



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des PZ, Adr., vom 6. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 8. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt als Einzelunternehmer ein Restaurant.

Für das Jahr 2005 erklärte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 23.627,35 €. Der Einkommensteuerbescheid vom 8. November 2006 erging erklärungsgemäß.

In einem Anbringen ebenfalls vom 8. November 2006 erklärte der Bw., dass im Einkommen 2005 Leistungen des Arbeitsmarktservice enthalten seien, die nach Meinung des Bw. als Leistung aus der Arbeitslosenversicherung gemäß § 3 EStG steuerfrei seien. Der Betrag von 8.100,88 € möge daher aus dem erklärten Gewinn ausgeschieden werden.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2005, welches das Finanzamt als **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid wertete, führte der Bw. aus, dass das Altersteilzeitgeld nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit a EStG als Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln steuerfrei seien. Dieser Zuschuss des AMS werde aus öffentlichen Mitteln bezahlt. Auch gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit d EStG seien Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz und nach dem Arbeitsmarktservicegesetz steuerfrei. Das Altersteilzeitgeld sei im Arbeitslosenversicherungsgesetz eindeutig als Leistung aus der Arbeitslosenversicherung angeführt.

Beigelegt wurde vom Bw. eine Ablichtung seines Buchhaltungskontos, auf welchem das Altersteilzeitgeld von insgesamt 8.100,88 € verbucht wurde.

Über Aufforderung des Finanzamtes übermittelte der Bw. darüber hinaus das Lohnkonto der Beschäftigten, die das Altersteilzeitmodell in Anspruch nimmt. Der Bw. wies darauf hin, dass der Dienstnehmerin für den Lohnausgleich Lohnsteuer abgezogen worden sei. Die Steuerfreiheit müsse daher dem Dienstgeber zuteil werden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab. Das Finanzamt erläuterte dazu, dass beim Altersteilzeitgeld nur dann keine Aufwandskürzung erfolge, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft sei. Für Dienstnehmer, die zwischen 1. Oktober 2000 und 31. Dezember 2003 mit Altersteilzeit begonnen haben, habe keine Verpflichtung zur Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft bestanden. Im gegenständlichen Fall müsse daher eine Aufwandskürzung erfolgen.

Der Bw. erhob gegen diesen Bescheid Berufung, welche das Finanzamt an die **Abgabenbehörde zweiter Instanz** zur Entscheidung vorlegte. Der Bw. wandte sich gegen die Aberkennung der Steuerfreiheit des Altersteilzeitgeldes, da dieses gemäß § 3 EStG steuerfrei sei, weil es eine Leistung aus dem Arbeitslosenversicherungsgesetz sei.

Im Erlass des Bundesministeriums für Finanzen werde das Altersteilzeitgeld als steuerfrei bezeichnet ohne Kürzung von Betriebsausgaben. Allerdings sei durch die „Ergänzenden Informationen“ zum EStR-Wartungserlass 2006 diese Aussage wieder rückgängig gemacht worden. Es gebe nun begünstigte Dienstnehmer, die das Altersteilzeitgeld erst nach 2003 beansprucht haben, und „böse“ Dienstnehmer, die das Altersteilzeitgeld bereits vor 2004 zuerkannt bekommen haben.

Es sei jetzt unklar, ob sich die „nicht steuerpflichtigen Einkünften“ des § 20 EStG auf die „steuerfreien“ Einkünfte des § 3 EStG beziehen und ob mit den in den ergänzenden Informationen genannten „Zuschüsse/Beihilfen mit besonderem Förderungszweck“ die in § 20 EStG angesprochenen Aufwendungen und Ausgaben gemeint sind.

Der Hinweis in den ergänzenden Informationen sei unrichtig, dass es bisher geltendes Recht gewesen sei, dass Unternehmen den Lohnaufwand, der im Zusammenhang mit arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen getätigt worden sei, steuerlich nicht berücksichtigen durften. Es gab darüber bisher noch keine höchstgerichtliche Entscheidung.

