



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Straße, vom 26. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 (jetzt Finanzamt Wien 2/20/21/22) vom 19. August 2005 betreffend Haftung zur Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer und Vorschreibung des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 1. Jänner 2001 bis 31. Dezember 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungserberin (in Folge: Bw.) fand eine Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA Prüfung) statt. Dem Bericht gemäß § 150 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 ist zu entnehmen, dass vom Prüfungsorgan ua. festgestellt worden ist, dass im Kalenderjahr 2001 eine Beitragsprüfung der Wiener Gebietskrankenkasse bei der Bw. statt gefunden hat. Im Zuge dieser Prüfung wurden der Bw. Beiträge zur Sozialversicherung für die Reisekosten zur Nachzahlung vorgeschrieben und auch von der Bw. geleistet. Vom Prüfer wurde die Auffassung vertreten, dass die von der Bw. bezahlten Arbeitnehmerbeiträge in der gesetzlichen Sozialversicherung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages mit einzubeziehen sind. Das Prüfungsorgan hat den Dienstgeberbeitrag - ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von € 28.406,16 – in Höhe von € 1.278,28 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von € 124,99 ermittelt.

Das Finanzamt hat sich den Prüfungsfeststellungen angeschlossen und der Bw. ua. für das Kalenderjahr 2001 mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 19. August 2005 den Dienstgeberbeitrag und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zur Zahlung in Höhe von insgesamt € 1.403,27 vorgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid hat die Bw. Berufung erhoben und in der Begründung im Wesentlichen ausgeführt, dass laut der ASVG – Gesetzgebung ein Regress an den einzelnen (ehemaligen) Dienstnehmer weder vorgesehen noch möglich sei. Die Rückforderung stehe wohl im Lohnsteuerprotokoll, sei aber durch die SV – Bestimmungen nicht gedeckt. Es entstehe durch die SV –Nachzahlung kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis für den einzelnen Dienstnehmer. Daher bestehe Kraft Gesetzes keine Verpflichtung zur Zahlung.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass die vom Arbeitgeber infolge einer GPLA – Prüfung für den Arbeitnehmer übernommenen Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und zur Kommunalsteuer gehören. Die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und Kommunalsteuer ist im Kalendermonat der Zahlung der Arbeitnehmeranteile an den Versicherungsträger zu erhöhen und zwar auch dann, wenn ein Regress rechtlich nicht mehr möglich sei.

Daraufhin wurde von der Bw. ein Vorlageantrag eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz (FLAG) 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; als im Bundesgebiet beschäftigt gilt ein Dienstnehmer auch dann, wenn er zur Dienstleistung ins Ausland entsendet ist. Nach Abs. 2 der genannten Gesetzesbestimmung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988. Nach Abs. 3 ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Zur Beitragsgrundlage gehören nach Abs. 4 nicht:

- Ruhe – und Versorgungsbezüge,
- die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden,
- Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wird auf Grund der vorliegenden Unterlagen folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Im Kalenderjahr 2001 hat die Wiener Gebietskrankenkasse eine Beitragsprüfung bei der Bw. durchgeführt. Diese Beitragsprüfung hat eine Nachzahlung an Sozialversicherungsbeiträgen für Reisekosten ergeben. Diese Nachzahlung wurde von der Bw. geleistet. Die von der Bw. übernommenen Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung wurden vom Finanzamt als Vorteil aus dem Dienstverhältnis der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages hinzugerechnet.

Strittig ist, ob die in der Nachforderung enthaltenen Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in die Bemessungsgrundlage des Kalenderjahres 2001 für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und in der Folge auch für den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) mit einzubeziehen sind oder nicht. Die Bw. vertritt die Auffassung, dass durch die Nachzahlung der Sozialversicherungsbeiträge kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis entstehe und somit keine Verpflichtung zur Zahlung des Dienstgeberbeitrags bestehe. Das Finanzamt ist der Meinung, dass die Bezahlung der Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung – auch wenn die Beiträge in einer Nachzahlung bestehen – einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen und daher der Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages hinzu zu rechnen sind.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Dazu zählen auch Pensionszusagen, wenn sie ganz oder teilweise anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder der Lohnerhöhungen, auf die jeweils Anspruch besteht, gewährt werden, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988 sieht dies vor. Arbeitslohn sind nach § 25 Abs. 1 Z lit. b EStG 1988 auch Bezüge und Vorteile von Personen, die an Kapitalgesellschaften nicht wesentlich im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988

beteiligt sind, auch dann, wenn bei einer sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisenden Beschäftigung die Verpflichtung, den Weisungen eines anderen zu folgen, auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen fehlt.

