

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.167 vom 14. Juli 2017

ZH Steuerrekursgericht, 2017-07-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2016.167

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.167 du 14 juillet 2017

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.167 del 14 luglio 2017

Regeste

Geschäftsmässig begründeter Aufwand, Arbeitgeberbeiträge für einen Kadervorsorgeplan in der 2. Säule, Verletzung vorsorgerechtlicher Grundsätze, Unterstellung Aktionäre unter Basisplan, Korrektur Arbeitgeberbeitragsreserve. - Werden die Mitarbeitenden - mit Ausnahme minimal erhöhter Altersgutschriften - lediglich im Rahmen des BVG-Obligatoriums versichert, während die Eintrittsschwelle für eine weitergehende Kaderversicherung erst bei hohen Fr. 194'880.- erreicht ist, sind aufgrund der sehr grossen dazwischenliegenden Lücke beim versicherten Lohn die vorsorgerechtlichen Grundsätze der Kollektivität und der Gleichbehandlung verletzt. Dies deshalb, weil durch diese vorsorgerechtlich willkürliche Nichtzuweisung zum Kader für Mitarbeitende mit faktischer Linien- oder Fachkaderfunktion und entsprechende hohem Lohn noch unterhalb der Eintrittsschwelle das Vorsorgeziel der Erreichung von Altersleistungen im Umfang von 60% des letzten Lohns vor der Pensionierung massiv unterschritten wird. Die Arbeitgeberbeiträge für den Kaderplan sind nicht abzugsfähig. Da der Mitarbeiterplan sehr offen formuliert ist, können die im Rahmen des vorsorgewidrigen Kaderplans versicherten Aktionäre als im Rahmen des Basisplans versichert gelten. Rückweisung zwecks genauer Ermittlung der Arbeitgeberbeiträge für die Aktionäre in Anwendung des Basisplans, zur Neuberechnung der sich hieraus ergebenden zulässigen Arbeitgeberbeitragsreserven sowie der verminderten Steuerrückstellungen.

Erwägungen

E. 2

ST.2016.198

- 3 - umfassen nach verschiedenen Altersgruppen gestaffelt zwischen 8% und 19% des im BVG-Obligatorium versicherten Gehalts, wobei die Beiträge vom Arbeitnehmer und vom Arbeitgeber paritätisch zu je 50% finanziert werden. Im Vorsorgeplan für die Kategorien Mitarbeitende, deren Jahresgehalt den 7-fachen Betrag der maximalen AHV-Rente (2012: 7 x Fr. 27'840.- = Fr. 194'880.-) übersteigt (nachfolgend Kaderplan), welchem 2012 die drei Aktionäre angehörten, sind Jahresgehälter bis 100% des maximal versicherbaren Gehalts (2012: Fr. 835'200.-) abzüglich des Koordinationsabzugs (2012: Fr. 24'360.-) versichert. Lediglich im Zusammenhang mit der Bestimmung des Umfangs einer Invalidenrente wird auf einen versicherten Lohn im Umfang des 4-fachen der maximalen einfachen AHV-Altersrente (2012: 4 x Fr. 27'840.- = Fr. 111'360.-) abgestellt. Die jährlichen Altersgutschriften umfassen für alle Altersgruppen 29% des koordinierten versicherten Gehalts bis Fr. 810'840.-, wobei die Beiträge vom Arbeitnehmer zu 25% und vom Arbeitgeber zu 75% finanziert werden. b) Im Zusammenhang mit der Neuordnung der beruflichen Vorsorge überwies die Pflichtige dem Vorsorgeträger am 16. April 2012

überdies den Betrag von Fr. 500'000.- zwecks weiterer Erhöhung einer bereits im Vorjahr bestehenden Arbeitgeberbeitragsreserve für die berufliche Vorsorge von Fr. 622'026.95.

E. 3

Nach verschiedenen Abklärungen und Besprechungen rechnete der Steuerkommissär mit Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 01.01. - 31.12.2012 vom 20.

November 2014 bzw. mit Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 31.12.2012 gleichen Datums zum Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung 2012 der Pflichtigen von Fr. 1'694'075.- die BVG-Arbeitgeberbeiträge für den Kaderplan im Umfang von Fr. 207'071.-, die BVG-Arbeitgeberbeitragsreserve im Umfang von Fr. 1'126'901.- sowie die Verzinsung 2012 auf der BVG Arbeitgeberbeitragsreserve von Fr. 5'160.- auf. Als zulässige BVG-Arbeitgeberbeitragsreserve bzw. Verzinsung derselben liess er lediglich Fr. 90'076.- bzw. Fr. 412.- zum Abzug zu. Dies führte für die direkte Bundessteuer 01.01. - 31.12.2012 zu einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'942'700.- bzw. bei den Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 31.12.2012 nach Zuweisung eines Gewinnanteils von Fr. 353'115.- an den Kanton Bern zu einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'589'600.-. Nach Aufrechnung der überschüssigen Arbeitgeberbeitragsreserve im Umfang von Fr. 1'036'825.- erhöhte er zudem das steuerbare Eigenkapital bei der direkten Bundessteuer 01.01. - 31.12.2012 2 DB.2016.167 2 ST.2016.198

