



GZ. RV/0340-L/08,
GZ. RV/0154-L/09,
GZ. RV/0155-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des OW gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 16. Jänner 2008 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für 2002 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) ist Facharzt. Seine Veranlagungen zur Einkommensteuer für 2002 bis 2005 erfolgten jeweils erklärungsgemäß.

(2) Mit Anträgen vom 20. November 2007 (für 2003 bis 2005, eingereicht über FinanzOnline) bzw. vom 22. November 2007 (für das Jahr 2002; eingereicht über Telefax) beantragte der steuerliche Vertreter die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2002 bis 2005 mit der Begründung, dass Vergütungen des Arbeitsmarktservices für Altersteilzeit aufwandskürzend verbucht worden seien. Nach „*Mitteilung des BMF*“ löse Altersteilzeitgeld keine Kürzung des Lohnaufwandes aus. Der Gewinn dieser Jahre sei daher zu hoch ausgewiesen. Er ersuche, dies nach dem Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit vor der Rechtssicherheit zu berücksichtigen und „*einen gemäß § 301 BAO geänderten Bescheid zu erlassen*“.

Dem für das Jahr 2002 gestellten Antrag war eine Bestätigung des Arbeitsmarktservices

beigefügt, aus welcher hervorgeht, dass für eine Dienstnehmerin ab 1. Oktober 2002 Altersteilzeitgeld bezogen wurde.

(3) Mit Bescheid vom 16. Jänner 2008 wurden die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung abgewiesen, dass beim Altersteilzeitgeld eine Aufwandskürzung nur dann nicht erfolge, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft sei. § 27 ArbLVG sehe erst für Dienstnehmer, die ab 1. Jänner 2004 in Altersteilzeit gingen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vor. Rz 4854 EStR 2000 beziehe sich daher nur auf Fälle, bei denen der Dienstnehmer ab 1. Jänner 2004 in Altersteilzeit gehe und eine Ersatzarbeitskraft beschäftigt werde. Für Dienstnehmer, die ab 1. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2003 in Altersteilzeit gegangen seien, habe daher – auch bei Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft – eine Aufwandskürzung beim Arbeitgeber zu erfolgen, weil die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft nicht Voraussetzung für die Zuschussgewährung sei.

(4) In den gegen diesen Bescheid am 28. Jänner 2008 über FinanzOnline unter der Bezeichnung „*Ablehnung des Wiederaufnahmeantrages hinsichtlich Einkommensteuer 2002 bis 2004*“ für die Jahre 2002 bis 2005 jeweils eingebrachten Berufungen wurde ausgeführt, dass arbeitsmarktpolitische Zuschüsse gemäß § 3 Z 5 lit. d EStG 1988 steuerfrei seien, auch wenn sie der Arbeitgeber erhalte. Der einschränkende Hinweis im Wartungserlass 2006 zu den EStR 2000, wonach der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft geknüpft sei, sei im EStG 1988 nicht enthalten. Erlässe könnten aber mangels Gesetzeskraft zu keinen Einschränkungen führen.

Über die Berufung wurde erwogen:

(5) Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 (idF. vor dem BudBG 2007 BGBl. I Nr. 24/2007) waren Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969 sowie Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994 steuerfrei. Durch das BudBG 2007 wurde der Katalog der steuerfreien Förderungen um das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des AIVG, BGBl. Nr. 609/1977, erweitert.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder mit Kapitalerträgen, die gemäß § 37 Abs. 8 mit einem besonderen Steuersatz versteuert werden, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

(6) Die vom BMF als Auslegungsbehelf zum EStG 1988 erlassenen EStR 2000, Rz 4854 idF. des „zweiten EStR-Wartungserlasses 2006“ vom 1.2.2007 lautet (auszugsweise):

„Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang liegt bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen und Beihilfen vor, wenn damit ein über den Empfänger hinausgehender Förderungszweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) verwirklicht wird. Dies trifft auf steuerfreie Zuwendungen seitens des AMS zu, wie zB

