



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Vorsitzender und die weiteren Mitglieder A., B. und C. über die Berufungen des Bw., vom 20. April 2006 und 18. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 6. April 2006 und 25. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 bleibt unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 werden im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 2. November 2010 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Berufungsvorentscheidungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt selbständige Einkünfte als Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater und ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Für die Jahre 2004 bis 2006 beantragte er im Zuge der Einreichung der Jahreserklärungen, die Begünstigung für nicht entnommene Gewinne in Höhe von € 91.318,61 (2004), € 97.784,16 (2005) und € 53.992,41 (2006) gemäß § 11a EStG 1988 anzuwenden. Die Abgabenbehörde erster Instanz

erließ mit Ausfertigungsdaten 6.4.2006 (2004) und 25.7.2008 (2005 und 2006) Einkommensteuerbescheide unter Außerachtlassung der Bestimmung des § 11a EStG 1988.

Mit Berufung vom 20.4.2006 erhob der Berufungswerber Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und brachte zur Begründung vor, dass er seit der Kanzleiübernahme in 1991 freiwillig Bücher nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 führe, Investitionen in Höhe von rund 1,5 Millionen Euro getätigt habe und bei einem Fehlkapital von € 681.082,53 und einem Fremdkapitalanteil von € 870.264,59 durchaus eine Vergleichbarkeit im Sinne des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 24.2.1992 mit den an ausreichendem Betriebskapital mangelnden Bereichen der Land- und Forstwirtschaft und des Gewerbes bestehe. Berufsähnliche Dienstleister wie gewerbliche Unternehmensberater, die zur Betriebsausübung als Betriebsausstattung nur einen Laptop mit angeschlossenem Drucker benötigten, kämen andererseits von vornherein in den Genuss der Begünstigung des § 11a EStG 1988.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24.7.2008 wies die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung als unbegründet ab, weil nach dem Wortlaut des § 11a EStG 1988 die Begünstigung nur bei Gewinnen aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb zustehe und für selbständige Einkünfte erst ab 2007 eine analoge Regelung geschaffen worden sei.

Zeitgleich erließ die Abgabenbehörde erster Instanz die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 vom 25.7.2008, in denen sie ebenfalls die Anwendung von § 11a EStG 1988 versagte und zur Begründung auf die Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2004 bzw. die Vorjahre verwies.

Mit Schriftsätzen vom 18.8.2008 brachte der Berufungswerber den Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2004 sowie Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 ein und bezog sich begründend auf die ausdrückliche Feststellung des Verfassungsgerichtshofes im Urteil G 151/06-8 vom 6.12.2006, wonach die Beschränkung einer Begünstigung von der Art, wie sie § 11a EStG 1988 einräume, auf die Bezieher von Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus Land- und Fortwirtschaft unter generellem Ausschluss bilanzierender Bezieher von Einkünften aus selbständiger Arbeit sachlich nicht zu rechtfertigen sei.

Am 2.11.2010 erließ die Abgabenbehörde Berufungsvorentscheidungen betreffend die Jahre 2005 und 2006, in denen sie die Ergebnisse der zwischenzeitig durchgeführten Betriebsprüfung umsetzte und das Berufsbegehren auf Anwendung der Begünstigung nach § 11a EStG 1988 abwies, weil die Einkommensteuererklärungen erst nach Ergehen des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 6.12.2006, G 151/06, eingereicht worden

seien, der Berufungswerber sohin kein Anlassfall (im engeren Sinn) sei, und der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen habe, dass bei Untätigkeit des Gesetzgebers bilanzierende Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit beziehen, im Rahmen der Veranlagung 2007 die Begünstigung des § 11a EStG 1988 in Anspruch nehmen könnten. Die in den Berufungsvorentscheidungen weiters getroffenen Gewinnänderungen resultierten aus der Erhöhung des PKW-Privatanteiles und dem gewinnerhöhenden Ansatz des in den Jahren 2005 und 2006 bezogenen Altersteilzeitgeldes. In Tz 4 des Bp-Berichtes führt der Prüfer hierzu aus, dass die Gattin des Berufungswerbers ein Altersteilzeitmodell in der Form in Anspruch genommen habe, dass für die Zeit vom 1.11.2002 bis zum 31.10.2007 die Arbeitszeit auf 50% und der Lohn auf 75% des Normalwertes reduziert wurden. Die vom Arbeitsmarkt hierfür geleisteten Zuschüsse seien nicht aufwandsmindernd, sondern als Einlage gebucht worden, weil mit 5.8.2002 eine entsprechende Ersatzarbeitskraft eingestellt worden sei. Für Dienstnehmer, die bis 31.12.2003 in Altersteilzeit gegangen seien, habe jedoch eine Aufwandskürzung zu erfolgen, weil der Zuschuss unabhängig von der Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gewährt worden sei.