- 4 - von Fr. 5'629'162.- auf Fr. 6'665'987.-, bei den Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 31.12.2012 nach Zuweisung von Fr. 30'482.- an den Kanton Bern auf Fr. 6'635'505.-. Die Aufrechnungen begründete er damit, dass der Kaderplan sowohl den Grundsatz der Kollektivität als auch denjenigen der Angemessenheit der Vorsorge verletze, weshalb der Kaderplan als Ganzes abzulehnen sei. Da die Aktionäre nicht im (Basis-)Mitarbeiterplan versichert seien, bestehe für diese aus steuerrechtlicher Sicht gar keine Vorsorge. Mangels entsprechender rechtlicher Grundlage könne zudem keine rückwirkende Anwendung eines im Jahr 2014 neu gestalteten Vorsorgeplans gewährt werden. Schliesslich sei dem kantonalen Steueramt aufgrund der Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts jegliches Ermessen im Sinn der Anwendung eines durch das Steueramt ausgearbeiteten Schattenplans verwehrt. Die Arbeitgeberbeiträge gemäss Kaderplan stellten in der Folge nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, was auch zu einer entsprechenden Kürzung der BVG-Arbeitgeberbeitragsreserven führe. B. Die von der Pflichtigen erhobene Einsprachen vom 3. Dezember 2014, in welcher diese die Einhaltung der Vorsorgegrundsätze der Kollektivität und Angemessenheit vertreten sowie die Aufrechnung einer geldwerten Leistung trotz Vorsorge rechtskonformität des Kaderplans im Umfang von insgesamt Fr. 484'501.- beantragt hatte, wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 11. Juli 2016 in der Sache ab. Hingegen gewährte das Steueramt aufgrund der aktuellen Rechtsprechung des Bundesgerichts Steuerrückstellungen im Umfang von Fr. 290'000.- als Folge der vorgenommenen Korrekturen. In teilweiser Gutheissung der Einsprachen setzte es für die direkte Bundessteuer 01.01. - 31.12.2012 den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 2'652'700.-, das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 6'375'000.-, für die Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 31.12.2012 den steuerbaren bzw. satzbestimmenden Reingewinn auf Fr. 2'334'400.- bzw. Fr. 2'652'700.- sowie das steuerbare bzw. satzbestimmende Eigenkapital auf Fr. 6'346'000.- bzw. Fr. 6'375'000.- fest. C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 16. August 2016 liess die Pflichtige ihre Einspracheanträge unter Ergänzung der Begründung für die Einhaltung der vorsorge rechtlichen Grundsätze (inkl. des durch das kantonale Steueramt

erstmalig im Ein- spracheentscheid als verletzt qualifizierten Grundsatzes der Gleichbehandlung) erneu- 2 DB.2016.167 2 ST.2016.198

- 5 - ern. Zudem wies sie darauf hin, dass selbst bei Vorsorgewidrigkeit des Kaderplans BVG-Beiträge im Umfang des BVG-Obligatoriums anzuerkennen wären, da eine entsprechende gesetzliche Versicherungspflicht bestehe. Schliesslich beantrage sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 14. September 2016 schloss das kantonale Steueramt auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Diesem Antrag schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung am 28. September 2016 betreffend die direkte Bundessteuer 01.01. - 31.12.2012 an, während sie im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern auf einen Antrag verzichtete. In Wahrung des Replikrechts reichte die Pflichtige am 27. September 2016 eine Stellungnahme zur Rechtsmittelbeantwortung des kantonalen Steueramts ein. Letzteres liess sich hierzu nicht mehr vernehmen. Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Der steuerbare Reingewinn einer Aktiengesellschaft setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1) und (u.a.) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b bzw. Ziff. 2). b) Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand einer Aktiengesellschaft gehören auch die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zu Gunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (Art. 59 Abs. 1 2 DB.2016.167 2 ST.2016.198

