



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die **Berufung** der Bw., vom 24. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 27. Juni 2006 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004** entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge auch: Bw.) bezog im Kalenderjahr 2004 von zwei Arbeitgebern Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, wobei diese Einkünfte mit Rücksicht auf die zeitliche Lagerung der Beschäftigungsverhältnisse in insgesamt drei Lohnzetteln erfasst worden waren. Im Hinblick auf die geringe Höhe der Einkünfte – in Summe rund € 3.500,00 brutto – war keine Lohnsteuer angefallen. Die von den Arbeitgebern insgesamt einbehaltenden Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Sozialversicherung beliefen sich auf € 523,45.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt der Bw. gegenüber die Einkommensteuer mit einer Gutschrift in Höhe von € 52,35 fest. Ausgehend von einem Einkommen im Betrag von € 2.521,75 errechnete sich die Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge (darin enthalten auch der Arbeitnehmerabsetzbetrag von € 54,00) mit € -1.609,00. Davon wären nicht erstattungsfähig gemäß § 33 Abs. 8 EstG 1988 € 1.556,65, erstattungsfähig hingegen der Arbeitnehmerabsetzbetrag im Ausmaß von €-52,35.

Ihre dagegen fristgerecht erhobene Berufung begründete die Bw. damit, bei der Ermittlung der erstattungsfähigen Einkommensteuer wäre nur der Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung berücksichtigt worden. Unter Hinweis auf einen Erlass des BMF vom 21. Juli 1995, veröffentlicht in ÖStZ 1995, 402, sowie auf Doralt, EStG⁶, § 33 Tz 64, vertritt die Bw. die Ansicht, auch der **Arbeitgeberanteil** zur gesetzlichen Sozialversicherung würde unter die Werbungskosten, die nach § 33 Abs. 8 EStG gutzuschreiben wären, fallen. Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteil würden zusammen 39,9% betragen, 18% (€ 523,45) seien als Arbeitnehmeranteil bisher berücksichtigt worden. Insgesamt würden sich daraus Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von € 1.160,31 (€ 523,45 : 18 x 39,9) ergeben und werde beantragt, 10% davon (also € 116,03), mindestens aber € 110,00, als "Negativsteuer" gemäß § 33 Abs. 8 EStG gutzuschreiben.

Das Finanzamt wies das Begehren der Bw. mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und führte aus, laut den übermittelten Lohnzetteln seien Sozialversicherungsbeträge nur im Betrag von € 523,45 abgezogen worden, welche im Ausmaß von 10% auch erstattet worden wären. Außerdem sei die "Negativsteuer" – entgegen der Meinung der Bw. – mit höchstens € 110,00 begrenzt.

Innerhalb der Frist des § 276 Abs. 1 Bundesabgabenordnung stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und wies noch darauf hin, dass selbstverständlich nur der Arbeitnehmeranteil in den Lohnzetteln angeführt sei. Ihr Ansinnen sei aber auf die Berücksichtigung auch der als Arbeitgeberanteile entrichteten Sozialversicherungsbeiträge gerichtet und werde nochmals auf die Berechnung in der Berufungsschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der eingangs dargestellte und als unstrittig anzusehende Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 33 Abs. 8 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idF BGBl. I 2001/59 sind, wenn die nach den Abs. 1 und 2 errechnete Einkommensteuer negativ ist, bei Steuerpflichtigen, die Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag haben, 10% der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a (ausgenommen Betriebsratsumlagen) und der Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 4 und 5, höchstens aber "110 Euro" jährlich gutzuschreiben. Die Gutschrift ist mit der nach Abs. 1 und 2 berechneten negativen Einkommensteuer begrenzt und hat im Wege der Veranlagung oder gemäß § 40 zu erfolgen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Werbungskosten auch Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen. Weiters sind gemäß Z 4 leg. cit. Werbungskosten u.a. Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung (...) sowie nach Z 5 von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge (...).

Beiträge des Dienstgebers sind in den im letzten Absatz angeführten Gesetzesstellen indes nicht genannt.

Da im gegenständlichen Fall die nach den Abs. 1 und 2 des § 33 EStG 1988 errechnete Einkommensteuer (€ -1.609,00) negativ war und die Bw. Anspruch auf den Arbeitnehmerabsetzbetrag hatte, konnte grundsätzlich § 33 Abs. 8 EStG 1988 zur Anwendung gelangen.