Daraufhin reichte der Berufungswerber auch betreffend die Einkommensteuerveranlagungen 2005 und 2006 mit Schriftsatz vom 24.11.2010 einen Vorlageantrag ein.

In Ergänzung zum Berufungsvorbringen brachte er zur Nichtanwendung der Begünstigung der nichtentnommenen Gewinne vor, dass der Unabhängige Finanzsenat mit Entscheidung vom 23.3.2007, GZ RV/0713-W/07 zu Gunsten des Berufungswerbers entschieden habe, weil das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 26.2.2007, Zl. B 854/06, einem Anlassfall gleichzuhalten gewesen sei, weil die nichtöffentliche Beratung im Gesetzesprüfungsverfahren mit 6. Dezember 2006 begonnen habe und die Beschwerde bereits mit 3.5.2006 eingelangt sei. Für das Jahr 2004 habe der Berufungswerber rechtzeitig am 20.4.2006 berufen und am 18. August 2008 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Zur Steuerfreiheit der Zuschüsse wegen Altersteilzeit führte der Berufungswerber im Vorlageantrag und in der Ergänzung vom 3.1.2011 aus, dass nach der bisherigen Verwaltungspraxis steuerfreie Zuschüsse des Arbeitsmarktservices für Dienstnehmer, welche sich im Altersteilzeitmodell befanden, zu einer gleichzeitigen Nichtabzugsfähigkeit des Lohnaufwandes geführt hätten und es im Rahmen des EStR-Wartungserlasses 2006 II zu einer Klarstellung der Rz 4854 gekommen sei, wonach bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen/Beihilfen mit besonderem Förderungszweck, das sei die Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft, es zu keiner Kürzung der korrespondierenden Aufwendungen ab 1.1.2004 komme. Mit Klarstellung durch den Wartungserlass habe er die AMS-Zuschüsse für

die Jahre 2005 bis 2007 in den jeweiligen Bilanzen (Erläuterung zur Kapitalkontenentwicklung) offen ausgewiesen und steuerfrei gestellt, weil er die Voraussetzung der Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft bereits im Jahr 2003 erfüllt habe. Die nach Ansicht der Finanz nicht zustehende Steuerfreiheit für Dienstnehmer, die bis zum 31.12.2003 in Teilzeit gegangen sind, trotz Beschäftigung einer zusätzlichen Ersatzarbeitskraft, führe im Vergleich zu der ab 1.1.2004 geltenden Regelung zu einer Ungleichbehandlung, da ein allgemeiner Rechtsgrundsatz auf dem Gebiet des Abgabenrechtes das Gebot der allgemeinen und gleichen Besteuerung ist. Daraus folge, dass die auf die Erfassung wirtschaftlicher Vorgänge ausgerichteten Abgabenvorschriften grundsätzlich ohne Rücksicht auf die ethische Bewertung des konkreten Sachverhaltes des Einzelfalles und die zivilrechtliche Würdigung angewendet werden müssten, wenn der Sachverhalt den Tatbestand des Abgabengesetzes erfülle (vgl. VwGH 16.10.1974, 509/73).

