



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 20. Juni 2007 betreffend Abweisung des Antrags vom 19.4.2007 auf Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (kurz Bw.) ersuchte mit Schreiben vom 19.4.2007 um die Wiederaufnahme der – mit Bescheiden vom 14.3.2005 und 6.3.2006 abgeschlossenen – Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 und 2005 mit der Begründung, dass das Bundesministerium für Finanzen mit 1.2.2007 eine Aktualisierung der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) veröffentlicht habe. Danach seien Beihilfen wie das Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) zur Gänze steuerfrei. In den Jahren 2004 und 2005 seien bei der Bw. Erstattungen des Altersteilzeitgelds gewinnerhöhend verbucht und der Körperschaftsteuer unterworfen worden. Um entsprechende Korrektur der Körperschaftsteuerbescheide werde ersucht.

Der Antrag wurde mit Bescheid des Finanzamts vom 20.6.2007 als unbegründet abgewiesen. Randzahl (Rz) 4854 der EStR beziehe sich nur auf Fälle, in denen der Dienstnehmer ab 1.1.2004 in Altersteilzeit gegangen sei und eine Ersatzkraft beschäftigt werde. Für Dienstnehmer, die ab 1.10.2000 bis 31.12.2003 in Altersteilzeit gegangen seien, habe daher – auch

bei Beschäftigung einer Ersatzkraft – eine Aufwandskürzung beim Arbeitgeber zu erfolgen, weil die Beschäftigung der Ersatzkraft nicht Voraussetzung der Zuschussgewährung sei.

In der Berufung vom 9.7.2007 gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt: Ab 1.7.1994 seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG auch Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz von der Einkommensteuer befreit. Da sich das an den Arbeitgeber ausbezahlte Altersteilzeitgeld hinsichtlich des Förderungsgesetzes (gemeint wohl: des Förderungszweckes) von den genannten Beihilfen nicht unterscheide, sei die Steuerfreiheit mit dem Budgetbegleitgesetz 2007 ausdrücklich klargestellt worden.

Beihilfen wie das Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) seien nach den aktualisierten EStR zur Gänze steuerfrei; sie führten zu keiner Aufwandskürzung. Damit sollte klargestellt werden, dass eine sozialpolitisch angestrebte Arbeitsplatz- und Mitarbeitersicherung und Unterstützung nicht durch eine zusätzliche Steuerbelastung wieder neutralisiert werden solle.

Dass die Steuerbefreiung nur für Dienstnehmer Gültigkeit haben solle, die ab dem 1.1.2004 in Altersteilzeit gegangen sind, sei nicht gerechtfertigt und widerspreche dem verfassungsmäßigen Gleichheitsgrundsatz. Auch vor dem 1.1.2004 habe die fehlende Arbeitskraft ersetzt werden müssen. Es sei in keiner Weise nachvollziehbar, wie eine derartige Ungleichbehandlung des Steuerpflichtigen nur durch die Tatsache, dass dies ab diesem Stichtag zwingend vorgeschrieben war, herbeigeführt werden könne. Im vorliegenden Fall sei die Arbeitszeit der Arbeitnehmerin von 40 Stunden pro Woche auf 16 Stunden pro Woche verkürzt worden. Dieser Ausfall sei durch die Einstellung einer Mitarbeiterin behoben worden. Letztlich hätte schon ein einziger Tag vor dem 1.1.2004 (wenn die Altersteilzeit mit dem 31.12.2003 beginne) zu einer drastischen Ungleichbehandlung geführt, was mit der in der Verfassung garantierten Gleichbehandlung der österreichischen Staatsbürger keinesfalls vereinbar sei. Die Regelung scheine auf eine Umgehung der verfassungsmäßig zugesicherten Rechte abzielen, da sie sich nur auf einen Stichtag und nicht auf Fakten gründe.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs. 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen und Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 EStG 1988 oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 21 Abs. 3 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Eine vergleichbare Bestimmung enthält § 20 Abs. 2 EStG 1988.

2.) EStR 4854 in der Fassung 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.