- 6 - lit. b DBG und § 65 Abs. 1 lit. b StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982, BVG). Zuwendungen an Pensionskassen fallen unter diese Bestimmungen, wenn sie auf einer verbindlichen gesetzlichen oder statutarischen Grundlage beruhen, welche u.a. den Grundsätzen der Kollektivität, Angemessenheit der Vorsorge, der Planmässigkeit sowie der Gleichbehandlung der Vorsorgenehmer eines Kollektivs zu entsprechen haben (vgl. zu den Grundsätzen aktuell BGr, 6. Februar 2017, 2C_745 + 748/2016 sowie BGE 120 Ib 199; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 56 N 23 ff. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 61 N 27 ff. StG; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 33 N 23 und 23b ff. DBG; Jacques-André Schneider, in: Handkommentar zum BVG und FZG, 2010, Art. 1 N 22 ff. BVG). In Art. 1 Abs. 3 BVG wird der Bundesrat beauftragt, die Grundsätze der Angemessenheit, der Kollektivität, der Gleichbehandlung, der Planmässigkeit sowie des Versicherungsprinzips zu präzisieren. Dieser hat gestützt darauf die Art. 1-1h der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung vom 18. April 1984 (in der Fassung vom 10. Juni 2005, in Kraft seit 1. Januar 2006, BVV 2) erlassen. 2. a) Der Grundsatz der Kollektivität verlangt den Einbezug sämtlicher Arbeitnehmer eines Unternehmens in die berufliche Vorsorge. Indessen ist es gestattet, für verschiedene Versichertengruppen unterschiedliche Vorsorgepläne vorzusehen. Massgebend ist, dass sich die Zugehörigkeit zu einem Kollektiv nach objektiven Kriterien richtet. Als solche Kriterien nennt Art. 1c Abs. 1 BVV 2 die Anzahl der Dienstjahre, die ausgeübte Funktion, die hierarchische

Stellung im Betrieb, das Alter oder die Lohnhöhe. Die entsprechenden reglementarischen Bestimmungen zur Gruppenbildung müssen allgemein und unpersönlich gefasst sein, da auf einzelne Personen zugeschnittene Kriterien gegen den Grundsatz der Kollektivität verstossen würden. So kann eine Vorsorgeeinrichtung etwa einen Plan für die Mitarbeiter vorsehen, der dem BVG-Minimum entspricht, und einen überobligatorischen Vorsorgeplan für die Mitglieder des Kaders. Solange sich der Arbeitgeber auf objektive Kriterien abstützt, die auf das gesamte Personal anwendbar sind, hat er ausserdem die Möglichkeit, nur gewisse Kategorien des Personals der überobligatorischen Vorsorge anzuschliessen. Innerhalb desselben Kollektivs können gemäss Art. 16 BVG je nach dem Alter der Person unterschiedliche 2 DB.2016.167 2 ST.2016.198

- 7 - Beitragssätze angewandt werden. Gemäss Art. 1c Abs. 2 BVV 2 ist die Kollektivität auch im Fall der Versicherung nur einer einzelnen Person eingehalten, wenn gemäss Reglement die Aufnahme weiterer Personen grundsätzlich möglich ist ("virtuelle Kollektivität", BGr, 20. März 2002, Pra 2002 Nr. 208 = StE 2002 B 72.14.1 Nr. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 56 N 30 DBG und § 61 N 33 StG; Hans-Ulrich Stauffer, Berufliche Vorsorge, 2. A, 2012, S. 120 f.; Maute/Steiner/Rufener/Lang, Steuern und Versicherungen, 3. A., 2011, S. 141 f.; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N 23f ff. DBG). Die zukünftige Zulassung einer Person muss aber eine realistische Möglichkeit darstellen. Bei Arbeitgebern, bei denen es unrealistisch ist, dass künftig auch eine weitere Person die Aufnahmebedingungen erfüllt (zum Beispiel Lohnniveau oder Zugehörigkeit zum Kader), sind die Voraussetzungen der (virtuellen) Kollektivität nicht erfüllt (BGr,

E. 6

Abhängig vom ermittelten Umfang der für die drei Aktionäre neu abzugsberechtigten Arbeitgeberbeiträge wird für die Gewinnberechnung bzw. Kapitalbestimmung durch das kantonale Steueramt auch der reduzierte Umfang der aufzurechnenden Arbeitgeberbeitragsreserven sowie die sich aus diesen Korrekturen ergebenden – im Vergleich zum Einspracheentscheid reduzierten – Steuerrückstellungen neu zu ermitteln sein.

E. 7

Die vorstehenden Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel (Rückweisung). Die Sache ist zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren zurückzuweisen. Von der Rückweisung betroffen sind rechnerisch noch genau zu ermittelnde Arbeitgeberbeiträge für die Aktionäre unter Anwendung der Regeln des Mitarbeiterplans. Die diesbezügliche Korrektur zugunsten der Pflichtigen wird insgesamt voraussichtlich im Bereich zwischen Fr. 15'000.- und Fr. 20'000.- zu liegen kommen. Die Aufrechnung der geschäftsmässig nicht begründeten Arbeitgeberbeitragsreserve (inkl. Zinsanteil) wird in der Folge voraussichtlich um weitere Fr. 75'000.- bis Fr. 100'000.- herabzusetzen sein. In Anbetracht der Parteianträge rechtfertigt es sich unter diesen Umständen, die Gerichtskosten zu drei Vierteln der Beschwerdeführerin/Rekurrentin und zu einem Viertel der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen. Der Pflichtigen steht überdies keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 - 3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

E. 8

Der vorliegende Rückweisungsentscheid stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Zwischenentscheid dar (BGE 133 II 409 E. 1.2). Solche sind nach § 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 vor Verwaltungsgericht nur dann anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzuma-

- 15 - chenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

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