



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 22. Juni 2006 gegen die Haftungs- und Abgabenbescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 9. Juni 2006 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Den Berufungen wird stattgegeben. Die Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der beim Berufungswerber durchgeföhrten GPLA-Prüfung wurden unter Bezugnahme auf die Randzahl 648 der LSt-Richtlinien die im A13-Beitrag bei Schlechtwetterentschädigungen enthaltenen Dienstnehmeranteile zur Sozialversicherung der Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag, den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag und die hier nicht anhängige Kommunalsteuer hinzugerechnet. Nach Ansicht des Prüfers sei in dem in der Beitragsgruppe A 13 verrechneten Krankenversicherungsbeitrag, der vom Arbeitgeber aus Anlass der Gewährung einer Schlechtwetterentschädigung getragen werden müsse, ein Dienstnehmeranteil enthalten, sodass die vom Arbeitgeber übernommenen Dienstnehmeranteile dieser Krankenversicherungsbeiträge die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage erhöhen würden. Laut den Ausführungen in der Niederschrift über die Schlussbesprechung würden die vom Arbeitgeber übernommenen Arbeitnehmerbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen und seien gemäß § 25 EStG 1988 der Steuerbemessungsgrundlage sowie der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ hinzuzurechnen. Da die SV-Beiträge als Werbungskosten die LSt-

Bemessungsgrundlage vermindern würden, bleibe dieser Vorgang lohnsteuerrechtlich ohne Folgen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ die nunmehr angefochtenen Bescheide. Nach der dagegen erhobenen Berufung führe die in § 7 Abs. 2 BSchEG (Bauarbeiter-Schlechtwetterentschädigungsgesetz) vorgesehene besondere Berechnung des Krankenversicherungsbeitrages nicht zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ, weil es sich dabei begrifflich nicht um einen Arbeitslohn, sondern um eine gesetzlich vorgeschriebene Abgabe des Dienstgebers handeln würde. Selbst wenn man den Begriff „Arbeitslöhne“ über seinen Wortsinn hinaus auf alle Vorteile aus dem Dienstverhältnis (also auch Nichtentgelt) erstrecken würde, müsse angemerkt werden, dass die Versicherten durch die höheren Krankenversicherungsbeiträge keinen besonderen Nutzen ziehen würden, da das Leistungsrecht der gesetzlichen Krankenversicherungen nicht auf die Höhe des Beitrages, sondern nur auf die Tatsache einer Vollversicherung abstellen würde (daher auch die Bezeichnung „Sozialversicherung“). Auf Grund des fehlenden Nutzens bzw. des fehlenden Vorteiles könne die Randziffer 648 der LSt-Richtlinien nicht angewendet werden, da es sich eben nicht um übernommene SV-Dienstnehmeranteile sondern um einen gesetzlich normierten Dienstgebersozial-versicherungsbeitrag handeln würde.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs 1 BSchEG sind in der durch Schlechtwetter ausfallenden Arbeitszeit die Arbeitnehmer in der gesetzlichen Krankenversicherung mit dem Entgelt, das ihnen bei Vollarbeit (§ 6 Abs. 1) gebührt hätte, in den übrigen Zweigen der Sozialversicherung mit dem tatsächlich erzielten Entgelt versichert zu halten. Nach Abs. 2 trägt den Krankenversicherungsbeitrag für den Differenzbetrag zwischen dem bei Vollarbeit gebührenden Arbeitsentgelt und dem tatsächlich erzielten Entgelt der Arbeitgeber allein.

Gemäß § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Zu den Bezügen und Vorteilen gehören alle Einnahmen (Geld und geldwerte Vorteile) iSd § 15 Abs 1 EStG 1988 (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 10 zu § 25). Nach § 15. Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Nach § 15 Abs 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung

von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen. Nach Abs. 2 sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 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. Gemäß § 41 Abs. 4 FLAG 1967 gehören nicht zur Beitragsgrundlage:

- a) Ruhe- und Versorgungsbezüge,
- b) die im § 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- c) die im § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 13 bis 21 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Bezüge,
- d) Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine ehemalige Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 gewährt werden.
- e) Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer gewährt werden, die als begünstigte Personen gemäß den Vorschriften des Behinderteneinstellungsgesetzes beschäftigt werden,
- f) Arbeitslöhne von Personen, die ab dem Kalendermonat gewährt werden, der dem Monat folgt, in dem sie das 60. Lebensjahr vollendet haben.

Die Festsetzung des DZ begründet sich unter anderem auf § 122 Abs 7 und 8 WKG 98.

Der vom Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden vertretenen Rechtsansicht, dass in dem in der Beitragsgruppe A 13 verrechneten Krankenversicherungsbeitrag, der vom Arbeitgeber aus Anlass der Gewährung einer Schlechtwetterentschädigung getragen werden müsse, ein Dienstnehmeranteil enthalten sei, sodass die vom Arbeitgeber übernommenen Dienstnehmeranteile dieser Krankenversicherungsbeiträge die DB- und DZ-Bemessungsgrundlage erhöhen würden, kann sich der UFS aus folgenden Gründen nicht anschließen:

Dem im Zusammenhang mit einer Befreiungsbestimmung ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 29.5.1985, 83/13/0201, ist zu entnehmen, dass es sich bei diesem Ersatz dann um Arbeitslohn des Arbeitnehmers handelt, wenn der Arbeitgeber die Beiträge zur

Pflichtversicherung des Arbeitnehmers aus eigenem Trägt. Im gegenständlichen Fall, wird die Berufungswerberin als Arbeitgeberin jedoch durch eine gesetzliche Regelung dazu verpflichtet, den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung zu tragen. Der dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH zugrunde liegende Aspekt der Freiwilligkeit liegt im gegenständlichen Fall sowie auch in dem vom Prüfer in einem Telefonat zitierten Fall des Altersteilzeitgeldes (vgl. den Erlass des BMSG vom 17.10.2000, GZ 51 0802/106-V/1/00, betreffend die DB-Pflicht bei Altersteilzeit) nicht vor. Somit können die von der Berufungswerberin als Arbeitgeberin verpflichtend zu übernehmenden Arbeitnehmersozialversicherungsbeiträge keinen Arbeitslohn darstellen. Folgt man der vom Finanzamt vertretenen Rechtsmeinung, so ist kein Grund erkennbar, warum nicht auch die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung Arbeitslohn darstellen würden und damit der DB- und DZ-Bemessungsgrundlage zu unterwerfen wären. Arbeitgeberbeiträge stellen für den Arbeitnehmer ebenso wie andere den Arbeitgeber treffende Lohnnebenkosten (z.B. DB, Kommunalsteuer) keinen Arbeitslohn dar (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Tz 91, zu § 25 unter Sozialversicherungsbeiträge).

Was den im Raum stehenden Vorteil des Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis betrifft, liegt der Rechtsmeinung des BMF in den LStR, Rz 663, folgend beim Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Prämienzahlung kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vor, weil er über die Versicherung nicht verfügen kann. Ein Zufluss beim Arbeitnehmer liegt (erst) im Zeitpunkt der Weiterleitung der Versicherungssumme an den Arbeitnehmer vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 19. August 2008