3.) Das Vorbringen des Bw. ist auf dem Hintergrund der (im Internet zugänglichen) 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 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).

4.) Der Bw. teilte mit Antrag vom 19.4.2007 mit, Erstattungen des Altersteilzeitgeldes gewinnerhöhend verbucht zu haben, weshalb sie der Körperschaftsteuer unterworfen wurden. Sein Vorbringen ist daher so zu verstehen, dass darin – im Sinne der vorhin wiedergegebenen Rechtsauffassung – eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO zu erblicken und folglich dem Antrag stattzugeben wäre. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden.

5.) Gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 (in der Fassung des BudgBeglG 2007 BGBl. I Nr. 24/2007) sind steuerfrei: Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, BGBl. Nr. 31/1969, Beihilfen nach dem Arbeitsmarktservicegesetz, BGBl. Nr. 313/1994, sowie das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 609/1977.

Die Änderung der genannten Bestimmung mit dem BudgBeglG 2007 ist mit Wirksamkeit 24.5.2007 erfolgt. Vor diesem Zeitpunkt war das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes, BGBl. Nr. 609/1977, in § 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 im Sinne des AMFG oder des AMSG nicht unterscheidet (so die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage), mag ein Grund gewesen sein, die Steuerfreiheit des Altersteilzeitgeldes gesetzlich zu verankern; die bloße „Klarstellung“ einer „Steuerfreiheit“ ist darin nicht zu erblicken, zumal der Zweck der diversen Förderungen zuvor durchaus unterschiedlich gesehen wurde (siehe 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 etwa bestimmter *Zwecke* beziehen, können unter solchen Umständen (und in Anbetracht des aufzählenden Charakters des § 3 EStG 1988) nicht auf Beihilfen *anderer Gesetze* 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, abrufbar unter <https://findok.bmf.gv.at/findok/link?bereich=ufs-tx-&gz=%22RV%2F0059-K%2F07%22>). Dem klarstellenden Charakter der Änderung des § 3 EStG 1988 hätte es entsprochen, die Steuerbefreiung für betroffene Zeiträume rückwirkend in Kraft zu setzen.

War das Altersteilzeitgeld in den Berufungsjahren aber nicht steuerfrei, konnte einem Antrag auf Wiederaufnahme der Verfahren (ungeachtet der ggf. erforderlichen Prüfung weiterer Voraussetzungen) 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.

6.) Unbestritten ist, dass die Dienstnehmerin der Bw. am 1.6.2003 „in Altersteilzeit“ gegangen ist und eine rechtliche Verpflichtung zur Beschäftigung einer Ersatzkraft vor dem 1.1.2004 nicht bestanden hat.

Die erwähnte (für die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Übrigen in keiner Weise verbindliche) Information des Bundesministeriums für Finanzen geht andererseits davon aus, dass eine Änderung rechtskräftiger Bescheide im Wege der Wiederaufnahme nur in jenen Fällen zulässig sein sollte, in denen Dienstnehmer *nach* dem 1.1.2004 „in Altersteilzeit“ gegangen sind. Nach Ansicht des Bw. kommt es dagegen nicht entscheidend auf die *rechtliche* Verpflichtung zur Einstellung einer Ersatzkraft an, wendet der Bw. doch ein, dass die fehlende Arbeitskraft aus faktischen Gründen ersetzt werden musste.

7.) Vorweg 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 1.1.2004 (Beginn des ersten Berufungsjahres), entstanden wäre.

§ 12 Abs. 2 KStG 1988 erfordert 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, der die Jahre 2004 und 2005 betrifft, auf sich beruhen (siehe UFS 23.11.2007, RV/2283-W/06, <https://findok.bmf.gv.at/findok/link?bereich=ufs-tx&gz=%22RV%2F2283-W%2F06%22>; in der Entscheidung wurde – ausgehend von der Steuerfreiheit eines vor dem 1.1.2004 zuerkannten Altersteilzeitgelds – ein Zusammenhang im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG bejaht).

8.) Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 17. Jänner 2008