Die Auslegung des § 20 Abs. 2 EStG (Aufwendungen, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen) könne nicht ident sein mit dem in den ergänzenden Informationen verwendeten Begriff (bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen/Beihilfen mit besonderem Förderungszweck), denn letztere werden anscheinend

nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit § 20 EStG gesehen. § 20 EStG mache keine Trennung zwischen Anträgen auf Altersteilzeitgeld vor 2004 und nach 2003 und es könne eine Änderung der Voraussetzungen für die Gewährung des Altersteilzeitgeldes keinen Einfluss auf die steuerliche Behandlung haben.

Abschließend sei klarzustellen,

- dass die Steuerfreiheit des § 3 EStG gelte
- ob die Einschränkung des § 20 Abs. 2 EStG nicht in sich selbst einen Widerspruch ergebe unter dem Aspekt, dass
- „Einnahmen im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“ steuerlich gesehen gleichbedeutend sei mit „arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen“ oder
- die beiden Begriffe hingegen steuerlich nicht gleichbedeutend seien, was durch den Erlass selbst einen neuen Tatbestand schaffen würde, sodass das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG ohnehin nicht zutreffe.
- ob nachträgliche Änderungen beim Altersteilzeitgeld rückwirkend zu einer Steuerpflicht des Altersteilzeitgeldes führen können, wobei fraglich sei, wem die Steuerfreiheit zu Gute komme,
- da es nicht rechtens sein könne, dass Firmen, die seit 2000 das Altersteilzeitmodell in Anspruch nehmen, dieses Altersteilzeitgeld als steuerpflichtigen Gewinn versteuern müssen, wenn auch der Dienstnehmer für den gleichen Betrag Lohnsteuer bezahlen müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit d EStG in der für das Jahr 2005 geltenden Fassung erklärt Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz und Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz als von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG ist das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld befreit.

Das Altersteilzeitgeld wurde bis einschließlich 2001 in § 37 b Arbeitsmarktservicegesetz geregelt. Ab 2002 wird das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz an Arbeitgeber ausbezahlt.

Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen:

Der Bw. erhielt für das Jahr 2005 Zuschüsse des Arbeitsmarktservice von 8.100,88 € gemäß § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz für eine Arbeitnehmerin, welche bereits vor dem 1. Jänner 2004 in Altersteilzeit übergetreten ist. Den die tatsächliche Arbeitsleistung übersteigenden Teil des Lohnes sowie vom Dienstgeber zu bezahlende Sozialversicherungsbeträge erhält der Bw.

als „Altersteilzeitgeld“ vom Arbeitsmarktservice ersetzt. Eine zusätzliche Arbeitskraft wurde vom Bw. nicht eingestellt. Die Veranlagung zur Einkommensteuer 2005 erfolgte ohne steuerliche Berücksichtigung des AMS-Zuschusses. Erst mit Berufung ersuchte der Bw. um Steuerfreistellung des strittigen Betrages.

Sowohl der Bw. als auch das Finanzamt betrachten das vom Arbeitsmarktservice ausbezahlte Altersteilzeitgeld grundsätzlich als steuerfreie Einnahme gemäß § 3 Abs. 1 EStG. Streit besteht jedoch darüber, ob gleichzeitig eine Kürzung des Lohnaufwandes in Höhe des Zuschusses zu erfolgen hat.

Zur Frage der Steuerfreiheit des Altersteilzeitgeldes ist zunächst festzustellen, dass es sich im streitgegenständlichen Jahr um eine Geldleistung gemäß § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz handelt, welche im Katalog der Steuerbefreiungen des § 3 EStG in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung nicht explizit erwähnt ist. Bis 2001 war das Altersteilzeitgeld – damals durch die Vorgängerbestimmung in § 37 b Arbeitsmarktservicegesetz geregelt – durch § 3 Abs. 1 Z 5 lit d EStG ausdrücklich steuerfrei gestellt. Nach der Verwaltungspraxis galten die gegenständlichen Zuschüsse ab 2002 weiterhin als steuerfrei. So ist in Rz 4854 der Einkommensteuerrichtlinien EStR 2000 (Wartungserlass 2006) – welche allerdings für den Unabhängigen Finanzsenat keine zu beachtende Rechtsquelle darstellen – das Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) als Beispiel für eine steuerfreie Zuwendung des AMS genannt. Erst mit dem Budgetbegleitgesetz, BGBl. I Nr. 24/2007, kundgemacht am 23. Mai 2007, wurde in § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG auch das „Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes“ aufgenommen.

