszahlung einer Bonifikation. Auch auf der Grundlage der Vereinbarung über etwaige auszuzahlende Bonifikationen mit S.St. in Form von Pensionskassenbeiträgen werde kein arbeitsrechtlicher Anspruch auf Auszahlung einer Bonifikation begründet. Durch diese Vereinbarung bestehe von vornherein eine grundsätzliche Regelung, dass etwaige zukünftige Bonifikationen in voller Höhe als Arbeitgeberbeiträge an die Pensionskasse zu verwenden seien. Durch diese Vereinbarung werde es dem begünstigten Arbeitnehmer nicht freigestellt, wie eine etwaige Bonifikation zur Auszahlung kommen solle. Eine Widerrufsvereinbarung ermögliche generell nur dem Arbeitgeber, der die Leistungen gewähre, über die Form der Auszahlung zu verfügen. Dadurch ergebe sich keinesfalls eine Möglichkeit des Arbeitnehmers über die Form der Auszahlung zu verfügen. Unabhängig davon sind in Bezug auf die Arbeitgeberbeiträge zu Pensionskassen die Möglichkeiten des Arbeitgebers begrenzt. Dies sei auch im § 6 Betriebspensionsgesetz geregelt, wonach der Dienstgeber die Beitragsleistungen laut § 6 BPG nur einstellen (widerrufen) könne, wenn dies im Kollektivvertrag, in der Betriebsvereinbarung oder im Vertragsmuster vorgesehen sei, sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtere, dass die Aufrechterhaltung der zugesagten Leistung eine Gefährdung des Weiterbestandes des Unternehmens zur Folge hätte und in Betrieben, in denen ein zuständiger Betriebsrat besteht, mindestens drei Monate vor dem Einstellen der Beitragsleistung eine Beratung mit diesem Betriebsrat erfolgt sei. Auch aus der

weiter oben erwähnten von der VEGmbH vorgegebenen Zielvereinbarung könne kein arbeitsrechtlicher Anspruch für S.St. auf Auszahlung einer Bonifikation abgeleitet werden, handle es sich dabei um einseitig von der Gesellschafterin der Bw. vorgegebene Richtwerte, die von S.St. innerhalb eines Zeitraumes erreicht werden sollen. Entgeltregelungen könnten nicht einseitig per Weisung der Gesellschafterin der Bw. getroffen werden. Diese Regelung treffe das mögliche Ausmaß der Bonifikation, regle aber nicht, dass ein Anspruch auf Barzahlung bestehe. Eine Umwandlung von Bezügen in Pensionskassenbeiträge liege nur dann vor, wenn die Ansprüche im Umwandlungszeitraum bereits arbeitsrechtlich bestünden; dies sei hier eindeutig nicht der Fall. Der Arbeitgeber habe im Jahr 2000 festgelegt, dass eventuelle zukünftige Bonifikationen als Pensionskassenbeiträge gewährt werden. Eine seitens des Arbeitnehmers bewirkte Bezugsumwandlung sei daher arbeitsrechtlich gar nicht möglich. Es liege somit keine Einkommensverwendung und kein lohnsteuerpflichtiger Bezug vor.

Folgende Unterlagen sind im gegenständlichen Fall aktenkundig:

A. Arbeitsvertrag des S.St. mit der PhGmbH, Zweigniederlassung Klagenfurt, Bauelementewerk, vom 13. November 1985, über ein Arbeitsverhältnis als technischer Angestellter ab 1. Juni 1985.

B. Dienstzettel vom 28. Dezember 1998 des Inhaltes, dass das Arbeitsverhältnis (zufolge des Überganges der Aktivitäten des Bauelementewerkes der PhGmbH auf die Bw.) des S.St. per 1. Jänner 1999 (nach dem Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz) auf die Bw. übergeht. In Punkt 2 dieses Dienstzettels ist festgehalten, dass S.St. als Geschäftsführer der Bw. mit Dienstort Klagenfurt eingesetzt wird, es findet sich darin dessen persönliche Einstufung und ein neues monatliches Bruttoentgelt, sowie die Festhaltung, dass das Dienstverhältnis zu den bisherigen Konditionen fortgesetzt wird.

