



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des XY gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 16. Mai 2007 bzw. vom 25. Juni 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2004, Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2005 sowie Einkommensteuer für 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**(1)** Der Berufungswerber (im Folgenden: Bw.) ist selbständig tätiger Steuerberater. Er wurde mit Bescheiden vom 30. September 2005, 8. März 2007 bzw. vom 16. Mai 2007 erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für 2004, 2005 und 2006 veranlagt.

**(2)** Mit Eingaben vom 19. April 2007 stellte der Bw. Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens (hinsichtlich Einkommensteuer für 2004) bzw. auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO (hinsichtlich Einkommensteuer für 2005), bzw. erhob er am 5. Juni 2007 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2006, die er jeweils wie folgt begründete:

Nach einer Aktualisierung der EStR 2000 mit 1. Februar 2007 führt das Altersteilzeitgeld nach § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz (im Folgenden: AIVG) zu keiner Aufwandskürzung und sei somit zur Gänze steuerfrei.

Er habe für eine Mitarbeiterin in den Kalenderjahren 2004, 2005 und 2006 Altersteilzeitgeld

erhalten; diese Beihilfen seien aufwandsmindernd verbucht worden.

Es werde daher die Neuveranlagung der Jahre 2004, 2005 und 2006 beantragt.

Aus dem den Eingaben beigelegten Antrag an das Arbeitsmarktservice auf Zuerkennung des Altersteilzeitgeldes geht hervor, die betroffene Dienstnehmerin im Zeitraum 1. Juli 2003 bis 31. Dezember 2009 in Altersteilzeit übergetreten ist.

**(3)** Mit Bescheiden vom 25. Juni 2007 wies das Finanzamt die Anträge auf Bescheidaufhebung bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens für die Jahre 2004 bzw 2005 bzw. am 26. Juni 2007 mittels Berufungsvorentscheidung die Berufung mit folgenden – gleichlautenden - Begründungen ab:

Beim Altersteilzeitgeld erfolge eine Aufwandskürzung nur dann nicht, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft sei. § 27 ArbIVG 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. Da im gegenständlichen Fall die Dienstnehmerin mit 1. Juli 2003 in Altersteilzeit gegangen sei, habe eine Aufwandskürzung zu erfolgen.

**(4)** Gegen die Bescheide, mit denen die Abweisung hinsichtlich der Jahre 2004 bzw 2005 betreffenden Anträge erfolgte, erhob der Bw. mit Eingaben vom 4. Juli 2007 Berufung bzw. brachte er am 27. Juli 2007 einen Vorlageantrag gegen die das Jahr 2006 betreffende Berufungsvorentscheidung ein, deren gleich lautende Begründungen im Wesentlichen folgendermaßen lauten:

Die Steuerbefreiungsbestimmung sei durch das Budgetbegleitgesetz 2007 für Beihilfen aus arbeitsmarktpolitischen Gründen gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 erweitert worden. Steuerfrei sei nun nach dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut auch das Altersteilzeitgeld gem. § 27 des ArbIVG. Nach den Erläuternden Bemerkungen handle es sich bei dieser Gesetzesänderung um eine ausdrückliche Klarstellung. Nach dem Willen des Gesetzgebers habe somit die Steuerbefreiung bereits bisher in dieser Form bestanden.

Bei einer genauen Betrachtung hätten die Zuschüsse durch das AMS idR. eine lenkungspolitische Zielsetzung. Ein Zusammenhang mit der erwähnten Befreiungsbestimmung könne auch durch Erlassaussagen nicht hergestellt werden. Es würde eine eklatante steuerliche Ungleichbehandlung gegenüber Steuerpflichtigen geschaffen, die durch Änderung des § 27 des ArbIVG ab 1. Jänner 2004 eine Ersatzarbeitskraft beschäftigen müssten, um in den Genuss der erwähnten Beihilfe zu kommen.

Den fehlenden Zusammenhang von arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen mit steuerrechtlichen Bestimmungen habe auch das BMF im 2. EStR-Wartungserlass 2006 anerkannt, wonach das Abzugsverbot in diesem Fall nicht greife. Eine Kürzung des Lohnaufwandes für die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft habe nach der Erlassaussage somit nicht zu erfolgen.