Obwohl es also für den Zeitraum 2002 – 2006 keine ausdrückliche Regelung zur Steuerbefreiung des Altersteilzeitgeldes gibt, so scheint doch in Analogie zu den Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz und dem Arbeitsmarktservicegesetz mit vergleichbarem Förderungszweck, die Annahme einer Steuerfreiheit auch schon für 2005 gerechtfertigt. So heißt es in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2007, dass es sich bei der Steuerfreistellung des Altersteilzeitgeldes lediglich um eine gesetzliche Klarstellung handle.

Da der Bw. auf § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG Bezug genommen hat, sei der Vollständigkeit halber erwähnt, dass eine Befreiung des Altersteilzeitgeldes gemäß dieser Bestimmung nicht in Betracht kommen kann, da das Altersteilzeitgeld zwar eine Leistung aus der Arbeitslosenversicherung ist, jedoch nicht unter „Arbeitslosengeld“ zu subsumieren ist. Auch § 3 Abs. 1 Z 3 lit a EStG (Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln wegen Hilfsbedürftigkeit) ist mangels „Hilfsbedürftigkeit“ des Bw. nicht anwendbar. Hilfsbedürftigkeit ist nur bei materieller Not oder körperlicher bzw. geistiger Gebrechen anzunehmen.

Wenn man von einer Anwendung der Steuerbefreiung auch im Jahr 2005 ausgeht, ist jedoch für den Bw. nichts gewonnen, da in diesem Fall das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG zum Tragen kommt.

Gesetzeszweck des § 20 Abs. 2 EStG ist die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils; § 20 Abs. 2 EStG 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), oder ob sie „nicht steuerpflichtig“ oder auch „nicht steuerbar“ sind (*Doralt*, EStG, § 20 Tz 149, 150).

Das Abzugsverbot in § 20 Abs. 2 EStG greift allerdings nur dann ein, wenn zwischen der (steuerfreien) Einnahme und den Aufwendungen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Auch der Verwaltungsgerichtshof betont das Erfordernis eines „klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhangs“ (z.B. VwGH 16.12.1986, 84/14/0127). Ein bloß allgemeiner Zusammenhang genügt nicht, etwa bei der Gewährung von Beihilfen „zur Verlustabdeckung“ (VwGH 30.6.1987, 87/14/0041).

Zur Lösung der Rechtsfrage, ob die gesamten Lohnaufwendungen des Bw. abziehbar sind oder ob das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG dem entgegensteht, ist also darauf abzustellen, ob ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vom AMS gewährten Geldleistungen und dem korrespondierenden Teil der Lohnaufwendungen besteht.

Als Beispiel für einen nichtabzugsfähigen Aufwand nennt *Doralt* (EStG, § 20 Tz 152) den Lohnaufwand für einen behinderten Dienstnehmer, soweit dafür steuerfreie Beihilfen bezogen werden.

Im vorliegenden Fall ist auf § 27 Abs. 4 Arbeitslosenversicherungsgesetz zu verweisen, wonach *„das Altersteilzeitgeld dem Arbeitgeber einen Anteil des zusätzlichen Aufwandes, der durch einen Lohnausgleich bis zur Höchstbeitragsgrundlage in der Höhe von 50% des Unterschiedsbetrages zwischen dem im ... maßgeblichen Zeitraum vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit gebührenden Entgelt und dem der verringerten Arbeitszeit entsprechenden Entgelt sowie durch die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge ... entsteht, abzugelten“* hat.

