

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00093 vom 12. Dezember 2012**

ZH Verwaltungsgericht, 2012-12-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00093](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00093)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00093 du 12 décembre 2012

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00093 del 12 dicembre 2012

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2002 | BVG-Einkauf durch Leistungen des Arbeitgebers Voraussetzungen, unter denen Zuwendungen an Pensionskassen durch den Arbeitgeber als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden können (E. 2.2). Die pflichtige Gesellschaft hat 90 % des Einkaufsbetrags ihres Arbeitnehmers und Alleinaktionärs übernommen, obwohl sie dadurch einen Verlust erlitten hat. Mangels einer reglementarischen Grundlage - der Einkauf durch Leistungen des Arbeitgebers ist lediglich in einem GV-Beschluss vorgesehen - kann der Einkaufsbetrag nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand abgezogen werden (E. 3.2). Überdies wird der Grundsatz der Gleichbehandlung verletzt, weil die Finanzierung der Einkaufsleistung zu 90 % und damit der Vorsorgelücke je nach Alter des Arbeitnehmers und Stand des angesparten Alterskapitals zu erheblichen Unterschieden in der Höhe der Finanzierung führt. Zudem kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Pflichtige bei einem unabhängigen Arbeitnehmer ähnliche Einkaufsbeiträge geleistet und dadurch einen Verlust in Kauf genommen hätte (E. 3.3). Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht  
Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2002 BVG-Einkauf durch Leistungen des Arbeitgebers Voraussetzungen, unter denen Zuwendungen an Pensionskassen durch den Arbeitgeber als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden können (E. 2.2). Die pflichtige Gesellschaft hat 90 % des Einkaufsbetrags ihres Arbeitnehmers und Alleinaktionärs übernommen, obwohl sie dadurch einen Verlust erlitten hat. Mangels einer reglementarischen Grundlage - der Einkauf durch Leistungen des Arbeitgebers ist lediglich in einem GV-Beschluss vorgesehen - kann der Einkaufsbetrag nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand abgezogen werden (E. 3.2). Überdies wird der Grundsatz der Gleichbehandlung verletzt, weil die Finanzierung der Einkaufsleistung zu 90 % und damit der Vorsorgelücke je nach Alter des Arbeitnehmers und Stand des angesparten Alterskapitals zu erheblichen Unterschieden in der Höhe der Finanzierung führt. Zudem kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Pflichtige bei einem unabhängigen Arbeitnehmer ähnliche Einkaufsbeiträge geleistet und dadurch einen Verlust in Kauf genommen hätte (E. 3.3). Abweisung. Stichworte: ARBEITGEBERBEITRAG GESCHÄFTSMÄSSIG BEGRÜNDET GLEICHBEHANDLUNGSGRUNDSATZ PENSIONSKASSENBEITRÄGE REGLEMENTSKONFORM STEUERBARER REINGEWINN VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG  
Rechtsnormen: Art. 81 Abs. I BVG § 64 Abs. I Ziff. 1 StG § 64 Abs. I lit. b Ziff. 2 StG § 64 Abs. I lit. e Ziff. 2 StG § 65

Abs. I lit. b StG Publikationen: - keine - Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung) Gewichtung: 3 Verwaltungsgericht des Kantons Zürich 2. Abteilung SB.2012.00093 Urteil der 2. Kammer vom 12. Dezember 2012 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2002, hat sich ergeben: I. Die am 8. Mai 2001 in das Handelsregister eingetragene A AG bezweckt das Erbringen von Dienstleistungen im Bereich ... und beschäftigt als einzige Mitarbeitende den Alleinaktionär C und seine Ehefrau D. Im Jahr 2002 wurde für C bei der BVG-Sammelstiftung E ein Einkauf von Fr. ... vorgenommen, wobei die A AG Fr. ... (90 %) übernommen hatte. In der Steuererklärung 2002 deklarierte die A AG einen Reingewinn von Fr. ..., wobei sie einen Verlust von Fr. ... auswies. Nach Durchführung einer Bücherrevision schätze das kantonale Steueramt die Pflichtige am 9. November 2007 abweichend von der Steuererklärung mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Es stellte sich auf den Standpunkt, dass es sich beim Arbeitgeberbeitrag von Fr. ... um geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand handle, und nahm eine entsprechende Aufrechnung vor. Die dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 13. Dezember 2011 ab. II. Am 13. Januar 2012 erhob die A AG Rekurs an das Steuerrekursgericht, welches das Rechtsmittel mit Entscheid vom 25. Mai 2012 abwies. III. Mit Eingabe vom 9. Juli 2012 liess die A AG dem Verwaltungsgericht beantragen, die Pflichtige sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... einzuschätzen und es sei festzustellen, dass sich ein Jahresverlust von Fr. ... ergäbe. Ferner verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### **E. 2.1**

Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (Ziff. 1) und (unter anderem) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2), wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. e). Verdeckte Gewinnausschüttungen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1982 Nr. 72 mit Hinweisen). Geschäftsmässig begründet sind Aufwendungen, Abschreibungen und Rückstellungen, die objektiv im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit und damit im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (vgl. Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A.,

Basel 2002, Art. 24 StHG N. 57 ff.).

## **E. 2.2**

Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch die Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (§ 65 Abs. 1 lit. b StG in Verbindung mit Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG]). Soweit sie jedoch als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, bilden sie gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG Teil des steuerbaren Reingewinns. Zuwendungen an Pensionskassen werden im Licht dieser Bestimmungen dann als steuerlich absetzbarer Geschäftsaufwand behandelt, wenn sie ausschliesslich der beruflichen Vorsorge im Sinn des BVG dienen. Sie müssen auf einer verbindlichen gesetzlichen oder statutarischen Grundlage beruhen, welche den Grundsätzen der Kollektivität, Angemessenheit der Vorsorge sowie der Gleichbehandlung der Vorsorgenehmer zu entsprechen haben. Während bei den laufenden Beiträgen des Arbeitgebers der Grundsatz der Planmässigkeit erfüllt sein muss, tritt diese Voraussetzung beim Einkauf von Beitragsjahren in den Hintergrund. Das Steuerrekursgericht hat die genannten Grundsätze eingehend und zutreffend dargelegt, weshalb darauf verwiesen werden kann. Zusätzlich müssen Statuten oder Reglement die Möglichkeit des Einkaufs von Beitragsjahren, die Kosten und gegebenenfalls auch den Zahlungsmodus (einmalig oder in Raten) sowie die Aufteilung der Kosten zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ausdrücklich vorsehen. Nicht als geschäftsmässig begründete Unkosten abzugsfähig sind deshalb Beiträge, die die genannten Grundsätze verletzen oder die der Arbeitgeber freiwillig – ohne statutarische oder reglementarische Grundlage – vornimmt (vgl. BGr, 26. Februar 2007, 2A.279/2006, E. 2; 29. Juli 2004, 2A.45/2003, E. 4.3).

## **E. 3.1**

Das massgebende Reglement der BVG-Sammelstiftung E in F (gültig ab 1. Mai 2001) für das Vorsorgewerk der A AG in F, sieht in Art. 12 Abs. 4 vor, dass die versicherte Person zur Verbesserung ihres Vorsorgeschatzes unter andere m für den Einkauf von fehlenden Versicherungsjahren (lit. a) eine Einkaufssumme erbringen kann. Unter dem Titel "Finanzierung" werden in Art. 21 Abs. 1 des Reglements Ausführungen über die Finanzierung der ordentlichen Altersgutschriften gemacht. Eine ausdrückliche Regelung, dass und in welcher Höhe die Arbeitgeberin den Einkauf für eine Versicherungslücke tätigen darf und kann, ist der Bestimmung nicht zu entnehmen. Gemäss einem Beschluss der Generalversammlung der Pflichtigen vom 6. Dezember 2002 (eingereicht am 18. April 2012) werden bei Pensionskassen e inkäufen von Kadermitarbeitern mit einem Jahreslohn über dem BVG-Maximum Firmenanteile von 90 % für die Deckungslücken beim Dienstjahreseinkauf und 60 % für Einkäufe von Lohnerhöhungen geleistet. Im Weiteren wird im Beschlussprotokoll festgehalten, dass dieser Protokollauszug als integrale Ergänzung zu Art. 21 Abs. 1 des Reglements gelte. Das Reglement wurde nie entsprechend angepasst.

