

BL_GERICHTE 510 2022 94 vom 28. April 2023

BL Gerichte, 2023-04-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2022_94

FR: BL_GERICHTE 510 2022 94 du 28 avril 2023

IT: BL_GERICHTE 510 2022 94 del 28 aprile 2023

Regeste

Staatssteuer 2017

Erwägungen

E. 1

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, von der Fünferkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

E. 2

Somit ist der Rückfluss der AGBR an den Arbeitgeber ausgeschlossen. Die Zweckbestimmung grenzt AGBR insbesondere auch vom sog. «Prämienkonto» oder «Beitragskonto» ab, welches als «Scharnierkonto» zwischen der Vorsorgeeinrichtung und dem Arbeitgeber dient.

E. 2.1

Zunächst folgt die Auseinandersetzung mit der strittigen Aufrechnung im Kontext der AGBR in Höhe von Fr. 348'297.--: Die Rekurrentin bringt in diesem Zusammenhang vor, die AGBR dürften nicht in der Steuerperiode 2017 aufgerechnet werden, da sie in dieser Periode ohne ihr Zutun von der Versicherung auf die Destinatäre übergegangen seien. AGBR sind mit der beruflichen Vorsorge verhaftet und dienen einzig dem Zweck der künftigen Beitragszahlung. 1 Der Arbeitgeber kann zwar weiterhin über die Verwendung dieser Mittel durch die Vorsorgeeinrichtung mitbestimmen; die ins Vermögen der Vorsorgeeinrichtung übergegangenen Arbeitgeberbeitragsreserven bleiben aber für Zwecke der beruflichen Vorsorge gebunden; sie dienen mithin (ausschliesslich) der Finanzierung derjenigen Leistungen, welche die Pensionskasse vorsorgerechtlich den Destinatären zu erbringen hat.

E. 2.2

Neben der Aufrechnung im Zusammenhang mit den AGBR ist auch die Aufrechnung im Zusammenhang mit den Prämien für die Vorsorge in der Vorsorgestiftung E. AG von Herrn B.C. zu prüfen. Die Steuerverwaltung nimmt hier eine Aufrechnung in Höhe von Fr. 207'781.-- vor. Grundlage für eine BVGkonforme Versicherung bildet der AHVpflichtige Lohn.

E. 2.3

Zuletzt stellt sich die Frage nach dem Verbleib des Beitragskontos, über das die Rekurrentin bei der E. AG verfügte. Über dieses wickelte sie Zahlungen im Zusammenhang mit dem Vorsorgeverhältnis ab. Am 31. Dezember 2016 betrug der Totalbetrag aus dem Saldo des Beitragskontos Fr. 21'513.25. Am 31. Juli 2017 nahm die Vorsorgeeinrichtung eine Prämienrückerstattung in Höhe von Fr. 10'788.40 auf das Beitragskonto der Rekurrentin vor. Der daraus resultierende Gesamtbetrag von Fr. 32'301.65 ist gemäss Revisionsbericht an B.C. ausbezahlt worden, obwohl das Konto auf den Namen der Rekurrentin lautete. Diese wendet ein, dass es sich dabei nicht um eine geldwerte Leistung gehandelt habe, da die Versicherung und nicht sie selbst die Zahlung geleistet habe. Diesem Einwand kann nicht gefolgt werden: Eine Versicherung zahlt ohne verbindlichen Auftrag keine Gelder, die nachweislich einer juristischen Person gehören, einer natürlichen Drittperson aus. Als Drittperson ist dabei namentlich auch der Alleineigentümer der juristischen Person zu betrachten. Daher ist die Saldierung des Beitragskontos in Höhe von Fr. 32'301.65 als geldwerte Leistung aufzurechnen. Da die Auszahlung im Jahr 2017 erfolgt ist, betrifft die Aufrechnung die offene Steuerperiode 2017.

E. 2.4

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Rekurrentin ihrem Alleineigentümer in unzulässiger Weise Mittel aus den AGBR zufließen liess, welche nach wie vor in ihrem Eigentum standen. Zudem hat sie aufgrund zu hoher Lohnmeldungen an die Vorsorgeeinrichtung E. AG entsprechend überhöhte Prämien beglichen, die nach der Veräusserung teilweise dem Alleinaktionär zufließen. Diese Vorgänge qualifizieren als geldwerte Leistungen. Die ausbezahlten AGBR in Höhe von Fr. 451'395.-- und das saldierte Prämienkonto von Fr. 32'302.-- resultieren demnach in einer Aufrechnung von Fr. 483'697.-- Nach Addition der unbestrittenen Aufrechnungen in Ziff. 3.10 des Revisionsberichts vom 4. Januar 2021 in Höhe von Fr. 15'874.-- resultiert ein Gesamtergebnis von Fr. 499'570.--. Um diese Summe ist die Rekurrentin in der Steuerperiode 2017 vor Steuern entreichert worden. Nach Berücksichtigung von Rückstellungen für Steuern in Höhe von pauschal Fr. 95'000.-- (19 %) beträgt die Aufrechnung Fr. 404'570.--. Angesichts der beantragten Reduktion von Fr. 556'078.-- ergibt sich damit eine teilweise Gutheissung im Umfang von Fr. 72'383.-- bzw. von rund 13 %. 3. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen.