C. Schreiben der VEGmbH, Head of a small Division, vom 19. Februar 2004, über die Errichtung eines neuen Bonusplans (der 2004 schon Gültigkeit erlangen soll). In diesem Plan sind verschiedene Zielerreichungskriterien definiert.

D. Vereinbarung zwischen der Bw. und u.a. S.St. vom 20. Jänner 2000, betreffend "Behandlung von freiwilligen Arbeitgeberbeiträgen", wonach "eventuell auszahlende Boni oder sonstige freiwillige Zuwendungen des Arbeitgebers in den kommenden Jahren - bis auf Widerruf - zur Gänze in die Pensionskasse eingebracht werden".

E. Schreiben der VAG AG vom 15. Jänner 2008 an den Prüfer des Finanzamtes, in dem bestätigt wird, dass die von der Bw. in den letzten Beitragsjahren jeweils eingezahlten Sonderbeiträge u.a. für S.St. als Arbeitgeberbeiträge gemeldet und von der Pensionskasse als Arbeitgeberbeitrag verbucht wurden. Beigelegt war diesem Schreiben eine Kontonachricht (Pensionskasseninformation per 31.12.2006), in dem die Beiträge zur Pensionsklasse aufgeschlüsselt sind in Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge.

F. Anfrage PhGmbH, Zentrale Personaladministration, an das FA für Körperschaften Wien vom 4. Dezember 1998 mit folgenden zusammengestellten Beispielen:

"1. Prämien, die aufgrund von Zielvereinbarungen (Umsatz, Rendite etc.) gewährt werden. Solche Prämien werden zu Jahresanfang für ein Kalenderjahr vereinbart und üblicherweise nach Ende dieses Jahres ausbezahlt. Wenn zum Zeitpunkt der Zielvereinbarung einvernehmlich festgelegt wird, dass der auszuzahlende Betrag in die Pensionskasse einfließt, sind solche Zahlungen Arbeitgeberbeiträge wenn a) die Vereinbarung für ein Jahr getroffen wird, b) wenn die Vereinbarung für mehrere Jahre getroffen wird?"

2. Prämien, die nicht auf konkreten Zielvereinbarungen beruhen, sondern ad hoc wegen besonderer Leistungen gezahlt werden. Welche Voraussetzungen müssen erfüllt sein, um eine solche Zahlung als Arbeitgeberbeitrag in die Pensionskasse fließen zu lassen: a) zum Zeitpunkt der Zuerkennung verfügt der Dienstgeber die ausschließliche Widmung in die Pensionskasse; b) gleichartige Fälle werden unterschiedlich (Auszahlung in die Pensionskasse) oder nach objektiven Grundsätzen (Familienstand, Lebensalter, Zugehörigkeit zu bestimmten Unternehmensteilen etc.) gehandhabt; c) der Dienstnehmer gibt bereits vorher, also vor Zuerkennung die Erklärung ab, dass allfällige zukünftige Zuerkennungen dieser Art in die Pensionskasse fließen sollen; d) dem Dienstnehmer wird zum Zeitpunkt der Zuerkennung das Wahlrecht eingeräumt.

3. Gewisse Anteile zukünftiger individueller Bezugserhöhungen. Der Mitarbeiter deklariert sich dahingehend, dass gewisse Anteile zukünftiger Bezugserhöhungen, die nicht aufgrund kollektivvertraglicher Regelungen gewährt werden, zu einem gewissen Anteil (bestimmter %-Satz oder fixer Euro Betrag) in die Pensionskasse zu zahlen sind. Können solche Zahlungen als Arbeitgeberbeiträge behandelt werden?