## **E. 3.2**

Reglementsänderungen können vom obersten Führungsorgan der Vorsorgeeinrichtung vorgenommen werden. Diese haben sich indessen an die reglementarischen Bestimmungen und an die Statuten zu halten und müssen gesetzeskonform sein. Ferner muss das geänderte Reglement der Aufsichtskommission zur Kenntnis gebracht werden ( vgl. Thomas

Gächter/Maya Geckeler Hunziker, in: Jacques-André Schneider/ Thomas Geiser/ Thomas Gächter [Hrsg.], Handkommentar zum BVG und FZG, Bern 2010, Art. 50 BVG N. 16 f., mit Hinweisen). Gemäss Art. 28 des Reglements kann dieses zwar jederzeit abgeändert werden; die Kompetenz dafür liegt jedoch beim Organ der Stiftung bzw. der BVG-Sammelstiftung E (vgl. auch Art. 27 Abs. 2 des Reglements). Dies hat nicht nur für eine Reglementsänderung zu gelten, sondern auch wie vorliegend für eine wesentliche Ergänzung. Aufgrund des Gesagten ist das Rekursgericht zu Recht davon ausgegangen, dass die Reglementsänderung bzw. -ergänzung nicht in der Zuständigkeit der Generalversammlung der angeschlossenen Arbeitgeberin lag und ein solcher Beschluss keine vorsorgerechtliche Grundlage für die vorgenommene Leistung bietet. Das Vorliegen eines Reglements schliesst zwar nicht aus, dass in der weitergehenden beruflichen Vorsorge im Einzelfall auch vom Reglement abweichende Abreden getroffen werden können. Dazu braucht es jedoch eine entsprechende Vereinbarung zwischen der Vorsorgeeinrichtung und dem versicherten Arbeitnehmer. Eine bloss arbeitsvertragliche Abrede vermag diesem Erfordernis nicht zu genügen (vgl. Gächter/Geckeler Hunziker, a.a.O., Art. 50 BVG N. 29, mit Hinweisen). Dementsprechend vermag auch ein Generalversammlungsbeschluss des Arbeitgebers eine vom Reglement abweichende oder ergänzende Abrede nicht zu begründen.

### **E. 3.3**

Schliesslich müssen die Einzelabreden auch dem Grundsatz der Gleichbehandlung der Destinatäre standhalten (vgl. Gächter/Geckeler Hunziker, a.a.O., Art. 50 BVG N. 30). Dieser Grundsatz verlangt, dass die Vorsorgenehmer der gleichen Vorsorgeeinrichtung beziehungsweise derselben Gruppe innerhalb einer Vorsorgeeinrichtung hinsichtlich der Beitragssätze, des Aufteilungsschlüssels der Finanzierung, der Leistungsarten und der Höhe gleich behandelt werden. Das Rekursgericht hat zu Recht festgestellt, dass der Beschluss der Generalversammlung dem Gleichbehandlungsgrundsatz widerspricht. Mit der von der Pflichtigen vorgenommenen Einkaufsregelung wird zwar ein Schlüssel festgelegt, der für alle Mitarbeiter gleich lautet. Ebenfalls ist die Zusatzregelung auch für andere zukünftige Mitarbeiter offen formuliert. Indessen führt eine 90-prozentige Finanzierung der Einkaufsleistung und damit der Vorsorgelücke je nach Alter und dem Stand des bis zu diesem Zeitpunkt angesparten Alterskapitals zu erheblichen Unterschieden in der Höhe der Finanzierung. Anzumerken bleibt, dass der begünstigte Aktionär im Zeitpunkt der Einzahlung im Jahr 2002 bereits 62 Jahre alt war und es eher unwahrscheinlich erscheint, dass eine Gesellschaft zur Finanzierung der Vorsorgelücke eines unabhängigen Mitarbeiters einen Verlust hinnehmen würde. Die Beiträge können auch nicht nachträglich in Lohnaufwand umqualifiziert werden, sondern es muss sich die Beschwerdeführerin bei der von ihr vorgenommenen Buchung als Beiträge an Sozialversicherungen behaften lassen. Mit dieser Verbuchung gab die Pflichtige auch klar zum Ausdruck, dass ihrer Leistung keine Gegenleistung des mitarbeitenden Aktionärs gegenüberstand beziehungsweise der Zahlungsgrund nicht in der Arbeitsleistung des Aktionärsdirektors lag.

### **E. 3.4**

Die von der Beschwerdeführerin für ihren Aktionärsdirektor bezahlten Einkaufsbeiträge sind daher nach dem Gesagten vom Rekursgericht zu Recht nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand akzeptiert, sondern zum Gewinn hinzugerechnet worden. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

**E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1

**E. 9**

59 in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 StG).

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