Aus dieser gesetzlichen Bestimmung ist der geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Einnahmen und Lohnaufwendungen unzweifelhaft erkennbar, beruht doch die Höhe der Geldleistung des AMS auf der konkreten Entlohnung eines bestimmten Dienstnehmers.

Es ist daher eindeutig ein Anwendungsfall für § 20 Abs. 2 EStG gegeben.

Wie vom Bw. selbst erwähnt, ist im EStR-Wartungserlass 2006 (Rz 4854 EStR) festgehalten, dass bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen und Beihilfen, z.B. Altersteilzeitgeld, nur dann kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit Aufwendungen vorliegt, wenn damit ein über den Empfänger hinausgehender Förderungszweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) verwirklicht wird. „§ 27 AIVG sieht erst für Dienstnehmer, die ab 1.1.2004 in Altersteilzeit gehen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vor. Für Dienstnehmer, die ab 1.10.2000 bis 31.12.2003 in Altersteilzeit gegangen sind, hat eine Aufwandskürzung zu erfolgen, weil der Zuschuss unabhängig von der Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gewährt wird.“

Im gegenständlichen Fall hat die Dienstnehmerin des Bw. schon vor dem 1. Jänner 2004 das Altersteilzeitmodell in Anspruch genommen und wurden vom Bw. auch keine zusätzlichen Arbeitskräfte eingestellt, sodass auch der Erlass gegen den Standpunkt des Bw. spricht.

In einem gleich gelagerten Fall betreffend Dienstnehmer, die ebenfalls vor dem 1. Jänner 2004 in Altersteilzeit übergetreten sind, hat sich der Unabhängige Finanzsenat bereits mit der Frage der Steuerfreiheit des Altersteilzeitgeldes bzw. der Kürzung des Lohnaufwandes auseinandergesetzt und ist zu der Auffassung gelangt, dass unter Annahme der Steuerfreiheit des Zuschusses jedenfalls das Abzugsverbot für die entsprechenden Lohnaufwendungen zu beachten ist (UFS 28.11.2007, RV/2283-W/06).

In einem weiteren ähnlichen Fall betreffend eine Dienstnehmerin, die am 1. Oktober 2003 in Altersteilzeit übergetreten ist, erfolgte ebenfalls eine Abweisung der Berufung (UFS 16.7.2007, RV/0059-K/07).

Der Bw. moniert, dass bei Anwendung des Abzugsverbotes die Steuerfreiheit der AMS-Leistung vereitelt werde und er im Ergebnis dafür Einkommensteuer zahlen müsse.

Dem ist zu entgegnen, dass zwar die Steuerfreiheit der Zuschüsse durch das Abzugsverbot kompensiert wird, sich das Altersteilzeitgeld jedoch wie ein Durchlaufposten steuerlich neutral auswirkt, da bei den Einnahmen der selbe Betrag auszuschneiden ist wie bei den Lohnaufwendungen. Dem Bw. wird ein Teil seiner Aufwendungen für die in Altersteilzeit befindliche Dienstnehmerin vom AMS refundiert. Es trifft nicht zu, dass der Bw. für das Altersteilzeitgeld Einkommensteuer bezahlen musste.

Ließe man den Aufwand zum steuerwirksamen Abzug zu, der auf das Altersteilzeitgeld entfällt, würden damit Lohnaufwendungen berücksichtigt, die der Bw. wirtschaftlich gar nicht zu tragen hatte und für die der Bw. keine Leistung der Dienstnehmerin erhalten hat.

Zum selben steuerlichen Ergebnis kommt es im übrigen, wenn man die Meinung vertritt, dass mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung die gegenständlichen AMS-Zuschüsse steuerpflichtig sind. In diesem Fall sind nämlich die entsprechenden Lohnaufwendungen voll abziehbar.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 wurden bei den Einkünften einerseits die AMS-Zuschüsse nicht als steuerfreie Einnahmen abgezogen und andererseits aber keine Kürzung der Lohnaufwendungen vorgenommen. Eine Änderung der steuerpflichtigen Einkünfte hat aus den dargestellten Erwägungen nicht zu erfolgen.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 4. Dezember 2007