4. Zusätzliche Zuwendungen aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses. Können Beträge, die bei Beendigung eines Dienstverhältnisses - zusätzlich zu allfälligen gesetzlichen Ansprüchen wie Abfertigung oder Urlaubsschädigung - als Arbeitgeberbeitrag in die Pensionskasse gezahlt werden, wenn dem Dienstnehmer kein Wahlrecht eingeräumt wird?"

G. Anfragenbeantwortung des FA für Körperschaften Wien vom 1. Juni 1999 zu Punkt F:

"1a und b): Werden eine Belohnung oder ein sog. Bonus, auf den die Arbeitnehmer keinen Anspruch haben, vom Arbeitgeber einer Pensionskasse zugeführt, liegen Arbeitgeberbeiträge vor.

2a) Verfügt der Dienstgeber zum Zeitpunkt der Zuerkennung die ausschließliche Widmung in die Pensionskasse liegen Arbeitgeberbeiträge vor.

2b) Verfügt der Dienstnehmer über kein Mitwirkungsrecht in Bezug auf Auszahlung oder nicht, liegen ebenfalls Arbeitgeberbeiträge vor.

2c) Verzichtet der Arbeitnehmer vor Bestehen eines Rechtsanspruches, liegen Arbeitgeberbeiträge vor.

2d) Wird dem Arbeitnehmer ein Wahlrecht eingeräumt, liegt ein steuerpflichtiger Bezug vor.

3) Wird mit dem Arbeitgeber vereinbart, dass künftige zusätzliche Bezugsbestandteile (z.B. Lohnerhöhungen, die zusätzlich zum Kollektivvertrag gewährt werden) in der Art zu verwenden sind, dass sie zu Gänze oder teilweise einer Pensionskasse vom Arbeitgeber zuzuführen sind, liegen Arbeitgeberbeiträge im Sinne des § 26 Z 7 EStG 1988 vor. Diese Vereinbarung kann auch in Kollektivverträgen getroffen werden. Besteht hingegen eine kollektivvertragliche Regelung über Bezugserhöhungen und vereinbarten Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass ein Teil dieser kollektivvertraglichen Lohnerhöhung der Pensionskasse zuzuführen ist, so wird über einen kollektivvertraglichen Anspruch verfügt. Diesfalls liegen keine Arbeitgeberbeiträge, sondern Arbeitnehmerbeiträge vor.

4) Werden Beträge, die bei Beendigung des Dienstverhältnisses - zusätzlich zu gesetzlichen Ansprüchen, wie Abfertigung oder Urlaubsschädigung - als Arbeitgeberbeitrag in die Pensionskasse gezahlt, erfolgt eine Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988."

H. E-Mail Nachricht des Mag.B. (in der Folge B), Prokurist der Bw. vom 10. Oktober 2007, nach der für S.St. keine Bonusvereinbarungen bestehen würden; es werde ausschließlich jedes Jahr ein Bonusplan aufgestellt, der von der Konzernzentrale vorgegeben werde und auf die jeweilige Leitungsfunktion abgestimmt sei; aus deren Sicht sei es nur eine Vereinbarung der Höhe nach, einen einklagbaren Rechtstitel könne man daraus nicht ableiten.

I. Betriebsvereinbarung zwischen der Bw. und dem Betriebsrat der Bw. hinsichtlich einer betrieblichen Pensionskasse; darin sind u.a. Beiträge der Bw. zur Finanzierung der Versorgungsleistungen der bei ihr beschäftigten Anwartschaftsberechtigten sowie eigene Beiträge der Anwartschaftsberechtigten vorgesehen.

Mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 29. April 2010 wurde die Berufung der Bw. als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde darin ausgeführt, dass auf Grund der Gestaltung des gegenständlichen Vorsorgemodells (das Erreichen der Zielbonifikation führt zu einem Anspruch auf Bezug der Prämien, der Arbeitnehmer verfügt über die Auszahlungsmodalität im Voraus, der Arbeitnehmer hat einen verbindlichen Anspruch auf eine entsprechende Gegenleistung aus dem Versicherungsvertrag) eine Bezugsumwandlung und beim Arbeitnehmer somit Einkommensverwendung vorliege.

