

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch V., hinsichtlich der Beschwerde vom 8. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 20. Juni 2011 betreffend die Abweisung eines Antrags auf Rückerstattung von Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) für die Jahre 2007 bis 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 7. Juni 2011 stellte die Beschwerdeführerin (Bf.) einen „Antrag auf Rückerstattung ungebührlich entrichteter Lohnnebenkosten“. Dies mit folgender Begründung:

„In der UFS-Entscheidung zum Schlechtwetterentschädigungsbeitrag vom 19.08.2008, RV/0303-G/06, die später vom VwGH bestätigt wurde, wird (unter Bezugnahme auf die VwGH-Entscheidung vom 29.05.1985, 83/13/0201) festgehalten, dass ein Lohnnebenkostenpflichtiger Arbeitslohn nur dann vorliegt, wenn „der Arbeitgeber die Beiträge zur Pflichtversicherung aus eigenem Trägt“. Wenn jedoch der Arbeitgeber „durch eine gesetzliche Regelung dazu verpflichtet“ ist, den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung zu tragen, dann liegt der für die Einstufung als Arbeitslohn notwendige Aspekt der Freiwilligkeit nicht vor. Ausdrücklich hält der UFS fest, dass es an der Freiwilligkeit nicht nur beim Schlechtwetterentschädigungsbeitrag, sondern auch „im Fall des Altersteilzeitgeldes“ fehlt. Somit können die diesbezüglich vom Arbeitgeber verpflichtend zu übernehmenden Arbeitnehmersozialversicherungsbeiträge keinen Arbeitslohn darstellen. Da wir in der Vergangenheit für den gesetzlich vorgeschriebenen Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung von Altersteilzeit-Arbeitnehmern die Lohnnebenkosten (Dienstgeberbeitrag, Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag) abgeführt haben, ersuchen wir aufgrund o. a. Gesetzeslage um Rückerstattung der diesbezüglich angefallenen Kosten für die Jahre 2007 bis 2009 wie folgt:

ALTERSTEILZEIT (AN1)

	BMGL	DB	DZ	Rückvergütung
2007	406,62	18,30	1,71	20,01
2008	1.329,81	59,84	5,45	65,29
2009	1.336,28	60,13	5,35	65,47
				150,78

Da derzeit von der Gebietskrankenkasse eine gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben (GPLA) durchgeführt wird, und damit diese voraussichtlich Mitte Juni 2011 abgeschlossen werden kann, ersuchen wir Sie, unabhängig von der GPLA-Prüfung um Rückerstattung der ungebührlich entrichteten Lohnabgaben in Höhe von € 150,78 ..."

Das Finanzamt wies den Antrag mit Bescheid vom 20. Juni 2011 ab.

Der Antrag sei abzuweisen, weil das zitierte und im Zusammenhang mit der Schlechtwetterentschädigung ergangene Erkenntnis nicht auf vom Arbeitgeber übernommene SV-Beiträge infolge einer Altersteilzeitvereinbarung anzuwenden sei. Dies deshalb, weil die Zustimmung des Arbeitgebers zur Inanspruchnahme der Altersteilzeit durch einen Arbeitnehmer oder eine Arbeitnehmerin nicht aufgrund eines Rechtsanspruches, sondern auf einer freiwilligen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer/Arbeitnehmerin beruhe. Auf die gleichlautenden Ausführungen in den Durchführungsrichtlinien, Randzahl (RZ) 68 werde hingewiesen.

Dagegen richtete sich die nunmehr als Beschwerde zu wertende Berufung vom 8. Juli 2011. In der Begründung heißt es:

„Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, dass das von uns im Antrag zitierte und im Zusammenhang mit der Schlechtwetterentschädigung ergangene Erkenntnis nicht auf vom Arbeitgeber übernommene SV-Beiträge infolge einer Altersteilzeitvereinbarung anzuwenden sei. Dies deshalb, weil die Zustimmung des Arbeitgebers zur Inanspruchnahme der Altersteilzeit durch einen Arbeitnehmer nicht aufgrund eines Rechtsanspruches, sondern auf einer freiwilligen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer beruhe. In diesem Zusammenhang weisen Sie auf die gleich lautenden Ausführungen der Durchführungsrichtlinien, Randzahl 68, hin.“

