



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Stb., vom 30. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 29. Februar 2012 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (Sektion A) sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Zeitraum 2008 bis 2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin, Bw.) wurde im Februar 2012 vom Finanzamt (FA) für den Zeitraum 2008 bis 2010 einer gemeinsamen Prüfung aller Lohnabgaben (GPLA) unterzogen. Mit den angefochtenen Bescheiden forderte das FA von der Bw. unter anderen nicht angefochtenen Feststellungen folgende Beträge (jeweils in €) nach:

	DB 2008	DZ 2008	DB 2009	DZ 2009	DB 2010	DZ 2010	Summen
Sozialplan	253,21	24,20	16.726,17	1.598,28	2.352,03	219,52	21.173,41
Altersteilzeit					115,22	10,75	125,97
Summen	253,21	24,20	16.726,17	1.598,28	2.467,25	230,27	21.299,38

Begründend wurde ausgeführt, dass beim Altersteilzeitgeld der Bruttoarbeitslohn zusammen mit dem zusätzlichen Lohnausgleich und den vom Arbeitgeber übernommenen

Arbeitnehmeranteilen zur Sozialversicherung die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Dienstgeberbeitrages bilde.

Bezüge im Rahmen die im Rahmen von Sozialplänen an ausscheidende Dienstnehmer ausgebezahlt würden seien gem. § 67 Abs.8 lit. f EStG 1988 steuerbegünstigt und seien daher nicht in die Bemessungsgrundlage für den DB einzubeziehen. Die Anführung des Arbeitsverfassungsgesetzes oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen schränke die Steuerbegünstigung aber auf Bezüge ein, die bei Beendigungen von Dienstverhältnissen als Folge bestimmter Betriebsänderungen (Betriebsstilllegung, Betriebsverlegung, Betriebszusammenschluss) anfallen würden. Das zeige sich im Hinweis, dass die Begünstigung des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) auf [§ 67 Abs. 8 EStG 1988](#) anzuwenden sei. Anders verhalte es sich daher, wenn gleichzeitig Anwartschaften gegenüber Mitarbeitervorsorgekassen (MVK) bestünden. Diesfalls sei nämlich kein steuerlicher Zusammenhang der Sozialplanzahlung mit [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) gegeben, weshalb diese Zahlungen in die Bemessungsgrundlage des DB einzubeziehen wären.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass das Altersteilzeitgeld dem Arbeitgeber einen Teil des zusätzlichen Aufwandes abgelte, der durch die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge auf Höhe der Beitragsgrundlage vor Herabsetzung der Normalarbeitszeit entstünde. Den Arbeitgeber treffe im Falle der Altersteilzeit iSd [§ 44 Abs. 1 Z. 10 ASVG](#) zwar die Verpflichtung zur Leistung einer „erhöhten“ Beitragsgrundlage, das betreffe jedoch nur sozialversicherungsrechtliche Belange und gelte nicht für DB und DZ.

Zu den Sozialplanzahlungen wird eingewendet, dass aufgrund er Auflösung mehrerer Dienstverhältnisse im Rahmen eines Sozialplanes diverse Zahlungen an die Dienstnehmer zur Auszahlung gelangt seien. Diese wären gem. [§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988](#) iVm. [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) steuerbegünstigt.

Die Rechtsgrundlage für die Vorschreibung des DB sei § 41 FLAG, welcher in seinem Abs. 4 ausdrücklich die in [§ 67 Abs. 3 und Abs. 6 EStG 1988](#) genannten Bezüge von der Bemessungsgrundlage ausnehme. Allein aufgrund des Gesetzestextes und der primär vorzunehmenden Wortinterpretation könnten die in [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage für die Bemessung des DB gehören. Nach der Judikatur des VwGH (VwGH 11.5.2005, [2002/13/0017](#)) beziehe sich die Befreiung in den Lohnnebenkostengesetzen ausdrücklich nur auf die in § 67 Abs. 6 EStG genannten Bezüge und es komme nicht darauf an, ob und inwieweit für solche Bezüge der begünstigte Lohnsteuersatz von 6% zur Anwendung gelange. Die Lohnnebenkostenbefreiung gelte auch dann, wenn die freiwillige Abfertigung so hoch sei, dass sie nicht mehr im begünstigt

besteuerbaren Ausmaß des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) Deckung finde, sondern nach [§ 67 Abs. 10 EStG 1988](#) zu besteuern wäre.

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverfahrensentscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor.

Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung wurde mit e-mail vom 1. August 2013 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als entscheidungsrelevanter Sachverhalt wurden die von der GPLA getroffenen Feststellungen und Beträge zugrunde gelegt. Strittig sind die Rechtsfragen, ob einerseits im Fall der Altersteilzeit die Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge der Bemessungsgrundlage für den DB und DZ entspricht und andererseits Sozialplanzahlungen aus Anlass der Beendigung von dem BMVG unterliegenden Dienstverhältnissen in die Bemessungsgrundlage für den DB und DZ aufzunehmen sind.