Mit Eingabe vom 12. Mai 2010, beim Finanzamt eingelangt am 14. Mai 2010, beantragte die Bw. im Wege ihrer steuerlichen Vertretung die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Darin verwies sie auf die unter Punkt G angeführte Anfragebeantwortung des FA für Körperschaften. Von der Textierung her sei bei der Vereinbarung vom 20. Jänner 2000 (vgl. vorangeführter Punkt D) bewusst auf diese Anfragenbeantwortung Bedacht genommen worden. Des Weiteren komme in dieser Vereinbarung (in der Überschrift) klar zum Ausdruck, dass es sich um freiwillige Arbeitgeberbeiträge handle, sodass kein arbeitsrechtlicher Anspruch auf eine Bonuszahlung bestehe. Dieser Umstand werde auch dadurch klar dokumentierbar, dass für das Geschäftsjahr 2009 keine Bonus- oder Prämienzahlungen erfolgt seien. Die Einschränkung in der Vereinbarung vom 20. Jänner 2000 "bis auf Widerruf" sei ein den allgemeinen rechtlichen Grundsätzen von zweiseitigen Rechtsgeschäften entsprechender Ausdruck einer einvernehmlichen Vereinbarung beider Vertragsteile. Das Finanzamt komme zu einer falschen Schlussfolgerung, da die Auszahlungsmodalität nicht einseitig vom Arbeitgeber gewählt werden könne; daher könne in dieser Vereinbarung auch keine Vorausverfügung - als einseitiges Rechtsgeschäft - vorliegen. Die Intention dieser Vereinbarung sei nämlich so zu verstehen, dass weder der Arbeitnehmer einseitig die direkte Auszahlung einer allfälligen Boni-Zahlung verlangen könne noch der Arbeitgeber von seiner Seite aus auf eine Direktzahlung an den Arbeitnehmer bestehen könne. Die Vereinbarung sei demnach auch Ausfluss der vorhergehenden steuerlichen Anfrage und bewusst darauf abzielend, den steuerlich und wirtschaftlich attraktiveren Weg, wie ihn der Gesetzgeber aufzeigt und fördert, zu wählen. Eine Umqualifizierung der Pensionskassenzahlungen als Arbeitnehmerbeiträge würde daher der Anfragenbeantwortung des FA für Körperschaften widersprechen, nicht die gewünschte Intention der beidseitig einvernehmlich getroffenen Vereinbarung treffen und den bewusst gewählten ökonomisch attraktiveren und vom Gesetzgeber gewählten Weg zum Aufbau einer zweiten Pensionssäule entgegenstehen. Abschließend sei noch auf den abgabenrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben zu verweisen, der durch die auf Basis einer schriftlichen Auskunft des Finanzamtes getroffenen Vereinbarung zum Ausdruck komme. Die Bw. habe durch die gewählte Vorgangsweise versucht einen transparenten und rechtssicheren Weg zu gehen.

In der am 30. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter zum Sachverhalt ergänzend aus, dass es sich bei der Bw. um einen weltweit agierenden,