- *"Blum-Prämie" (Rz 4857a)*
- *Kombilohnbeihilfe für ArbeitgeberInnen (§ 34a AMSG)*
- *Eingliederungsbeihilfe ("Come Back", § 34 AMSG)*
- *Zuschuss zur Förderung von Ersatzkräften während Elternteilzeitkarenz (§ 26 AMFG)*
- *Beihilfen nach dem Solidaritätsprämienmodell (§ 37a AMSG) und Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG), sofern der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist. § 27 AIVG sieht erst für Dienstnehmer, die ab 1. Jänner 2004 in Altersteilzeit gehen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vor. Für Dienstnehmer, die ab 1. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2003 in Altersteilzeit gegangen sind, hat eine Aufwandskürzung zu erfolgen, weil der Zuschuss unabhängig von der Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gewährt wird. ...“*

(7) Das Vorbringen des Bw. ist weiters offenbar vor dem Hintergrund der - ua. auf der Homepage des BMF veröffentlichten - ergänzenden Information des Bundesministers für Finanzen vom 2.3.2007, GZ BMF-010203/0097-VI/6/2007, zu verstehen. In dieser ist ausgeführt:

„Folgende Zuschüsse/Beihilfen sind steuerfrei und führen zu keiner Aufwandskürzung:

- „...“

- *Beihilfen nach dem Solidaritätsprämienmodell (§ 37a AMSG) und Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG), sofern der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist;*
- *Prämien nach dem Behinderteneinstellungsgesetz.*

Beim Altersteilzeitgeld gemäß § 27 AIVG ist darauf hinzuweisen, dass eine Aufwandskürzung nur dann nicht erfolgt, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist. § 27 AIVG sieht erst für Dienstnehmer, die ab 1.1.2004 in Altersteilzeit gehen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vor. EStR 2000 Rz 4854 bezieht sich daher nur auf Fälle, bei denen der Dienstnehmer ab 1.1.2004 in Altersteilzeit geht und eine Ersatzkraft beschäftigt wird. Für Dienstnehmer, die ab 1.10.2000 bis 31.12.2003 in Altersteilzeit gegangen sind, hat daher - auch bei Beschäftigung einer Ersatzkraft - eine Aufwandskürzung beim Arbeitgeber zu erfolgen, weil die Beschäftigung der Ersatzkraft nicht Voraussetzung für die Zuschussgewährung ist.

Verfahrensrechtlich ist auf Folgendes hinzuweisen:

EStR 2000 Rz 4854 in der Fassung des EStR-Wartungserlasses 2006 II ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Sollte in rechtskräftig veranlagten Fällen ein Zuschuss als steuerpflichtig behandelt oder eine Aufwandskürzung erfolgt sein, kommt innerhalb der einjährigen Frist nach § 302 BAO eine Aufhebung gemäß § 299 BAO in Betracht. Davon abgesehen kann eine Korrektur im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO) erfolgen. Der Umstand, dass ein Zuschuss als steuerpflichtig behandelt oder eine Aufwandskürzung vorgenommen wurde, ist als neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO anzusehen. Soll eine Änderung rechtskräftiger Bescheide erfolgen, sind die neu hervorgekommenen Tatsachen an Hand der Nachweise zu dokumentieren (zB Mitteilung des AMS über Beihilfenbezug und Kontoauszug).“

(8) Der Bw. teilte in seinen gleich lautenden Anträgen vom 20. November 2007 bzw.

22. November 2007 auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2002 bis 2005 mit, Erstattungen des Altersteilzeitgeldes aufwandskürzend, dh.

gewinnerhöhend, verbucht zu haben, weshalb sie der Einkommensteuer unterworfen worden seien. Sein Vorbringen ist daher offenbar so zu verstehen, dass darin - im Sinne der in Pkt. 7

wiedergegebenen Rechtsauffassung des BMF – aus verfahrensrechtlicher Sicht eine neu hervorgekommene Tatsache iSd. § 303 Abs. 1 lit. b BAO zu erblicken, deren Kenntnis im Spruch anders lautende Einkommensteuerbescheide für 2002, 2003, 2004 und 2005 herbeigeführt hätte. Als Rechtsgrundlage für die Neuerlassung von Bescheiden verwies der steuerliche Vertreter dabei auf – den ab dem Jahr 2003 allerdings nicht mehr dem Rechtsbestand zugehörigen - § 301 BAO. Offenbar meint er damit die Bestimmung des § 307 BAO, wonach mit der Wiederaufnahme des Verfahrens die Sachentscheidung – also im gegebenen Fall die jeweiligen Einkommensteuerbescheide – zu verbinden seien.