Der Berufungswerber stellte in beiden Vorlageanträgen die Anträge auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Mit Schriftsatz vom 4.5.2012 verzichtete der Berufungswerber auf die Abhaltung der mündlichen Verhandlung.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 11a EStG 1988

Mit BGBl. I Nr. 71/2003 wurde in das EStG 1988 ein § 11a eingefügt und darin eine ab dem Veranlagungsjahr 2004 geltende begünstigte Besteuerung für nicht entnommene Gewinne geschaffen. Die Bestimmung lautet in der für die Streitzeiträume anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 180/2004:

„§ 11a. (1) Natürliche Personen, die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können den Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne (§ 4 Abs. 10) und Veräußerungsgewinne (§ 24), bis zu dem in einem Wirtschaftsjahr eingetretenen Anstieg des Eigenkapitals, höchstens jedoch 100 000 €, mit dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 Abs. 1 versteuern (begünstigte Besteuerung). Der Höchstbetrag von 100.000 Euro steht jedem Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum nur einmal zu. Der Anstieg des Eigenkapitals ergibt sich aus jenem Betrag, um den der Gewinn, ausgenommen Übergangsgewinne und Veräußerungsgewinne, die Entnahmen (§ 4 Abs. 1) übersteigt. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind.

(2) Bei Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind und die ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, können nur die Gesellschafter die begünstigte Besteuerung im Sinne des Abs. 1 in Anspruch nehmen.

Der Betrag von 100 000 € (Abs. 1) ist bei den Mitunternehmern mit einem der Gewinnbeteiligung entsprechenden Teilbetrag anzusetzen. Die begünstigte Besteuerung ist nicht zulässig, wenn der Mitunternehmer die Beteiligung in einem Betriebsvermögen eines Betriebes hält, für den der laufende Gewinn ganz oder teilweise unter Anwendung des Abs. 1 begünstigt besteuert werden kann.

(3) Sinkt in einem folgenden Wirtschaftsjahr in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 unter Außerachtlassung eines Verlustes das Eigenkapital, ist insoweit eine Nachversteuerung unter Anwendung des Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 vorzunehmen. Nachzuversteuern ist höchstens jener Betrag, der in den vorangegangenen sieben Wirtschaftsjahren nach Abs. 1 begünstigt besteuert worden ist. Die Nachversteuerung ist zunächst für den begünstigten Betrag des zeitlich am weitest zurückliegenden Wirtschaftsjahres vorzunehmen.

(4) Sind in einem Wirtschaftsjahr, in dem aus diesem Betrieb ein Verlust entsteht, die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung gegeben, kann der nachzuversteuernde Betrag wahlweise mit dem Verlust ausgeglichen oder nachversteuert werden. Im Falle einer Nachversteuerung ist der Nachsteuerungsbetrag gleichmäßig auf das laufende und das folgende Wirtschaftsjahr zu verteilen.

(5) Im Falle der Übertragung eines Betriebes ist die Nachversteuerung insoweit beim Rechtsnachfolger vorzunehmen, als es zu einer Buchwertfortführung kommt.

(6) Wechselt der Steuerpflichtige von der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich auf eine andere Gewinnermittlung, ist eine Nachversteuerung gemäß Abs. 3 bis 5 vorzunehmen. Die Nachversteuerung unterbleibt, soweit und solange für jedes Wirtschaftsjahr innerhalb des Nachsteuerungszeitraums durch geeignete Aufzeichnungen nachgewiesen wird, dass kein Sinken des Eigenkapitals eingetreten ist. Erfolgt kein Nachweis, ist die Nachversteuerung in jenem Wirtschaftsjahr vorzunehmen, für das kein Nachweis erbracht wird.

(7) Der Anstieg des Eigenkapitals ist insoweit zu kürzen, als das Eigenkapital im Kalenderjahr 2003 außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres sinkt. Dabei ist auf Entnahmen (§ 4 Abs. 1) und betriebsnotwendige Einlagen (§ 4 Abs. 1) des Kalenderjahres 2003, die außerhalb eines bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahres anfallen, sowie den anteiligen Gewinn des Kalenderjahres 2003 abzustellen. Einlagen (§ 4 Abs. 1) sind nur insoweit zu berücksichtigen, als sie betriebsnotwendig sind. Der anteilige Gewinn des Kalenderjahres 2003 ist wie folgt zu ermitteln: Der bei der Veranlagung 2003 zu erfassende Gewinn ist durch die Anzahl der Monate, für die dieser Gewinn ermittelt wurde, zu teilen (anteiliger Monatsgewinn). Der anteilige Monatsgewinn ist mit der Anzahl der Monate des Kalenderjahres 2003, die nicht einem bei der Veranlagung 2004 zu erfassenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen sind, zu multiplizieren. Angefangene Monate gelten dabei als ganze Monate."