Dem halten wir entgegen:

Der UFS hat im Erkenntnis vom 19.8.2008, RV/0303-G/06, festgehalten, dass ein lohnnebenkostenpflichtiger Arbeitslohn nur dann vorliegt, wenn „der Arbeitgeber die Beiträge zur Pflichtversicherung aus eigenem trägt.“ Wenn jedoch der Arbeitgeber „durch eine gesetzliche Regelung dazu verpflichtet“ ist, „den Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung zu tragen“, dann liegt „der Aspekt der Freiwilligkeit“ nicht vor. Ausdrücklich hält der UFS fest, dass es an der Freiwilligkeit nicht nur beim gegenständlichen Fall (also beim Schlechtwetterentschädigungsbeitrag), sondern auch „in dem Fall des Altersteilzeitgeldes“ fehlt!

„Somit können die von der Arbeitgeberin verpflichtend zu übernehmenden Arbeitnehmersozialversicherungsbeiträge keinen Arbeitslohn darstellen“. Würde man der

Auffassung des Finanzamtes folgen, dann wäre nach Auffassung des UFS „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 [aber] ebenso wie andere den Arbeitgeber betreffende Lohnnebenkosten keinen Arbeitslohn dar (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Tz 91 zu § 25 unter Sozialversicherungsbeiträge)“.

Im Hinblick auf diese klaren Aussagen des UFS weisen wir darauf hin, dass die belangte Behörde vorrangig an die Entscheidungen der unabhängigen Gerichte und nicht an die (rechtswidrigen) Ausführungen in den Durchführungsrichtlinien zum Kommunalsteuergesetz gebunden ist.

Abgesehen davon, dass der UFS - wie ausgeführt - festhält, dass für die im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung zu übernehmende Sozialversicherungsbeiträge keine Lohnnebenkostenpflicht besteht, ist das von der belangten Behörde im angefochtenen Abweisungsbescheid vorgebrachte Argument, dass sich der Arbeitgeber freiwillig auf eine Altersteilzeitvereinbarung einlässt, völlig irrelevant, weil dies nichts an der gesetzlichen Verpflichtung des Arbeitgebers zur Tragung der Sozialversicherungsbeiträge ändert. Auf dieser Ebene könnte man auch argumentieren, dass ein Unternehmen freiwillig Arbeitnehmer einstellt und nur deshalb Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung zu tragen hat oder dass sich ein Unternehmen freiwillig Tätigkeiten ausgesucht hat, die bei Schlechtwetter nicht ausgeübt werden können.

Wir ersuchen daher neuerlich um die beantragte Rückerstattung der Lohnnebenkosten.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2011 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

„Mit Antrag vom 7. Juni 2011, eingelangt am 9. Juni 2011, wurde für die Jahre 2007 bis 2009 die Gutschrift von entrichtetem DB und DZ für jene Arbeitnehmeranteile in der Sozialversicherung begehrt, die auf Basis einer von Dienstnehmern in Anspruch genommenen Altersteilzeitvereinbarung von der Arbeitgeberin zu tragen waren.

Auf Grund einer UFS-Entscheidung und unter Bezugnahme auf ein bereits früher ergangenes Erkenntnis des VwGH war die Antrag stellende Arbeitgeberin der Ansicht, dass die erwähnte Rechtsprechung zum Schlechtwetterentschädigungsbeitrag auch auf die von der Arbeitgeberin wegen der in Anspruch genommenen Altersteilzeit von ihr zu tragenden Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung anzuwenden sei.

Der eingangs erwähnte Antrag wurde mit Bescheid vom 20. Juni 2011 abgewiesen, weil die zum Schlechtwetterentschädigungsbeitrag ergangenen Entscheidungen nicht in vollem Umfang auch auf die Bestimmungen im Zusammenhang mit der Altersteilzeit angewendet werden können. Dies auch deshalb, weil eine Altersteilzeitvereinbarung im Gegensatz zur Schlechtwetterentschädigungsregelung ihren Ausgang ausschließlich im innerbetrieblichen

Übereinkommen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer und nicht in außerbetrieblichen Umständen wie z.B. bei schlechtem Wetter (Regen etc.) hat. Weiters ist den Argumenten im Berufungsbegehren vom 8. Juli 2011, eingelangt am 12. Juli 2011 entgegen zu halten, dass für Dienstnehmer einerseits auf die Inanspruchnahme der Altersteilzeit

kein Rechtsanspruch besteht und eine derartige Vereinbarung somit ausschließlich auf freiwilliger bzw. vertraglicher Ebene zustande kommt, andererseits Dienstgeberseitig je nach gewähltem Altersteilzeitmodell zum Teil Dienstnehmer-Sozialversicherungsbeiträge durch das Arbeitsmarktservice gefördert werden.