Eine Grundvoraussetzung für das Vorliegen von steuerlich zu berücksichtigenden Werbungskosten ist einmal ein Abfluss von Geld oder geldwerten Vorteilen beim Steuerpflichtigen, da es wirtschaftlich zu einer Verminderung des Vermögens des Steuerpflichtigen kommen muss (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁹, Tz 15/1 zu § 16). Nach dem für den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten maßgeblichen und im § 19 EStG 1988 normierten Abflussprinzip liegt ein Abfluss (eine Ausgabe) nur dann vor, wenn der geleistete Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist (Doralt, a.a.O., Tz 22 zu § 16; Erkenntnis des VwGH vom 30. Jänner 2001, 96/14/0056).

Streitgegenständlich sind nun im vorliegenden Fall aber die Arbeit- (oder auch Dienst-) **geberbeiträge** zur gesetzlichen Sozialversicherung. Diese wurden unstrittig nicht von der Bw., sondern vom jeweiligen Arbeit- (Dienst-) geber bezahlt und auch wirtschaftlich getragen. Diese den Dienstgebern obliegenden Leistungen konnten demnach nicht zu einem Geldabfluss aus der wirtschaftlichen Eigentumssphäre der Bw. führen, da solche Zahlungen das Vermögen der Bw. weder zu vermindern noch zu schmälern vermochten. Die Bw. als Dienstnehmerin war an diesen Vorgängen weder als Schuldnerin noch als Zahlende oder Haftende beteiligt bzw. davon betroffen gewesen.

Dem gegenüber führen die geleisteten **Dienstnehmerbeiträge** zur gesetzlichen Sozialversicherung sehr wohl zu einer tatsächlichen und wirtschaftlichen Vermögensminderung beim Steuerpflichtigen, weil dadurch der Bruttoarbeitslohn als geldwerter Vermögensanspruch des Steuerpflichtigen entsprechend geschmälert worden ist. Dies gilt selbstredend auch dann, wenn diese Zahlungen nicht direkt vom Steuerpflichtigen

selbst erbracht werden, sondern durch Einbehaltung vom (Brutto-) Arbeitslohn und Abfuhr an den Sozialversicherungsträger durch den Dienstgeber. Nach den entsprechenden sozialversicherungsrechtlichen Regelungen ist ein Dienstgeber zum Abzug des auf den Versicherten entfallenden Beitragsteils vom Entgelt berechtigt und führt ein derartiger Abzug zu einer Kürzung des dem Dienstnehmer verbleibenden Lohnes. Diese vom Dienstgeber einbehaltenen aber an sich den Dienstnehmer belastenden Beitragsleistungen scheiden demnach durch die Einbehaltung und Abfuhr aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Dienstnehmers aus und führen damit zu einer Verminderung dessen Vermögens.

Im Lichte dieser Ausführungen erhellt, dass die Entrichtung der **Dienstgeberbeiträge** durch die Dienstgeber bei der Bw. nicht zu einer Verringerung ihres Vermögens geführt haben und diese Zahlungen daher auch nicht als Werbungskosten angesehen werden können. Da es den Dienstgeberzahlungen sohin am Werbungskostencharakter mangelte, konnten diese Leistungen auch nicht in die Berechnung der erstattungsfähigen Einkommensteuer ("Negativsteuer") Einfluss finden, weshalb der Berufung ein Erfolg nicht beschieden sein konnte.

Daran vermag auch der Hinweis der Bw. auf die angeführten Meinungen des BMF bzw. von Doralt nichts zu ändern.