Mit Erkenntnis vom 6. Dezember 2006, Zl. G 151/06, hat der Verfassungsgerichtshof die Worte „aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb“ in § 11a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004 als verfassungswidrig aufgehoben und ausgesprochen, dass frühere gesetzliche Bestimmungen nicht wieder in Kraft treten. Zu Punkt III hat der Gerichtshof

ausgeführt, dass er keine Veranlassung sähe, der Anregung der Bundesregierung, für das Außer-Kraft-Treten eine Frist von zumindest einem Jahr zu bestimmen, zu folgen, weshalb die Aufhebung der in Prüfung gezogenen Worte zur Folge habe, dass bei Untätigkeit des Gesetzgebers bilanzierende Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehen, im Rahmen der Veranlagung 2007 die Begünstigung des § 11a EStG 1988 in Anspruch nehmen können. Folgte der Gerichtshof der Anregung der Bundesregierung, wären bilanzierende Bezieher von Einkünften aus selbständiger Tätigkeit auch im Jahr 2007 von der (und damit angesichts der neu geschaffenen Begünstigung des § 10 EStG 1988 als einzige Gruppe von Steuerpflichtigen von jeglicher) steuerlichen Begünstigung der Eigenkapitalbildung ausgeschlossen.

Der Spruch dieses Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes wurde durch den Bundeskanzler gemäß Art. 140 Abs. 5 und 6 B-VG und gemäß § 64 Abs. 2 und § 65 des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 mit BGBl. I Nr. 3/2007, ausgegeben am 26.1.2007, kundgemacht: „Die Worte „aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb“ in § 11a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400 idF BGBl. I Nr. 180/2004, werden als verfassungswidrig aufgehoben.

Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.“

Gemäß Artikel 140 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt.

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gem. Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind nach Artikel 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden, wobei auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles das Gesetz jedoch weiterhin anzuwenden ist, sofern der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis nicht anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis zu Zl. G 151/06 eine Wortfolge der Bestimmung des § 11a EStG 1988 aufgehoben, ohne eine Frist im Sinne des Artikels 140 Abs. 5 B-VG zu setzen, weshalb die Aufhebung der Wortfolge mit Ablauf des Tages der Kundmachung, sohin mit Ablauf des 26.1.2007, in Kraft getreten ist. Nach Artikel 140 Abs. 7 B-VG bedeutet dies aber nicht, dass die bereinigte Rechtslage bereits auf alle – wie im

vorliegenden Berufungsfall geltend gemacht – noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren anzuwenden ist. Vielmehr wurde in Artikel 140 B-VG der Grundsatz verankert, dass eine Aufhebung nur für nach der Aufhebung bzw. nach dem Ablauf einer durch den Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist verwirklichte Tatbestände und damit für die Zukunft wirkt. Eine davon abweichende Rückwirkung der Aufhebung auf bereits vor der Aufhebung bzw. dem Ablauf einer nach Abs. 5 gesetzten Frist verwirklichte Tatbestände ist lediglich im Anlassfall und in jenen Fällen, auf die eine allenfalls vom Verfassungsgerichtshof in Ausübung seines ihm durch Artikel 140 Abs. 7 B-VG eingeräumten Ermessensspielraumes verfügte Ausdehnung der Anlassfallwirkung zutrifft, vorgesehen.

Im gegenständlichen Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes hat das Höchstgericht keinen derartigen Ausspruch getan, weshalb die Anlassfallwirkung auf die gesetzliche Ausnahme des Anlassfalles im Sinne des Artikel 140 Abs. 7 zweiter Satz B-VG beschränkt blieb. Auf alle anderen im zeitlichen Bedingungsbereich der bereits außer Kraft getretenen Rechtsvorschrift verwirklichten Tatbestände ist die darin vorgesehene Rechtsfolge deshalb weiterhin anzuwenden (Rohregger/Schuch, Die Rechtswirkungen aufhebender Erkenntnisse im verfassungsgerichtlichen Verfahren, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, S. 317 f.). Nur hinsichtlich des Anlassfalles ist daher so vorzugehen, als ob die als verfassungswidrig erkannte Norm bereits zum Zeitpunkt der Verwirklichung des dem Bescheid zugrunde gelegten Tatbestandes nicht mehr der Rechtsordnung angehört hätte (VfGH vom 26.02.2007, B687/06).

