



GZ. RV/2283-W/06,
miterledigt RV/1470-W/06,
RV/3324-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofräatin Dr. Barbara Straka, Johann Fuchs und KomzIR. Elfriede Fischer über die Berufungen der A. HandelsgmbH., Adr., vertreten durch Gf., Adr., vom 30. Mai 2006, 29. Juni 2006 und 21. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 sowie Zurückweisung der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 nach der am 19. November 2007 in 2700 Wr. Neustadt, Grazerstraße 95, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Zurückweisung der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 werden aufgehoben.

Die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Fa. A. HandelsgmbH. (Berufungswerberin, Bw.) betreibt einen Handel mit KfZ-Ersatzteilen. Die Veranlagung der Jahre 2002 bis 2004 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Im Rahmen einer **abgabenbehördlichen Prüfung** dieser Jahre wurden ua. Lohnaufwendungen in Zusammenhang mit AMS-Zuschüssen nicht anerkannt.

In Tz. 8 des Betriebsprüfungsberichtes wird dazu ausgeführt, dass die Bw. in den Jahren 2002 bis 2004 AMS-Zuschüsse für Arbeitnehmer, welche das Altersteilzeitmodell in Anspruch nehmen, erhalten habe. Die in § 27 Arbeitsmarktförderungsgesetz vorgesehenen Förderungen seien gemäß § 3 Abs. 1 Z. 5 EStG steuerfrei und stehen mit Lohnaufwendungen in direktem

wirtschaftlichem Zusammenhang. Aufwendungen, die mit diesen (steuerfreien) Förderungen in direktem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, seien gemäß § 20 Abs. 2 EStG bzw. § 12 Abs. 2 KStG nicht abzugsfähig. Die zugeflossenen AMS-Förderungen habe die Bw. bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens außerbilanzmäßig in Abzug gebracht.

Demgegenüber habe sie jedoch keine Kürzung der unmittelbar damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Lohnausgleich, das ist jener Teil des Bezuges des Arbeitnehmers, dem keine tatsächliche Arbeitsleitung gegenübersteht) vorgenommen.

Der Betriebsprüfer anerkannte daher die entsprechenden Lohnaufwendungen nicht und rechnete dem Gewinn folgende Beträge hinzu:

2002	2003	2004
38.260,15	54.772,32	63.593,06

Auf Grund dieser und anderer (nicht strittiger) Feststellungen des Betriebsprüfers erfolgte eine **Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2002 bis 2004**. Es wurden dem Betriebsprüfungsbericht folgend am 29. März 2006 ein neuer Körperschaftsteuerbescheid 2002, am 31. März 2006 ein Körperschaftsteuerbescheid 2003 und am 5. April 2006 ein Körperschaftsteuerbescheid 2004 erlassen. Die Zustellung der Bescheide an die Bw. wurde ohne Zustellnachweis vorgenommen.

Am 2. Mai 2006 ging beim Finanzamt ein Ansuchen um **Verlängerung der Berufungsfrist** bis 31. Mai 2006 betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2004, den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen und den Haftungsbescheid, alle vom 5. April 2006, ein. Diesem Antrag wurde vom Finanzamt stattgegeben.

Die Bw. brachte am 30. Mai 2006 eine **Berufung** ein, die sich gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003, welche bei der Bw. am 5. Mai 2006 eingelangt seien, und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2004, welcher am 10. April 2006 eingelangt sei, richtet.

In der Berufung wird die Hinzurechnung von Beträgen in Höhe der Zuschüsse des AMS angefochten, da § 20 Abs. 2 EStG nur die im § 20 EStG angeführten nicht abzugsfähigen Aufwendungen betreffe, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen im Zusammenhang stehen, nicht jedoch die ausdrücklich im § 3 EStG als steuerfrei angeführten Einkünfte. Bei den strittigen Einkünften handle es sich nicht um Förderungen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz, sondern das Altersteilzeitgeld sei in § 6 Abs. 1 Z. 5 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes als Gewährung einer Leistung der Arbeitslosenversicherung deklariert.