E. 3

Gemäss Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG, SR 831.40) stellen AGBR Geschäftsaufwände dar. Werden Einlagen in die ordentlichen AGBR dem Periodenergebnis belastet, stellen sie stille Reserven dar und unterstehen bei ihrer Auflösung gem. Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR der Offenlegungspflicht.

E. 4

AGBR können als Vorauszahlungen des Arbeitgebers betrachtet werden, aus welchen die Arbeitgeberbeiträge künftiger Jahre entrichtet werden können. In Zeiten schlechten Geschäftsgangs kann das Unternehmen seine Arbeitgeberbeiträge reduzieren und seiner Beitragspflicht durch eine entsprechende Auflösung der Reserve nachkommen.

E. 5

AGBR können auch für Leistungsverbesserungen des versicherten Personals eingesetzt werden.

E. 6

Die maximal steuerlich akzeptierte Höhe der gebuchten AGBR variiert kantonal, wobei die Werte zwischen dem drei- bis fünffachen des Jahresbeitrags des Arbeitgebers liegen.

E. 7

Die Beschränkung ergibt sich aus der Logik, dass eine übermässige Höhe von AGBR nicht zulässig sein kann, weil übermässige Reserven nicht innert einer nützlichen Frist zweckentsprechend - d.h. für die Entlastung der Verbindlichkeiten in Zeiten schlechten Geschäftsgangs oder für die Verbesserung der Leistungen zugunsten der Versicherten - verwendet werden können. In der Lehre nicht thematisiert und wohl auch nicht vorausgesehen ist die Frage nach der zulässigen Maximalhöhe, wenn verschiedene Pensionskassenanschlüsse bestehen. Grundsätzlich sollte diese Konstellation jedoch nicht ausgeschlossen sein. So erscheint es nicht unüblich, dass Unternehmungen verschiedene Anschlüsse oder Vorsorgepläne vorweisen, für die sie individuell AGBR bilden. Da die AGBR im vorliegenden Fall lediglich bei der E. AG und nicht auch bei der F. geüffnet worden sind, kann diese Frage hier offenbleiben. Während der Anschlussdauer verbleibt dem Arbeitgeber die Kompetenz, über die zweckkonforme Verwendung der AGBR zu entscheiden.

E. 8

So kann er namentlich deren Übertragung auf eine andere Vorsorgestiftung veranlassen. Im vorliegenden Fall beliefen sich die geüffneten AGBR bei der E. AG per 31. Dezember 2016 (dem Stichtag des Vorjahres der Vertragsauflösung) auf Fr. 451'394.75. Im Hinblick auf die sich rechnerisch aus den gemeldeten Löhnen ergebende Summe an maximalen AGBR von Fr. 461'718.60 erscheinen die AGBR zu diesem Zeitpunkt als nicht (mehr) offensichtlich überhöht.

E. 9

Unzulässig ist hingegen die Auszahlung an die beiden Destinatäre. Da austretende Mitarbeiter i.d.R. durch nachfolgende ersetzt werden, haben sie keinen individuellen Anspruch auf die geüffneten AGBR. Durch den Eintritt vergleichbarer Mitarbeiter ändert sich der jährliche Beitragsaufwand der zweiten Säule für den Arbeitgeber nicht signifikant. Im vorliegenden Fall ist es den beiden Arbeitnehmern bzw. Destinatären gelungen, eine zweckfremde Ausbzw. Rückzahlung von AGBR zu erwirken: Im Jahr 2017 wurden die AGBR nicht für die Begleichung reglementarischer Beiträge verwendet, sondern sie flossen dem Aktionärsehepaar zu. Durch den Austritt der beiden einzigen Destinatäre war eine weiterhin zweckmässige Verwendungsmöglichkeit der AGBR ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben und auch gar nicht mehr möglich. Ebenfalls liegt kein Beschluss des Arbeitgebers vor, die AGBR für allgemeine Leistungsverbesserungen des gesamten Personals einzusetzen. AGBR können nicht zur Verbesserung der künftigen Vorsorge einzelner Destinatären verwendet werden, sondern dienen der Deckung laufender Arbeitgeberbeiträge.