(9) Der Ansicht, dass die jeweiligen Verfahren wiederaufzunehmen und neue Sachbescheide zu erlassen seien, kann aus folgenden Erwägungen nicht gefolgt werden (vgl. auch UFS 17.1.2008, RV/0505-I/07):

Die Erweiterung der Befreiungsbestimmungen in § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 ist erst mit dem BudBG 2007 mit Wirksamkeit vom 24. Mai 2007 (= der dem Tag der Kundmachung im BGBl. folgende Tag) erfolgt (vgl. Pkt. 5). Vor diesem Zeitpunkt war das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des AIVG in der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 nicht erwähnt. Es bestand auch keine andere Bestimmung, der zufolge Altersteilzeitgeld steuerfrei gewesen wäre. Eine analoge Anwendung der Steuerfreiheit von Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz oder nach dem Arbeitsmarktservicegesetz ist nicht in Betracht zu ziehen. Der Umstand, dass sich das Altersteilzeitgeld *“hinsichtlich des Förderungszweckes”* von Beihilfen iSd. AMFG oder des AMSG nicht unterscheidet (so die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage), mag zwar allenfalls ein Grund gewesen sein, auch die Steuerfreiheit des Altersteilzeitgelds gesetzlich zu verankern; eine Klarstellung oder Bestätigung einer bereits zuvor bestehenden Steuerfreiheit ist darin jedoch nicht zu erblicken, zumal der Zweck der diversen Förderungen im Arbeitsmarktbereich zuvor durchaus unterschiedlich gesehen wurde und somit von einem einhelligen Meinungsstand nicht ausgegangen werden konnte (vgl. etwa *Wolf*, Blum-Prämien und andere AMS-Förderungen wirklich einkommensteuerfrei? SWK 22/2006, S 627).

Steuerbefreiungen, die sich ausdrücklich auf Beihilfen bestimmter Gesetze (AMFG, AMSG), nicht aber etwa sonstige bestimmte – allenfalls arbeitsmarktfördernde - Zwecke beziehen, können unter solchen Umständen (und in Anbetracht des aufzählenden und jedenfalls nicht demonstrativen Charakters des § 3 EStG 1988) nicht auf Beihilfen anderer Gesetze (hier: AIVG) erstreckt werden. Daran ändert nichts, dass das Altersteilzeitgeld bis 31.12.2001 in § 37b AMSG geregelt war (siehe auch UFS 16.7.2007, RV/0059-K/07). Einem allenfalls klarstellenden Charakter der Änderung des § 3 EStG 1988 hätte es etwa entsprochen, die Steuerbefreiung für betroffene Zeiträume rückwirkend in Kraft zu setzen. Eine derartige Vorgehensweise hat der Gesetzgeber in der Tat im EStG 1988 schon mehrfach angewendet

(vgl. etwa § 67 Abs. 11 EStG 1988: Inkraftsetzung durch das BudBG 2007, BGBl. I 2007/24; anwendbar gemäß § 124b Z 136 EStG 1988 bereits ab der Veranlagung 2005).

War das Altersteilzeitgeld im Berufszeitraum aber nicht steuerfrei, konnte Anträgen auf Wiederaufnahme des Verfahrens (ungeachtet der jedenfalls erforderlichen Prüfung weiterer Voraussetzungen) schon von vornherein nicht entsprochen werden. Eine Anwendung des § 303 Abs. 1 BAO setzt voraus, dass die Kenntnis der in lit. a bis lit. c erwähnten Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dieser Tatbestand ist im konkreten Fall nicht erfüllt, weil das allfällige Hervorkommen neuer Tatsachen keine anders lautenden Bescheide herbeigeführt hätte.