börsennotierten Konzern handle. Schon vom Rechtsvorgänger, der Fa. PhGmbH, sei eine verbindliche Anfrage an das damals zuständige Finanzamt für Körperschaften in Wien erstattet worden, in welcher der streitgegenständliche Sachverhalt vorab bekannt gegeben worden sei. Vom FA sei daraufhin eine rechtliche Stellungnahme im Sinne der Rechtsansicht der Bw. abgegeben worden. Der steuerliche Vertreter hält es für unverständlich, dass nunmehr hinsichtlich dieses streitgegenständlichen Pensionsvorsorgemodells durch das FA Klagenfurt eine andere Rechtsmeinung vertreten werde. Auch sei der Sachverhalt bei einer früheren Lohnsteuerprüfung durch das FA Klagenfurt nicht aufgegriffen worden. Weiters führt der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass dasselbe Bonusmodell beim zweiten Standort des Unternehmens in OÖ nicht beanstandet worden sei. Die gegenständliche Bonuszahlung sei ohne Rechtsanspruch außerhalb des Dienstvertrages mit dem Geschäftsführer geregelt. Bei jenen Mitarbeitern der Bw., deren Anspruch sich auf konkrete Vereinbarungen in deren Dienstverträgen stützt, habe die Bw. auf eine Berufung nach der streitgegenständlichen Prüfung der lohnabhängigen Abgaben verzichtet. Der steuerliche Vertreter führt noch aus, dass sich im Prüfungszeitraum Schwankungen bis zu 300% hinsichtlich der Bonuszahlungen ergeben hätten. Weiters legt der steuerliche Vertreter ein in englischer Sprache abgefasstes E-Mail des internationalen Konzernchefs vom 18. Februar 2009 vor, aus welchem hervorgeht, dass aufgrund fortgesetzter ökonomischer Schwäche entschieden worden sei das Bonusprogramm für 2009 im Konzern gänzlich zu suspendieren. Es seien für dieses Jahr auch keinerlei Boni ausgezahlt worden. Im Folgenden wird die wörtliche Formulierung der zwischen der Bw. und dem Geschäftsführer getroffenen Vereinbarung vom 20. Jänner 2000 verlesen. Prokurist B gibt über Befragen an, dass ab 2010 die Boni wieder ausbezahlt werden konnten. Die Amtsvertreterin verweist auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung, welche im Falle langandauernder Auszahlungen einen Rechtsanspruch aus dem Gewohnheitsrecht ableite. Die Amtsvertreterin geht nach wie vor davon aus, dass der Geschäftsführer einen Rechtsanspruch auf die strittigen Bonuszahlungen hatte und dass diese damit Arbeitnehmer und nicht Arbeitgeberbeiträge darstellen würden. Über Befragen durch die Amtsvertreterin teilen der steuerliche Vertreter und Prokurist B mit, dass auch nach dem Rechtsübergang von PhGmbH über B auf die Bw. kein neuer Geschäftsführervertrag mit S.St. geschlossen worden sei. Alle aufliegenden schriftlichen Vereinbarungen seien dem Prüfer übergeben worden. Der steuerliche Vertreter führt im Sinne seines bisherigen schriftlichen und mündlichen Vorbringens in rechtlicher Hinsicht aus. Er verweist nochmals auf die Rz 760 der LStR, welche aus seiner Sicht auch auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden wären und beantragt die vollinhaltliche Stattgabe der Berufung. Die Amtsvertreterin verweist ebenfalls auf die bisherigen Ausführungen des Finanzamtes und führt nochmals aus, dass aus der Sicht der FA eine rechtliche Verfügungsmöglichkeit des Geschäftsführers bzw. ein Wahlrecht dahingehend vorliegen würde, was mit seiner Bonifikation geschehen solle. Auch in diesem Lichte seien die Beträge als zugeflossen und lohnsteuerpflichtig zu behandeln. Die Amtsvertreterin beantragt die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 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 aber geldwerte Vorteile (Sachbezüge) sein.

Arbeitslohn gilt gemäß § 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 auf Fälligkeit des Anspruches an. Entscheidend ist, ob Geld oder geldwerte Vorteile in die Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen übergehen oder die Verwirklichung des Anspruches 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 dem Bankkonto bzw. Empfang des geldwerten Vorteils bei Sachbezügen der Fall, also dann, wenn der Leistungserfolg eintritt oder vom Leistungsempfänger ohne weiteres Zutun des Leistungserbringers herbeigeführt werden kann, weiters auch dann, wenn der Steuerpflichtige über einen Anspruch verfügt und ihm auf Grund 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, als insbesondere erst auf Grund zukünftiger Dienstleistungen anfallen. Diesfalls liegt eine Vorausverfügung vor (vgl. VwGH 91/14/0076 vom 17. März 1994).