Anlassfall im Sinne des Artikel 140 Abs. 7 B-VG (Anlassfall im engeren Sinn) ist jene Rechtssache, von der die Prüfung der Norm durch den Verfassungsgerichtshof tatsächlich ausgeht. Dabei handelt es sich sowohl um das beim Verfassungsgerichtshof behängende Verfahren, in dem die Gesetzesprüfung beschlossen wurde, als auch um jenen bei einem Gericht oder einer Verwaltungsbehörde anhängigen Fall, aus Anlass dessen vom betreffenden Gericht bzw. der betreffenden Verwaltungsbehörde ein Normprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof gestellt wurde (Cede, Der Anlassfall, in Holoubek/Lang [Hrsg.], Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, S. 198; Rohregger/Schuch, aaO, S. 305; Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht, S. 277f.).

Der Verfassungsgerichtshof erweiterte diesen Begriff des Anlassfalles in seiner Rechtsprechung dahingehend, dass zu den Anlassfällen auch jene Beschwerden zählen, welche zum Zeitpunkt des Beginns der mündlichen Verhandlung oder - bei Entfall der mündlichen Verhandlung - zu Beginn der nichtöffentlichen Beratung im Normprüfungsverfahren beim Verfassungsgerichtshof bereits anhängig waren (VfSlg. 10.616/1985, 11.711/1988), es sei denn der Beschwerde läge ein auf Antrag eingeleitetes

Verwaltungsverfahren zugrunde und der verfahrenseinleitende Antrag wäre erst nach Bekanntmachung des dem normaufhebenden Erkenntnis zugrunde liegenden Prüfungsbeschlusses des Verfassungsgerichtshofes eingebracht worden (VfGH vom 26.02.2007, B687/06; Machacek [Hrsg], Verfahren vor dem VfGH und VwGH, 6. Auflage, S. 64; Grabenwarter/Holoubek, Verfassungsrecht, S. 278; Rohregger/Schuch, aaO, S. 310; Cede, aaO, S. 200 f.).

Die nichtöffentliche Beratung im Gesetzesprüfungsverfahren zu Zl. G 151/06 begann am 6. Dezember 2006 (VfGH vom 26.02.2007, B687/06). Der Berufungswerber hatte zu diesem Zeitpunkt die Berufung vom 20.4.2006 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 eingebracht, welche mit Berufungsvorentscheidung vom 24.7.2008 erledigt wurde. Die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 wurden der Abgabenbehörde erster Instanz am 24.4.2007 und 28.3.2008 übermittelt und waren sohin bei Beginn der Beratung noch nicht einmal eingereicht.

Es steht daher unbestreitbar fest, dass bei Beginn der Beratung im Gesetzesprüfungsverfahren keine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof betreffend die angefochtenen Bescheide anhängig war. Nur eine solche aber hätte dem Berufungswerber die Anlassfalleigenschaft mit der Wirkung vermitteln können, dass hinsichtlich der in den Jahren 2004 bis 2006 und somit vor Inkrafttreten der Aufhebung mit Ablauf des 26.1.2007 verwirklichten Tatbestände bereits die bereinigte Rechtslage angewendet werden könnte. Aus diesem Grund kann auch der Verweis des Berufungswerbers im Vorlageantrag hinsichtlich der Jahre 2005 und 2006 auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 23.3.2007, GZ RV/0713-W/07 seinem Berufungsbegehren nicht zum Erfolg verhelfen, denn wie er selbst vermerkte, beruhte die Anwendung der Rechtslage nach Aufhebung der Wortfolge durch den Verfassungsgerichtshof auf den dort entschiedenen Berufungsfall darauf, dass im konkreten Besteuerungsfall zeitgerecht eine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof eingelangt war.