(10) Ergänzend ist noch festzuhalten:

Die erwähnte (für den Unabhängigen Finanzsenat als gemäß § 271 BAO weisungsfreie Abgabenbehörde zweiter Instanz im Übrigen in keiner Weise verbindliche) Information des Bundesministeriums für Finanzen geht davon aus, dass eine Änderung rechtskräftiger Bescheide im Wege der Bescheidaufhebung bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens nur in jenen Fällen zulässig sein sollte, in denen Dienstnehmer nach dem 1. Jänner 2004 *"in Altersteilzeit"* gegangen sind.

Die Dienstnehmerin des Bw. ist hingegen schon am 1. Oktober 2002 *"in Altersteilzeit"* gegangen und es bestand keine rechtliche Verpflichtung zur Beschäftigung einer Ersatzkraft vor dem 1. Jänner 2004. Insoweit liegt daher auch keine Vergleichbarkeit mit Fällen vor, die die Inanspruchnahme des Altersteilzeitgeldes nach dem 1. Jänner 2004 betreffen, sodass eine allfällige Ungleichbehandlung gleicher Tatbestände nicht vorliegt.

Weiters ist dazu auf § 79 Abs. 73 AIVG zu verweisen. Danach gilt für Ansprüche auf Altersteilzeit, die vor dem 31.12.2003 erfolgreich geltend gemacht wurden, § 27 AIVG in der bisher anzuwendenden Fassung weiter. Die Änderung des § 27 AIVG hatte daher keine Auswirkung in der Richtung, dass eine rechtliche Verpflichtung zur Beschäftigung einer Ersatzkraft zu einem späteren Zeitpunkt, etwa ab dem 1. Jänner 2004, entstanden wäre.

(11) Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils; er ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht. Für das Abzugsverbot kommt es daher nicht auf die formale Bezeichnung an. Es ist gleichgültig, aus welchen Gründen die Einnahmen nicht der Einkommensteuer unterliegen, ob sie nach § 3 EStG *"steuerfrei"* sind, ob sie formal *"nicht zu den Einkünften gehören"* (§ 26 EStG 1988), oder ob sie *"nicht steuerpflichtig"* oder auch *"nicht steuerbar"* sind (Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 149, 150; UFS 4.12.2007, RV/2116-W/07).

Hinsichtlich des Abzugsverbotes erfordert § 20 Abs. 2 EStG 1988 einen unmittelbaren, klar

abgrenzbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen einerseits und bestimmten Aufwendungen andererseits. Ob ein solcher Zusammenhang im Hinblick auf den besonderen Förderungszweck des Altersteilzeitgelds (rechtliche Verpflichtung zur Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) tatsächlich zu verneinen wäre, kann für den Berufungsfall auf sich beruhen (siehe UFS 23.11.2007, RV/2283-W/06; in der Entscheidung wurde - ausgehend von der Steuerfreiheit eines vor dem 1.1.2004 zuerkannten Altersteilzeitgelds - ein Zusammenhang im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bejaht). Geht man davon aus, dass das Altersteilzeitgeld im konkreten Fall nicht steuerfrei gestellt war, so war es als – steuerpflichtige – Einnahme zu erfassen, demzufolge auch ungekürzte Aufwendungen iZm. dem Lohnaufwand der sich in der Altersteilzeit befindlichen Dienstnehmerin abgezogen werden. Bei dieser Vorgangsweise ergeben sich aus den Anträgen für die Jahre 2002 bis 2005 keine Abweichungen zu den Erstbescheiden (UFS 16.7.2007, RV/0059-K/07).

Selbst bei einer „analogen“ Anwendung einer Steuerfreiheit der Beihilfe für die berufsgegenständlichen Jahre wäre jedoch für das gegenständliche Verfahren nichts gewonnen, weil dann das zitierte Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung käme, weil damit kein über den Empfänger hinausgehender Förderungszweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) verwirklicht worden ist.

(12) Die Berufungen waren daher aus den genannten Gründen abzuweisen.

Linz, am 10. Februar 2009