Gemäß § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 gehören nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Beitragsleistungen des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer an Pensionskassen im Sinne des Pensionskassengesetzes, ausländische Pensionskassen auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung oder ausländische Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 Pensionskassengesetzes, Unterstützungskassen, die keinen Rechtsanspruch auf Leistungen gewähren, betrieblichen Kollektivversicherungen im Sinne des § 18f Versicherungsaufsichtsgesetzes, Arbeitnehmerförderungsstiftungen (§4 Abs. 11 Z 1 lit. b) Belegschaftsbeteiligungsstiftung (§ 4 Abs. 11 Z 1 lit.c).

Beträge des Arbeitgebers liegen 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, § 26 Tz 145).

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob die Beträge, die die Bw. für ihren Geschäftsführer S.St. an die Pensionskasse entrichtet hat, nicht steuerbare Leistungen iSd § 26 Z 7 lit. a EStG 1988 sind (Meinung der Bw.) oder aber als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Lohnsteuerabzug (DB, DZ) unterliegen (Meinung des Finanzamtes).

S.St. ist seit 1. Jänner 1999 auf Grund des am 28. Dezember 1998 unterfertigten Dienstzettels Dienstnehmer der Bw..

Unbestritten ist, dass S.St. auf Grund eines jeweils am Jahresanfang erstellten Bonusplans, der entsprechende Zielerreichungskriterien enthielt, in den Jahren 2003 bis 2008 Bonuszahlungen von der Bw. gewährt wurden, die für ihn von der Bw. in die Pensionskasse (Victoria Volksbanken Pensionskasse AG) zur Einzahlung gebracht wurden.

Zutreffend ist, dass - wie die Bw. eingewendet hat - im Dienstvertrag mit S.St. keine Bonusregelungen getroffen wurden. Faktum hingegen ist, dass die Bonuszahlungen für S.St. in von der Bw. (bzw. ihrer Muttergesellschaft) jeweils zu Jahresbeginn erstellten Bonusplänen ihre Grundlage hatten. Bei Erfüllung der darin festgelegten Zielerreichungskriterien hatte S.St. einen Rechtsanspruch auf diese Bonifikation.

Die Auffassung der Bw., wonach ein arbeitsrechtlicher Anspruch des S.St. bei dieser Gestaltung nicht gegeben sei, ist nicht zutreffend. In welcher Form und in welchem Ausmaß die Entlohnung zu erfolgen hat, unterliegt grundsätzlich der Vertragsgestaltung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer; einer außerhalb des Dienstvertrages getroffenen Regelung kommt dabei dasselbe Gewicht zu wie einer Vereinbarung im Dienstvertrag. In beiden Fällen löst die jeweilige Vereinbarung hinsichtlich Bonifikation bei Erfüllung der Zielerreichungskriterien die Verpflichtung des Arbeitgebers auf Gewährung einer solchen bzw. des Arbeitnehmers auf Erhalt einer solchen aus. Damit handelt es sich bei den in Rede stehenden Boni somit nicht um freiwillige Leistungen des Arbeitgebers. Nichts ändern daran kann, dass in der gegenständlichen Vereinbarung vom 20. Jänner 2000 von "freiwilligen Arbeitgeberbeiträgen" die Rede ist, weil die gegenständliche Beurteilung nicht an Hand der Formulierung in dieser Vereinbarung, sondern vielmehr an Hand jener Vereinbarungen, die den Leistungen der Bw. zu Grunde liegen, zu erfolgen hat.

Damit braucht auch der vom Finanzamt unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes ins Treffen geführte Umstand, dass die wiederholte Gewährung von derartigen Boni zu gebührenden Sonderzahlungen werden, nicht näher beleuchtet zu werden. Keine Rolle kann darüber hinaus spielen, dass im Jahr 2009 an S.St. aus wirtschaftlichen Gründen keine Boni zur Auszahlung gelangten.