2) Altersteilzeitgeld

a) Zunächst ist festzustellen, dass es sich beim Altersteilzeitgeld in den streitgegenständlichen Jahren um eine Geldleistung gemäß § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz handelte, welche im Katalog der Steuerbefreiungen des § 3 EStG in der für die Berufungsjahre 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. Anders als in den Erläuternden Bemerkungen ausgeführt, kann jedoch von einer bloßen Klarstellung nicht gesprochen werden, denn die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z. 5 lit. d EStG 1988 bezieht sich auf Beihilfen nach bestimmten Gesetzen, nicht etwa auf bestimmte Zwecke, und selbst der Zweck der verschiedenen Förderungen wurde zuvor in der Literatur durchaus unterschiedlich gesehen (siehe Wolf, Blum-Prämien und andere AMS-Förderungen wirklich einkommensteuerfrei? SWK 22/2006, S 627).

Die Frage, ob das Altersteilzeitgeld nach § 27 AIVG dessen ungeachtet bereits im Berufszeitraum als steuerfreie Einnahme zu behandeln ist, kann jedoch dahingestellt bleiben. Wie sich aus nachstehenden Gründen nämlich ergibt, gelangt im Falle der Annahme der Steuerfreiheit der Zuschüsse das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 hinsichtlich der Lohnaufwendungen in Höhe der gewährten Zuschüsse zur Anwendung, während einer steuerpflichtigen Behandlung der Zuschüsse die Aufwendungen im vollen Ausmaß gegenüber stehen. In beiden Fällen wirken sich daher nur die nicht durch das Altersteilzeitgeld gedeckten Lohnaufwendungen für die in Altersteilzeit gegangene Person gewinnmindernd aus.

b) Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte u.a. Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Bestimmung hat deklarativen Charakter und bringt den Gesetzeszweck der Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils zum Ausdruck.

Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 ist ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen. Dabei genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen, welcher in der Rechtsprechung dann gegeben ist, wenn die Verknüpfung der beiden Größen durch dasselbe Ereignis veranlasst ist oder diese zueinander in einem engeren, nicht durchbrochenen Konnex stehen (Doralt, EStG11, § 20 Tz 152 f.).

c) Der Berufungswerber vertritt die Ansicht, dass die in Rz 4854 der Einkommensteuerrichtlinie in der Fassung des Wartungserlasses 2006 II geforderte Voraussetzung des besonderen Förderungszweckes der Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft von ihm erfüllt worden sei, weshalb es zu keiner Kürzung des Lohnaufwandes

kommen dürfe. Die Versagung der Steuerfreiheit des Altersteilzeitgeldes für vor dem 31.12.2003 in Teilzeit gegangene Dienstnehmer trotz Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft bedeute eine steuerliche Ungleichbehandlung.

Die vom Berufungswerber angezogene Fassung der Rz 4854 der EStR 2000 (Wartungserlass 2006 vom 1.2.2007, Teil II) lautete:

„Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang (Anm.: zwischen den Aufwendungen und den nicht der Einkommensteuer unterliegenden Einnahmen mit der Konsequenz der Kürzung der unmittelbar zusammenhängenden Aufwendungen) liegt bei arbeitspolitischen 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*

.....

** 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 1.1.2004 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.“*

Die Ausführungen zum Altersteilzeitgeld nach § 27 AIVG wurden in der Folge mit Wartungserlass 2007 vom 5.12.2007 in eine eigene Rz 4854a verschoben und detaillierter gefasst:

„Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) führt zu keiner Aufwandskürzung, sofern der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist. Dabei ist die zum Beginn der Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarung geltende Rechtslage für die gesamte Dauer der Vereinbarung maßgeblich. § 27 AIVG sieht 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 daher eine Aufwandskürzung zu erfolgen, weil der Zuschuss unabhängig von der Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gewährt wurde.“

Mit Wartungserlass 2011 vom 14.12.2011 wurde die Rz 4854a schließlich wie folgt abgeändert:

„Altersteilzeitgeld (§ 27 AIVG) führt zu einer Kürzung des damit in Zusammenhang stehenden Lohnaufwandes (VwGH 30.03.2011, 2008/13/0008). Zu keiner Aufwandskürzung führt das Altersteilzeitgeld jedoch, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft ist. Dabei ist die zum Beginn der Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarung geltende Rechtslage für die gesamte Dauer der Vereinbarung

maßgeblich. § 27 AIVG sieht für Dienstnehmer, die ab 1. Jänner 2004 und vor 1. September 2009 in Altersteilzeit gehen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vor. Für Dienstnehmer, die ab 1. Oktober 2000 bis 31. Dezember 2003 und nach 31. August 2009 in Altersteilzeit gegangen sind, hat daher eine Aufwandskürzung zu erfolgen, weil der Zuschuss unabhängig von der Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gewährt wurde."

d) Rz 4854 bzw. 4854a der EStR 2000 wurden daher im Konnex mit der Rechtsentwicklung der Bestimmungen zum Altersteilzeitgeld nach § 27 AIVG fortgeschrieben. Die mit dem Wartungserlass 2006 eingefügte Neufassung der Rz 4854 stellt auf die Regelung des § 27 AIVG idF BGBl. I Nr. 71/2003 und in Bezug auf Altersteilzeitgeld für Dienstnehmer, die vor dem 1.1.2004 in Altersteilzeit gegangen sind, auf § 27 AIVG idF BGBl. I Nr. 33/2001 ab. Auf die darauf folgende Novellierung von § 27 AIVG mit BGBl. I Nr. 90/2009 wurde mit der Neufassung von Rz 4854a der EStR 2000 durch den Wartungserlass 2011 reagiert.

Hierzu ist festzuhalten, dass nur die Bestimmungen des § 27 AIVG in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 eine bedingende Anknüpfung der Gewährung eines Altersteilzeitgeldes an die Einstellung einer Ersatzarbeitskraft vorsehen und daher auch nur Zuschüsse, die nach § 27 AIVG in dieser Fassung gewährt wurden, solche darstellen, mit deren Hilfe der Gesetzgeber einen über den Empfänger hinausgehenden Förderungszweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) umsetzte.

§ 27 AIVG idF BGBl. I Nr. 71/2003 trat nach § 79 Abs. 73 AIVG „mit 1. Jänner 2004 in Kraft und gilt für Ansprüche auf Altersteilzeit auf Grund von Vereinbarungen, deren Laufzeit nach dem 31. Dezember 2003 beginnt. Für Ansprüche auf Altersteilzeitgeld, die vor dem 31. Dezember 2003 erfolgreich geltend gemacht wurden, gilt § 27 in der bisher angewendeten Fassung weiter.“ Dies bedeutet, dass die Bedingungen, unter denen vor dem Ablauf des 31.12.2003 erfolgreich geltend gemachte Ansprüche gewährt wurden, keine Änderung erfuhren und sich damit auch der Charakter der Förderung nicht änderte. Ein über den Empfänger hinausgehender Förderungszweck wurde erst für Altersteilzeitvereinbarungen, deren Laufzeit nach dem 31.12.2003 begannen, gesetzlich verankert, indem das Erfordernis der Einstellung einer Ersatzarbeitskraft in die Anspruchsvoraussetzungen aufgenommen wurde.

e) Unbestritten begann die Laufzeit der gegenständlichen Altersteilzeitvereinbarung bereits am 1.11.2002 und somit im Geltungsbereich des § 27 AIVG idF BGBl. I Nr. 33/2001, der eine gesetzliche Bindung der Gewährung des Altersteilzeitgeldes an die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft nicht vorsah. Dem entsprechend wurden auf dem Antragsformular für die Zuerkennung des Altersteilzeitgeldes auch keine Angaben zur Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft gefordert (vgl. Antrag vom 3.10.2002). Der Zusammenhang zwischen den