Für die Auslegung des Begriffes „Arbeitslöhne“ sind die einkommensteuerlichen Bestimmungen maßgebend. Die nach dem EStG 1988 von der Einkommen – (Lohn) –steuer befreiten Lohnbestandteile sind demnach in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag einzubeziehen, sofern sie nicht gemäß § 41 Abs. 4 FLAG 1967 ausdrücklich ausgenommen sind. Die Beitragsgrundlage bildet sie gesamte Lohnsumme, die eine (physische oder juristische) Person als Dienstgeber den Dienstnehmern gewährt.

Der Begriff des Arbeitslohnes ist weit auszulegen. Nicht nur Geldbezüge, sondern auch Naturalbezüge und schlechthin alle Vorteile aus dem Dienstverhältnis sind zu erfassen (vgl. W. Doralt – H. G. Ruppe, Steuerrecht 9. Auflage, Band I Tz 85). Als Vorteil aus dem bestehenden Dienstverhältnis kommt alles in Betracht, was im Rahmen eines Dienstverhältnisses dem Arbeitnehmer zufließt. Es können dies Geldleistungen oder geldwerte Vorteile (Sachbezüge) sein (vgl. VwGH vom 5. August 1993, ZI. 93/14/0046). Aus § 76 EStG 1988 ergibt sich, dass der Arbeitgeber für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen hat. In diesem Lohnkonto sind ua. der fortlaufend in Schilling oder Euro gezahlte Arbeitslohn (geldwerter Vorteil gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988) ohne jeden Abzug unter Angabe des Zahltages und des Lohnzahlungszeitraumes und zwar getrennt nach Bezügen, die nach dem Tarif (§ 66 EStG 1988) und Bezügen, die nach festen Steuersätzen (§ 67 EStG 1988) zu versteuern sind und die einbehaltene Lohnsteuer festzuhalten.

Nach § 41 Abs. 3 FLAG 1967 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Unter Arbeitslohn ist nach den oben dargestellten Ausführungen der Bruttoarbeitslohn, welcher auch den geldwerten Vorteil miteinschließt, zu verstehen. Gemäß dem Allgemeinen Sozialversicherungsgesetz (ASVG) besteht für beschäftigte Arbeitnehmer eine Versicherungspflicht. Die Leistung der Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 Werbungskosten des Versicherten und vermindern den Bruttoarbeitslohn. Werden vom Arbeitgeber die Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Sozialversicherung getragen, stellt die Übernahme des Aufwandes durch den Arbeitgeber einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis für den Arbeitnehmer dar. Dieser Vorteil aus dem Dienstverhältnis ist somit Arbeitslohn und daher in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag miteinzubeziehen.

Im § 41 Abs. 4 FLAG 1967 sind jene Bezüge und Bezugsteile des Arbeitslohnes angeführt, welche nicht zur Beitragsgrundlage gehören. Nur die in dieser Bestimmung taxativ

aufgelisteten Ausnahmen zählen nicht zur Beitragsgrundlage. Die Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung sind in der Ausnahmebestimmung nicht enthalten.

Der Verwaltungsgerichtshofes hat im Erkenntnis vom 29. Mai 1985, Zl. 83/13/0201 – welches zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt ergangen ist – ausgesprochen, dass die vom Arbeitgeber übernommenen Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Sozialversicherung Arbeitslohn darstellen und in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages gehören.

Das Finanzamt hat in seiner Berufungsvorentscheidung darauf hingewiesen, dass die von der Bw. bezahlten Arbeitnehmeranteile in der gesetzlichen Sozialversicherung einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen. Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung – welche den Charakter eines Vorhaltes haben (vgl. VwGH vom 10. März 1994, Zl. 93/15/0172) - ist die Bw. im Vorlageantrag konkret nicht entgegen getreten.

Der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass die von der Bw. in einer Nachzahlung geleisteten Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Sozialversicherung als Vorteil aus dem Dienstverhältnis Arbeitslohn darstellen und in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag mit einzubeziehen sind, war im Sinne der Judikatur zu folgen.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 4. August 2008