Altersteilzeit:

Gemäß [§ 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967](#) 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](#).

Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß [§ 25 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b EStG 1988](#) sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des [§ 22 Z. 2 EStG 1988](#).

Nach [§ 44 Abs. 1 Z 10 ASVG](#) ist die Beitragsgrundlage für Pflichtversicherte der Arbeitsverdienst. Als Arbeitsverdienst in diesem Sinne gilt bei Dienstnehmern, für die dem Dienstgeber ein Altersteilzeitgeld, eine Altersteilzeitbeihilfe oder eine Beihilfe zum Solidaritätsprämienmodell gewährt wird - abweichend von Z 1 -, die Beitragsgrundlage vor Herabsetzung der Normalarbeitszeit.

Die Festsetzung des DZ gründet sich unter anderem auf [§ 122 Abs 7 und 8 WKG 98](#).

Gemäß [§ 27 Abs. 2 Z 3 lit b Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#) gebührt das Altersteilzeitgeld für Personen, für die der Arbeitgeber Sozialversicherungsbeiträge

entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entrichtet.

Gemäß [§ 27 Abs. 4 Arbeitslosenversicherungsgesetz 1977](#) hat das Altersteilzeitgeld dem Arbeitgeber einen Anteil des zusätzlichen Aufwandes, der durch die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen den entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entrichteten Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung (Pensions-, Kranken-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung einschließlich IESG-Zuschlag) und den dem Entgelt (einschließlich Lohnausgleich) entsprechenden Dienstgeber- und Dienstnehmerbeiträgen zur Sozialversicherung entsteht, abzugelten.

Das bedeutet, dass ein das Altersteilzeitmodell in Anspruch nehmender Arbeitnehmer unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen bei einer Verringerung seiner Arbeitsleistung von beispielsweise 50% dennoch einen ausbezahlten Arbeitslohn von beispielsweise 75% erhalten kann, der Arbeitgeber allerdings zusätzlich zu den Arbeitgeberanteilen die grundsätzlich vom Arbeitnehmer zu tragenden Sozialversicherungsbeiträge teilweise zu übernehmen hat.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.10.2009, 2008/15/0279, entschieden, dass die im Rahmen der Bauarbeiter schlechtwetterentschädigung vom Arbeitgeber zu übernehmenden Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstellen und nicht als Arbeitslohn zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag gehören.

Gemäß [§ 44 Abs. 1 Z 10 ASVG](#) gilt als Beitragsgrundlage bei Dienstnehmern, für die dem Dienstgeber ein Altersteilzeitgeld gewährt wird, die Beitragsgrundlage vor Beginn der Altersteilzeit. Auch die Beitragshöhe und die Beitragstragung richtet sich grundsätzlich nach dem ASVG. In § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz wird eine weitere Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge normiert. Die Tragung dieser Sozialversicherungsbeiträge wird ausschließlich dem Arbeitgeber gesetzlich vorgeschrieben. Eine Beitragspflicht der Dienstnehmer wird in dieser Gesetzesstelle nicht angeordnet.

Ebenso, wie im Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2009, [2008/15/0279](#), stellen daher die im Rahmen der Altersteilzeit durch den Arbeitgeber zu übernehmenden Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung keinen Vorteil aus dem Dienstverhältnis dar und gehören somit nicht als Arbeitslohn iSd § 41 FLAG zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag, da der Arbeitgeber mit der Entrichtung des Krankenversicherungsbeitrages nach § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz für den Differenzbetrag zwischen dem Arbeitsentgelt bei Vollarbeit und dem tatsächlich erzielten Entgelt eine eigene gesetzliche Verpflichtung erfüllt. Nachdem es sich bei diesen Beiträgen

nicht um Sozialversicherungsbeiträge der Arbeitnehmer handelt, liegt auch kein geldwerter Vorteil vor. Die Zahlungen des Dienstgebers aufgrund der erhöhten Beitragsgrundlage sind daher nicht in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen.

Gleiches hat der Unabhängige Finanzsenat am 18. Juni 2011, RV/0633-G/09 unter Verweis auf UFS vom 19. August 2008, RV/0303-G/06 entschieden.

Sozialplanzahlungen:

Unstrittig ist die vom Finanzamt festgestellte Tatsache, dass im Streitzeitraum an verschiedene Mitarbeiter die dem BMVG unterlagen im Rahmen eines Sozialplanes Zahlungen aus Anlass der Auflösung der jeweiligen Dienstverhältnisse geleistet worden waren. Die Höhe der ausbezahlten Beträge sowie die vom FA errechneten Bemessungsgrundlagen für DB und DZ wurden zwar dem Grunde nicht aber der Höhe nach bekämpft. Es wird daher davon ausgegangen, dass die errechneten Beträge der Höhe nach nicht strittig sind.

Strittig ist ausschließlich ob die ausbezahlten Beträge von der Befreiungsbestimmung des § 41 Abs. 4 lit. b FLAG umfasst sind oder Teil der Bemessungsgrundlage für DB und DZ bilden.