E. 10

Aufgrund eines Einzelaustritts können den ausscheidenden Mitarbeitern keine AGBR freiwillig und willkürlich mitgegeben werden - auch dann nicht, wenn der bisherige

Alleinaktionär die Unternehmung verlässt. Aus den Steuerakten entsteht insbesondere aufgrund von Korrespondenz zwischen dem früheren Treuhänder der Rekurrentin und der Steuerverwaltung der Eindruck, dass die AGBR von Anfang an zwecks Auszahlung an Herrn und Frau C. geüfnet wurden. So schrieb der ehemalige Treuhänder beispielsweise in einer E-Mail an die E. AG vom 14. November 2015, dass die geüfneten AGBR an die Destinatäre zu verteilen seien, um sie danach «gleich wieder zu befüllen.» Erschwerend kommt hinzu, dass C.C. keinesfalls begünstigt werden konnte, da sie die Kriterien für die Zuordnung zum Plan «GL» nicht erfüllte. Es liegen keinerlei Beweise oder auch nur Indizien dafür vor, dass sie tatsächlich der Geschäftsleitung angehörte; im Handelsregister war sie sodann ebenfalls nie als unterschriftsberechtigte Person eingetragen. Dementsprechend erscheinen die sie betreffenden Lohn- und Vorsorgezahlungen von vornherein auch nicht als geschäftsmässig begründet. Vielmehr scheint ihre rückwirkende Aufnahme in den Plan auf den 1. Januar 2014 auf der Überlegung zu beruhen, die Problematik der überhöht geüfneten AGBR zu entschärfen und so die Summe zu vergrössern, die dem Alleinaktionär - direkt über sein eigenes Vorsorgeverhältnis sowie indirekt über das Vorsorgeverhältnis seiner Ehefrau - nach dessen Ausscheiden zukommen würde. Insofern kann keine Rede davon sein, dass die AGBR basierend auf einer legitimen Grundlage zwischen dem bisherigen Alleinaktionär und seiner Ehefrau aufgeteilt und ausbezahlt wurden. Vielmehr hätten die AGBR der Rekurrentin erhalten bleiben müssen. Demzufolge sind AGBR entgegen der Ansicht der Rekurrentin in Höhe der Auszahlung von Fr. 451'394.75 aufzurechnen. Wie sich aus den obenstehenden Ausführungen ergibt, erfolgte die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung korrekterweise in der Periode 2017: Eine Aufrechnung erfolgt grundsätzlich im Zeitpunkt des ungenügenden Gewinnausweises.

E. 11

Bis zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung mit der E. AG waren die AGBR zwar zeitweise überhöht, die zweckgemässe Verwendung im Sinne der Bestimmungen zur zweiten Säule war jedoch prospektiv stets möglich und gewährleistet geblieben. Namentlich hätte bei einer Fortsetzung der Geschäftstätigkeit eine Finanzierung der Arbeitgeberbeiträge aus den Reserven erfolgen können. Ebenso hat (aus damaliger Optik) die Möglichkeit bestanden, dass die gleichbleibende Höhe der AGBR bei einer Anstellung von mehr Personal inskünftig relativiert worden wäre. Mit der Auszahlung an die beiden Destinatäre im Jahr 2017 entzogen sich die AGBR indes der Verfügungsmacht der Rekurrentin. Somit war eine regelkonforme Verwendung ab diesem Zeitpunkt ausgeschlossen. Folglich fand auch in jenem Zeitpunkt die geschäftsmässig nicht begründete Entreichung der Gesellschaft statt.

E. 12

Gemäss der Übersicht im Revisionsbericht waren im Vorsorgeplan «GL» für die Jahre 2009 - 2014 in etwa die mutmasslichen AHV-Löhne von B.C. versichert. Hingegen wurde sein gemeldeter Lohn in den Jahren 2015 und 2016 auf Fr. 800'000.-- erhöht, obwohl den Lohnausweisen ein Jahresbruttolohn von nur Fr. 440'000.-- (2015) und Fr. 240'000.-- (2016) zu entnehmen ist. Es wurde daher offenkundig in missbräuchlicher Weise ein massiv überhöhter Lohn versichert, woraus höhere Prämienrechnungen der Vorsorgeeinrichtung resultierten. Entsprechend hat die Steuerverwaltung den zulässigen Prämienaufwand der Jahre 2015 und 2016 auf die Lohnhöhe der Vorjahre begrenzt. Die Höhe der Kürzung (Fr. 94'060.-- für das Jahr 2015 und Fr. 94'769.-- für das Jahr 2016) wurde von der Rekurrentin grundsätzlich nicht bemängelt. Sie bestreitet indes die Rechtmässigkeit der Zuweisung in die Steuerperiode 2017. Der Einwand der Rekurrentin überzeugt: Konkret ist in diesem