Die Bw. hat weiters darauf verwiesen, dass S.St. - zufolge der einvernehmlichen Vereinbarung vom 20. Jänner 2000 - kein uneingeschränktes Wahlrecht auf Auszahlung der Boni oder nicht, zukommt. Ein solches ist aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates auch nicht erforderlich; auf Grund des S.St. in der Vereinbarung eingeräumten Mitwirkungsrechtes (auf Zahlungen der Boni in die Pensionskasse oder nicht) ist eine Verfügbarkeit des S.St. über Bezugsansprüche jedenfalls gegeben.

Festzuhalten ist somit, dass aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates auf Grund der gegenständlichen Bonuspläne ein arbeitsrechtlicher Anspruch des S.St. auf Bonuszahlungen bestand. Auf Grund der vertraglichen Vereinbarung stand S.St. ein Mitwirkungsrecht in Bezug auf die Auszahlung der Boni oder eben der Zahlung an die Pensionskasse zu. Unbestimmt war im gegenständlichen Fall lediglich die Höhe der jährlichen Bonuszahlung, da diese von der Erreichung des jeweiligen Bonusplanes festgelegten Ziele abhängig war.

Aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates stellt das gegenständliche Vorsorgemodell durch die beschriebene Gestaltung (das Erreichen der in den Bonusplänen definierten Ziele führt zu einem arbeitsrechtlichen Anspruch auf Bezug der Boni, Verfügung des S.St. über die Auszahlungsmodalität im Vorhinein im Einvernehmen mit der Bw., verbindlicher Anspruch des S.St. auf eine entsprechende Gegenleistung aus dem Versicherungsvertrag) eine Vorausverfügung des S.St. über zustehende arbeitsrechtliche Ansprüche.

Wenn die Bw. zur Untermauerung ihres Standpunktes auf Rz 760 der Lohnsteuerrichtlinien hingewiesen hat, so kann dies deshalb nicht durchschlagen, weil die darin angeführten freiwilligen Belohnungen oder Boni nur dann keinen Arbeitslohn darstellen, wenn kein arbeitsrechtlicher Anspruch gegeben ist; dies ist hier nicht der Fall.

Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben liegt nach der Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ebenfalls nicht vor, weil der gegenständliche Sachverhalt in der Anfragenbeantwortung des Finanzamtes für Körperschaften keine Entsprechung in die Richtung findet, dass von Arbeitgeberbeiträgen auszugehen wäre.

Keinen Erfolg zeitigen kann auch der Einwand der Bw., wonach die frühere Lohnsteuerprüfung den gegenständlichen Sachverhalt nicht aufgegriffen habe, weil die Abgabenbehörden verpflichtet sind,

ungeachtet erteilter Auskünfte oder rechtskräftiger Bescheide in dem von ihnen zu beurteilenden Zeitraum dem Recht im objektiven Sinn zum Durchbruch zu verhelfen. Ein Vertrauen des Steuerpflichtigen auf rechtswidrigen Vollzug wird vom Gesetz insofern nicht geschützt (vgl. VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Wenn die Bw. vorbringt, dass bei einem zweiten Standort der Bw. dasselbe Bonusmodell unbeanstandet geblieben ist, ist ihr zu erwidern, dass sie aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise gegenüber anderen Abgabepflichtigen für sich keine Rechte ableiten kann (Hinweis VwGH 24.3.1997, 93/15/0069).

Es liegt somit eine Bezugsumwandlung und damit bei S.St. Einkommensverwendung vor.

Damit stellen die Einzahlungen der Bw. in die zu Gunsten des S.St. abgeschlossene Pensionsvorsorge einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar.

Die Besteuerung der in Rede stehenden Zahlungen durch das Finanzamt erfolgte somit zu Recht.

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. Dezember 2013