Nach § 41 Abs. 4 lit. b FLAG gehören die im [§ 67 Abs. 3 und 6 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) genannten Bezüge, nicht zur Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag.

Gemäß [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) sind sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen, ausgenommen von BV-Kassen ausbezahlte Abfertigungen), mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden..... Die vorstehenden Bestimmungen zu freiwilligen Abfertigungen gelten nur für jene Zeiträume, für die keine Anwartschaften gegenüber einer BV-Kasse bestehen.

Gemäß [§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988](#) gilt für Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses im Rahmen von Sozialplänen als Folge von Betriebsänderungen im Sinne des [§ 109 Abs. 1 Z 1 bis 6 des Arbeitsverfassungsgesetzes](#) oder vergleichbarer gesetzlicher Bestimmungen anfallen, soweit sie nicht nach Abs. 6 mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern sind, bis zu einem Betrag von 22 000 Euro mit der Hälfte des Steuersatzes, der sich bei gleichmäßiger Verteilung des Bezuges auf die Monate des Kalenderjahres als Lohnzahlungszeitraum ergibt, zu versteuern.

Aus der Formulierung von § 41 Abs.4 lit. b FLAG ist erkennbar, dass alle Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen, also ihre Ursache in der Beendigung eines

Dienstverhältnisses haben, vom DB ausgenommen werden sollen. Der Verweis auf [§ 67 Abs. 3 bzw. Abs. 6 EStG 1988](#) stellt klar welche Bezüge davon umfasst sind. Aus der Textierung des § 41 Abs. 4 lit. b FLAG kann aber nicht abgeleitet werden, dass der Umfang der Befreiung vom DB der Bemessung der Lohnsteuer im Einzelfall zu entsprechen hat. Diese Rechtsansicht teilt das FA offensichtlich in Bezug auf Abfertigungen welche die im § 67 Abs. 6 EStG festgelegten Grenzwert überschreiten. Weshalb für freiwillige Abfertigungen welche unstrittig mit der Beendigung eines Dienstverhältnisses im Zusammenhang stehen und an scheidende Mitarbeiter ausgezahlt werden, welche für den Zeitraum auch Ansprüche aus einer MVK erworben haben, anderes gelten sollte ist für den UFS nicht erkennbar.

Nach Ansicht des UFS ist es nicht relevant, ob freiwillige Abfertigungen, die im § 67 Abs. 6 EStG ausdrücklich als Dienstverhältnis beendigungskausale Bezüge genannt sind, auch tatsächlich nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 zu versteuern sind oder nicht (hier „Abfertigung neu“).

Auch Sozialplanzahlungen iSd [§ 67 Abs. 8 lit. f EStG 1988](#) sind dem Grunde nach Bezüge, die beendigungskausal sind, und daher dem Grunde nach Bezüge, die in [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) genannt sind. In diesem Zusammenhang kann auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 11. 5. 2005 , 2002/13/0017 verwiesen werden, in welchem der VwGH ausführt, dass die Versteuerung eines in diesem Sinne "dem Grunde nach" auch die Voraussetzungen des [§ 67 Abs. 6 EStG 1988](#) erfüllenden Bezuges nach (im entschiedenen Fall) [§ 67 Abs. 8 lit. b EStG 1988](#) der Verwirklichung des Befreiungstatbestandes (im entschiedenen Fall des [§ 5 Abs. 2 lit. b KommStG 1993](#)) nicht entgegen steht. Diese Aussage des VwGH kann nach Ansicht des UFS auch auf den DB übertragen werden, zumal [§ 5 Abs. 2 lit. b KommStG 1993](#) textlich § 41 Abs. 4 lit. b FLAG entspricht. Der VwGH führte im zitierten Erkenntnis unter Verweis auf VwGH 9. 9. 2004, [2004/15/0099](#); 12. 9. 2001, [2000/13/0058](#) weiters verdeutlichend aus, dass Voraussetzung für die Subsumierbarkeit von Bezügen unter die Befreiungsbestimmung des [§ 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993](#) - und daher wohl auch § 41 Abs. 4 lit. b FLAG - die Beendigung des zu Grunde liegenden Dienstverhältnisses ist. Nur Dienstgeberleistungen aus einem unbeendeten Dienstverhältnis unterliegen damit weder der Steuerbefreiung des [§ 5 Abs. 2 lit. a KommStG 1993](#) noch jener des § 5 Abs. 2 lit. b KommStG bzw. der Befreiung von DB und DZ iSd § 41 Abs. 4 lit. b FLAG. Dem Umstand, dass Dienstnehmer neben den Zahlungen des Dienstgebers aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses auch Ansprüche gegen Dritte (beispielsweise eine Mitarbeitervorsorgekasse) erworben haben sind bei der Beurteilung des Umfanges der DB-Pflicht vor dem Hintergrund dieser Judikatur ohne Belang.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. August 2013