Zusammenhang auf das entsprechende Vorgehen der Steuerverwaltung bei den Prämienzahlungen für die Vorsorge von Frau C.C. hinzuweisen. Gemäss Lohnausweis betrug ihr Bruttolohn zuletzt 2017 Fr. 48'000.--, wobei sich der Lohn in den Vorjahren auf vergleichbarem Niveau bewegte. Dieser Bruttolohn war jeweils der F. gemeldet und dort versichert worden. Dennoch wurde in den Jahren 2014 (Fr. 198'000.--), 2015 (Fr. 198'000.--) und 2016 (Fr. 300'000.--) zusätzlich ein höherer, aber nicht ausbezahlter Lohn bei der E. AG versichert. Die darauf entfallenden Prämien wurden von der Steuerverwaltung nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt, weshalb insoweit eine Nachbesteuerung der Jahre 2015 (Fr. 12'786.--) und 2016 (Fr. 18'439.--) stattfand. Obgleich die Prämienfrage von C.C. vor Steuergericht nicht strittig ist, weist sie eine gewisse Ähnlichkeit zur Prämienfrage des Alleinaktionärs B.C. auf. Auch sein Lohn war bereits in der F. versichert. Wie bei C.C. entbehrten die überhöhten Prämienzahlungen auch in seinem Fall einer geschäftlichen Grundlage. Es bleibt offen, weshalb die Steuerverwaltung diese Prämienzahlungen nicht auch wie bei C.C. in den Jahren 2015 und 2016 aufrechnete. Die geschäftsmässig nicht begründeten Aufwände, d.h. die steuerlich nicht akzeptierbare Entreichung der Gesellschaft, fand in den Steuerperioden statt, auf die sich die Prämien bezogen. Insofern hätten die zu hohen Beitragsrechnungen von Fr. 94'060.-- im Jahr 2015 und Fr. 94'769.-- im Jahr 2016 korrekterweise jenen beiden Perioden zur Nachbesteuerung zugewiesen werden müssen. Die steuerliche Zuordnung der Prämienzahlung zur betroffenen Periode unterscheidet sich somit in einem wesentlichen Punkt von der zeitlichen Erfassung der Ausschüttung der AGBR: Während bei den AGBR erst die Auszahlung (im Jahr 2017) zur geschäftsmässig nicht begründeten Entreichung der Gesellschaft führte, bis dorthin jedoch eine grundsätzlich legitime Situation vorlag, so war die Versicherung eines offenkundig massiv übersetzten Lohnes nach dem Gesagten von Anfang an missbräuchlich, weshalb die entsprechenden Prämienzahlungen a priori geschäftsmässig nicht begründet waren und daher steuerlich in der Periode aufzurechnen bzw. nachzubesteuern sind, in welcher sie erfolgt sind (d.h. in casu in den Perioden 2015 und 2016). Von einem widersprüchlichen Verhalten der Steuerverwaltung kann bei dieser Sachlage jedoch keine Rede sein; vielmehr rechtfertigt sich die differenzierte Vorgehensweise durch die aufgezeigten, objektiven Unterschiede.

E. 13

Vorliegend wurde der Rekurs im Umfang von rund 13 % gutgeheissen, weshalb es sich rechtfertigt, der Rekurrentin reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 2'150.-- aufzuerlegen. Die Rekursgegnerin hat Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 350.-- zu bezahlen. Gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei eine angemessene Parteientschädigung zugesprochen werden. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung ist der Rekurrentin eine solche zuzusprechen. Der Vertreter der Rekurrentin hat für die beiden Parallelverfahren Staats- und direkten Bundessteuer 2017 am 17. April 2023 seine Honorarnote eingereicht und macht eine Parteientschädigung in Höhe von insgesamt Fr. 6'973.60 geltend, welche sich aus dem Honorar von Fr. 6'475.-- (18,5 Stunden à Fr. 350.--) und der Mehrwertsteuer von Fr. 498.60 zusammensetzt. Diese Berechnung kann indes nicht unbesehen übernommen werden. Für die Teilnahme an der Verhandlung sind zusätzlich zwei Stunden und für die nachträglichen Eingaben eine Stunde zu berücksichtigen. Mit einem Stundenansatz von Fr. 250.-- abgegolten und dem Obsiegen von 13 % multipliziert, ergibt dies eine Parteientschädigung Fr. 720.--. Unter Berücksichtigung der Mehrwertsteuer von 7,7 % beläuft sich der Betrag auf Fr. 755.45. Folglich ist eine Parteientschädigung von Fr. 755.45 zulasten der

Rekursgegnerin bzw. für das vorliegende Verfahren die Hälfte davon, d.h. Fr. 377.75 (= Fr. 755.45 / 2) zuzusprechen. Über die andere Hälfte der genannten Parteientschädigung wurde im Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer befunden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.