Zum angezogenen Erlass des BMF vom 21. Juli 1995 ist zunächst zu bemerken, dass diesem ein völlig anders gelagerter Sachverhalt zugrundegelegen ist, nämlich dass ein Arbeitgeber den vom **Arbeitnehmer** zu tragenden **Arbeitnehmeranteil** zur Sozialversicherung übernommen hat. Durch diese Übernahme einer an sich den **Dienstnehmer** treffenden Belastung durch den Dienstgeber entstehe ein geldwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis, dem – als mit der Erzielung von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zusammenhängend – Werbungskosten in gleicher Höhe gegenüberstehen würden. Steuertechnisch wäre dem durch die Erfassung eines solchen geldwerten Vorteiles im Lohnzettel sowohl in den Bruttobezügen als auch bei den Sozialversicherungsbeiträgen Rechnung zu tragen und könnte in so einem Fall der vom Dienstgeber **getragene Dienstnehmeranteil** bei der Berechnung des erstattungsfähigen Arbeitnehmerabsetzbetrages Berücksichtigung finden. Dieser Auffassung hat sich auch Hofstätter in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Rz 15.1 zu § 33 EStG 1988 angeschlossen. Im gegenständlichen Fall indes hat – was unbestritten geblieben ist – der Dienstgeber tatsächlich wirtschaftlich keine Dienstnehmeranteile zur Sozialversicherung für die Bw. getragen, weshalb die Rechtsansicht des BMF hier überhaupt nicht zur Anwendung gelangen konnte.

Der Verweis der Bw. auf Doralt, EStG⁶, § 33, Tz 64, vermag insoferne nicht zu überzeugen, als es sich dabei – im Lichte der obigen Ausführungen – durch die Zusammenfassung des BMF-

Erlasses offenkundig um ein nicht beabsichtigtes Redaktionsversehen handeln dürfte. Als zielführender erweist sich diesbezüglich nach Meinung der Berufungsbehörde vielmehr die Ansicht von Doralt, Einkommensteuer, Kommentar⁹, Tz 86 zu § 16, wonach der Dienstgeberanteil zur Pflichtversicherung dann zu den Werbungskosten gehört, wenn der Dienstnehmer verpflichtet ist, diesen **selbst zu bezahlen**. Dies könnte aber nur in vereinzelten Ausnahmefällen, etwa bei Dienstnehmern von Vertretungen ausländischer Staaten oder internationalen Organisationen, vorkommen. Dass aber die Bw. verpflichtet gewesen wäre, den Dienstgeberanteil an der Sozialversicherung wirtschaftlich selbst zu tragen und zu entrichten und dies tatsächlich auch so geschehen ist, hat die Bw. nicht vorgetragen und lässt sich dies dem Aktenmaterial nicht entnehmen.

Argumentum e contrario ist aus der letztangeführten Ansicht von Doralt abzuleiten, dass in den (Anm.: üblicherweise gegebenen) Fällen, in denen der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist, den Dienstgeberanteil zur Pflichtversicherung zu bezahlen, eben gerade keine Werbungskosten vorliegen.

Weitere Hinweise für die Auffassung, dass bei der Ermittlung der erstattungsfähigen Einkommensteuer die Dienstgeberanteile grundsätzlich **nicht** zu berücksichtigen sind, finden sich etwa in den Lohnsteuerrichtlinien 2002, L 812, wonach höchstens 10% der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung – begrenzt mit € 110,00 – gutgeschrieben werden könnten. Nach Ansicht des VwGH im Erkenntnis vom 2. März 1993, 93/14/0003, zitiert in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Rechtsprechung, Rz. 1. zu § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988, sind Pflichtbeiträge (...) nur insoweit Werbungskosten, als der Steuerpflichtige zur Leistung – dem Grunde und der Höhe nach – gesetzlich verpflichtet ist. Weiters ist im genannten Judikat von einer Beitragsleistung des Steuerpflichtigen die Rede. Daraus erhellt aber, dass Dienstgeberbeiträge – zu deren Entrichtung der Steuerpflichtige normalerweise nicht verpflichtet ist – eben gerade keine Werbungskosten beim Dienstnehmer darstellen.

In diese Betrachtung könnte schließlich noch einbezogen werden, dass in den Einkommensteuer-Richtlinien 2005, Abschnitt 10, Rz 4033, unter Bezugnahme auf die Entscheidung des VwGH vom 6. November 1991, 91/13/0074, der nach Ansicht der Berufungsbehörde zutreffende Schluss gezogen wird, dass Aufwendungen, welche mit den Einkünften des Steuerpflichtigen zusammenhängen, aber nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einem Dritten getragen werden, keine Werbungskosten darstellen würden.

Insgesamt gesehen konnten daher von den Dienstgebern der Berufswerberin getragene und entrichtete Dienstgeberbeiträge zur Sozialversicherung nicht zu Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften der Bw. standen, führen und sohin auch nicht in die Ermittlung des Gutschriftsbetrages nach § 33 Abs. 8 EStG 1988 einfließen.

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 20. Oktober 2008