***Über die Berufungen wurde erwogen:***

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

*Unter dem gleichen Gesichtspunkt führt die Lehrlingsausbildungsprämie zu keiner Aufwandskürzung (Rz 8230). Zu Prämien nach dem Behinderteneinstellungsgesetz siehe Rz 4856.*

**(7)** Das Vorbringen des Bw. ist 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:*

- "Blum-Prämie";

- *Lehrlingsausbildungsprämie*;
- *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 AlVG), sofern der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist*;
- *Prämien nach dem Behinderteneinstellungsgesetz*.

*Beim Altersteilzeitgeld gemäß § 27 AlVG ist darauf hinzuweisen, dass eine Aufwandskürzung nur dann nicht erfolgt, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist. § 27 AlVG 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 19. April 2007 auf Wiederaufnahme des Verfahrens (hinsichtlich Einkommensteuer für 2004) bzw. auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO (hinsichtlich Einkommensteuer für 2005) sowie in der die Einkommensteuer für 2006 betreffenden Berufung vom 5. Juni 2007 mit, Erstattungen des Altersteilzeitgeldes aufwandsmindernd (= 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 Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO bzw. eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO zu erblicken bzw. die Einkommensteuerbescheide für 2004, 2005 und 2006 inhaltlich falsch seien und folglich den Anträgen bzw. Berufungen stattzugeben wäre.

**(9)** Dieser Ansicht 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 AlVG 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; die – vom Bw. eingewendete - *"Klarstellung"* einer – bereits zuvor bestehenden - *"Steuerfreiheit"* ist darin jedoch nicht zu erblicken, zumal der Zweck der diversen Förderungen im Arbeitsmarktbereich zuvor durchaus unterschiedlich gesehen wurde, sodass 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). Dem - vom Bw. eingewendeten - 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 des Gesetzgebers hat in der Tat im EStG 1988 schon mehrfach Platz gegriffen (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 in den Jahren 2004 und 2005 aber nicht steuerfrei, konnte Anträgen auf Bescheidaufhebung bzw. Wiederaufnahme des Verfahrens (ungeachtet der jedenfalls erforderlichen Prüfung weiterer Voraussetzungen) schon von vornherein nicht entsprochen werden. Voraussetzung für die Anwendung des § 299 Abs. 1 BAO ist eine Unrichtigkeit des Spruchs eines Bescheides. 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. Beide Tatbestände sind im konkreten Fall nicht erfüllt: die Bescheide waren weder rechtswidrig, noch hätte das allfällige Hervorkommen neuer Tatsachen einen anders lautenden Bescheid herbeigeführt. Sohin gehen auch die gegen den Sachbescheid betreffend Einkommensteuer für 2006 gerichteten Einwendungen ins Leere.

**(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.

Unbestritten ist jedoch, dass die Dienstnehmerin der Bw. schon am 1. Juli 2003 „*in Altersteilzeit*“ gegangen ist und für den Bw. eine rechtliche Verpflichtung zur Beschäftigung einer Ersatzkraft vor dem 1. Jänner 2004 nicht bestanden hat. Insoweit liegt daher auch keine Vergleichbarkeit mit Fällen vor, die die Inanspruchnahme des Altersteilzeitgeldes nach dem 1. Jänner 2004 betreffen, sodass die vom Bw. für seinen Standpunkt ins Treffen geführten „*eklatante Ungleichbehandlung*“ (vgl. Pkt. 4) eben 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 (Beginn des ersten Berufungsjahres), 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, EStG<sup>11</sup>, § 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 erfahren die im angefochtenen Sachbescheid für 2006 angesetzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit keine Änderung bzw. ergeben sich aus den Anträgen für die Jahre 2004 und 2005 keine Abweichungen zu den Erstbescheiden (UFS 16.7.2007, RV/0059-K/07).

Selbst bei einer „*anlogen*“ Anwendung einer Steuerfreiheit der Beihilfe für die berufungsgegenständlichen 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)** Es war daher unter all diesen Aspekten spruchgemäß zu entscheiden und die Berufungen abzuweisen.

Linz, am 5. Februar 2009