Die Berufung war daher unter Berücksichtigung der Ausführungen in den KommSt-RL (RZ 67 und 68), LStR 2002 (RZ 247a, 668) bzw. FLAG-Durchführungs-RL (41.03, Punkt 9) als unbegründet abzuweisen."

Mit dem rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 11. August 2011 gilt gemäß § 264 Abs. 3 BAO das Rechtsmittel wiederum als unerledigt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 (FLAG) haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im § 41 Abs. 1 FLAG 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 und an freie Dienstnehmer im Sinne des § 4 Abs. 4 ASVG.

Die Festsetzung des Zuschlages zum Dienstgeberbeitrag gründet sich unter anderem auf § 122 Abs. 7 und 8 Wirtschaftskammergesetz 1998.

Ein Arbeitgeber, der ältere Arbeitnehmer oder Arbeitnehmerinnen beschäftigt, die ihre Arbeitszeit verringern, und diesen einen Lohnausgleich gewährt, hat gemäß § 27 Abs. 1 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977 (AIVG) Anspruch auf Altersteilzeitgeld. Gemäß § 27 Abs. 2 AIVG steht es ihm (bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen) für Personen zu, die auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung ihre Normalarbeitszeit verringert haben und einen Lohnausgleich erhalten und für die der Arbeitgeber die Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entrichtet.

Gemäß § 27 Abs. 4 AIVG hat das Altersteilzeitgeld dem Arbeitgeber einen Anteil des zusätzlichen Aufwandes abzugelten, der ihm einerseits durch den Lohnausgleich und andererseits durch die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entsteht, wobei das Gesetz den zuletzt genannten Mehraufwand als Unterschiedsbetrag „zwischen den entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entrichteten Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung (...) und den dem Entgelt (einschließlich Lohnausgleich) entsprechenden Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträgen“ umschreibt.

Als Arbeitsverdienst und somit allgemeine Beitragsgrundlage gilt bei Dienstnehmern, für die dem Dienstgeber ein Altersteilzeitgeld gewährt wird, gemäß § 44 Abs. 1 Z 10 ASVG „die Beitragsgrundlage vor Herabsetzung der Normalarbeitszeit“.

Im Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die Leistung des zuvor erwähnten Differenzbetrages, soweit er sich auf die Dienstnehmerbeiträge bezieht, für den Arbeitnehmer einen Vorteil aus dem Dienstverhältnis bedeutet, der in die Beitragsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen ist.

Im Erkenntnis vom 21. September 2016, 2013/13/0102, hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr u.a. ausgeführt, dass der vorliegende Fall nicht mit jenem dem Erkenntnis vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0279, zugrunde liegenden Fall vergleichbar ist. Im Fall des Altersteilzeitgeldes gibt es keine die Dienstnehmerbeiträge einschließende gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers zur Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit. Schuldner der Dienstnehmerbeiträge bleibt der Dienstnehmer, und es ist nur Voraussetzung für die Gewährung eines vom Arbeitgeber beantragten Altersteilzeitgeldes, dass er im Umfang des ... gemäß § 44 Abs. 1 Z 10 ASVG aus der Gewährung resultierenden Mehrbetrages die Entrichtung auch der Dienstnehmerbeiträge übernimmt. Er tilgt insoweit eine Schuld des Dienstnehmers, weshalb ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis vorliegt, der gemäß § 41 Abs. 3 FLAG i.V.m. § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung war daher die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Mit dem Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2016, 2013/13/0102, liegt in der hier strittigen Frage eine höchstgerichtliche Rechtsprechung vor, von der die gegenständliche Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes nicht abweicht. Mangels Vorliegens einer grundsätzlichen Rechtsfrage ist daher gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG die Revision nicht zulässig.