Zuschüssen und den Aufwendungen für den vereinbarungsgemäß zu leistenden Lohnausgleich blieb auch nach der Novellierung des § 27 AIVG durch BGBl. I Nr. 71/2003 bestehen, da die hierbei vorgenommene Ausweitung des Förderungszweckes zufolge der Übergangsbestimmung in § 79 Abs. 73 AIVG nur Altersteilzeitvereinbarungen betrifft, deren Laufzeit erst nach dem 31.12.2003 beginnen. Anders als der Berufungswerber ausführte erfolgte daher durch die Neufassung der Rz 4854 idF des Wartungserlasses 2006 II keine das Berufsbegehren stützende Klarstellung. Im Gegenteil wird in Berücksichtigung von § 79 Abs. 73 AIVG sogar ausdrücklich festgestellt, dass für Dienstnehmer, die ab 1.10.2000 bis 31.12.2003 in Altersteilzeit gegangen sind – womit implizit auf den Beginn der Laufzeit der Altersteilzeitvereinbarung vor dem 1.1.2004 abgestellt wurde –, eine Aufwandskürzung zu erfolgen hat. Nicht die tatsächliche Beschäftigung einer Arbeitskraft statet die Förderung mit einem den unmittelbaren Zusammenhang zu Aufwendungen lösenden übergeordneten Zweck aus, der Zweck muss sich vielmehr aus der gesetzlichen Ausgestaltung der Förderungsbestimmungen selbst ableiten lassen.

f) Nach § 27 Abs. 4 AIVG der maßgeblichen Fassung hat das Altersteilzeitgeld dem Arbeitgeber den zusätzlichen Aufwand abzugelten, der durch einen Lohnausgleich bis zur Höchstbeitragsgrundlage in der Höhe von 50 vH des Unterschiedsbetrages zwischen dem vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit gebührenden Entgelt und dem der verringerten Arbeitszeit entsprechenden Entgelt sowie durch die Entrichtung der Sozialversicherungsbeiträge entsprechend der Beitragsgrundlage vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit entsteht, zu entgelten. Allein daraus ist schon der geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit den Lohnaufwendungen sowohl dem inhaltlichen Zweck nach (Abgeltung des Lohnausgleichs und der entsprechenden Sozialversicherungsabgaben) als auch in Bezug auf die Bemessung, welche sich an den Löhnen und Lohnnebenabgaben vor der Herabsetzung der Normalarbeitszeit und den Differenzen in Entsprechung zur Verringerung der Arbeitszeit orientiert, ersichtlich.

Dementsprechend enthält auch der Antrag auf Zuerkennung des Altersteilzeitgeldes vom 3.10.2002, welcher essentielle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Förderung war, detaillierte Angaben zur Entlohnung des in Altersteilzeit gehenden Arbeitnehmers. Weiters verpflichtete sich der Berufungswerber als Antragsteller mit seiner Unterschrift zu unverzüglich wahrzunehmenden Meldepflichten insbesondere auch zur Veränderungen der Arbeitszeit, der Entlohnung und der Leistung von Mehrleistungsstunden. Daraus und aus den jährlichen Mitteilungen über die Zuerkennung des Anspruches des Altersteilzeitgeldes für das jeweils laufende Jahr, welche sich auf die für die Bemessung vorgelegten Unterlagen und getätigten Angaben beziehen und die genannten Meldepflichten wiederholen, ist der enge

Zusammenhang mit den Lohnaufwendungen klar erkennbar. Die Voraussetzungen für die Anwendung des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 sind damit zweifelsfrei gegeben.

g) Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 30.3.2011, Zl. 2008/13/0008. Dort hatte der Verwaltungsgerichtshof über eine Beschwerde zu einem vergleichbaren Sachverhalt, nämlich zur steuerlichen Vorgangsweise in Bezug auf in den Jahren 2002 bis 2004 vereinnahmte Altersteilzeitgelder, deren Steuerfreiheit im Beschwerdefall nicht strittig war, zu entscheiden. Das Höchstgericht bestätigte hierzu das Vorliegen eines klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhanges zwischen den Löhnen und dem Altersteilzeitgeld, da dem Arbeitgeber mit dem Altersteilzeitgeld ein Anteil des zusätzlichen Lohnaufwandes, der für Altersteilzeit in Anspruch nehmende Arbeitnehmer zu leisten ist, abgegolten wird. Der Umstand, dass Altersteilzeitgeld nur über Antrag, der detaillierte Angaben zur Entlohnung des jeweiligen Arbeitnehmers enthalten muss, zuerkannt wird, lasse dies klar erkennen. Die im gegenständlichen Berufungsfall von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführte Kürzung des Lohnaufwandes für die die Altersteilzeit in Anspruch nehmende Dienstnehmerin in Höhe des Altersteilzeitgeldes erweist sich demnach als rechters.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. Mai 2012