Diese Leistung falle unter § 3 Abs. 5 lit. a oder b EStG oder § 3 Abs. 3 lit a EStG und sei daher ausdrücklich steuerfrei. § 20 Abs. 2 EStG komme nicht zum Tragen. Es könne nicht rechtfest sein, dass sich das Altersteilzeitgeld beim Dienstgeber nicht als steuerfrei auswirke, wenn der

Dienstnehmer für diesen Zuschuss (in der Lohnverrechnung „Lohnausgleich“ genannt) bereits Lohnsteuer bezahlen musste.

Abschließend beantragt die Bw. die Anerkennung der Leistungen des AMS als steuerfrei ohne Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG.

Das **Finanzamt wies** die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 gemäß § 273 Abs. 1 BAO **zurück**. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Berufung vom 30. Mai 2006 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 29. März 2006 (eingelangt am 5. April 2006) nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Das Ansuchen um Verlängerung der Berufungsfrist betreffe den Körperschaftsteuerbescheid 2004.

Ein gleichlautender Bescheid erging betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2003.

Die Bw. er hob gegen die Zurückweisungsbescheide betreffend die Jahre 2002 und 2003 **Berufung**, da - wie schon in der Berufung angeführt - die Körperschaftsteuerbescheide erst am 5. Mai 2006 bei der Bw. eingelangt seien. Warum und wo die Bescheide auf dem Postweg liegen geblieben seien, könne die Bw. nicht eruieren.

Laut **Aktenvermerk** des Finanzamtes vom 10. Juli 2006 werden von der Bw. Kuverts nicht aufbewahrt. Die Bescheide bzw. der Schriftverkehr des Unternehmens weise keine Eingangsvermerke auf. Der tatsächliche postalische Bescheideeingang sei nicht nachweisbar.

Der **Betriebsprüfer entgegnete** zu den Ausführungen in der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide, dass die in § 27 Arbeitsmarktförderungsgesetz vorgesehenen Förderungen gemäß § 3 Abs. 1 Z. 4 EStG steuerfrei seien. Auch wenn die Leistungen aus der Arbeitslosenversicherung den §§ 3 Abs. 1 Z. 5a bzw. 5b EStG zuzuordnen seien oder nach § 3 Z. 3a EStG steuerfrei seien, sei der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang ausschlaggebend. Eine Unterscheidung, ob Aufwendungen mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit steuerfreien Einnahmen im Zusammenhang stehen, sei nicht vordergründig, zumal die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG auch auf die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z. 4 EStG Anwendung finde. Eine Unterscheidung, ob Leistungen im Sinne des § 27 Arbeitsmarktförderungsgesetz vorliegen oder ob sich die gesetzliche Regelung im § 6 Abs. 1 Z. 5 Arbeitslosenversicherungsgesetz finde, sei für die einkommensteuerliche Beurteilung somit unerheblich. Zur Beurteilung sei lediglich auf den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen steuerfreien (nicht steuerpflichtigen) Einnahmen und den damit verbundenen Aufwendungen bzw. Ausgaben abzustellen.

Die Bw. bekräftigte in einer **Gegenäußerung** ihre Meinung, dass nach dem Wortlaut § 20 Abs. 2 EStG nur auf die nicht steuerpflichtigen Einnahmen des selben Paragraphen anwendbar

sei und nicht auf die steuerfreien Einnahmen des § 3 EStG. Eine Leistung aus der Arbeitslosenversicherung könne niemals steuerpflichtig sein.

Die Lohnausgaben nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen wäre absurd, wenn die Leistung des Arbeitsmarktservices, die der Betrieb später erhalte, als „Kostenersatz“ betrachtet werde, von dem Körperschaftsteuer bezahlt werden müsse. Man müsse die Lohnzahlung und die Leistung des AMS als getrennte Vorgänge betrachten. Man könne schließlich einen älteren Dienstnehmer ohne Inanspruchnahme des Altersteilzeitmodells mit verringriger Arbeitszeit ohne Gewährung eines Lohnausgleichs weiterbeschäftigen und auf die Leistung des AMS verzichten. In diesem Fall sei wohl der Lohn des Dienstnehmers eine Betriebsausgabe und das Finanzamt würde nur vom verminderten Gewinn Körperschaftsteuer erhalten.

Unklar sei, wem die „Förderung“ des AMS zugute kommen solle. Der Dienstgeber werde nicht gefördert und der Dienstnehmer müsse für die „Förderung“ Lohnsteuer bezahlen.

Bei der **Körperschaftsteuerfestsetzung 2005** ging das Finanzamt von einem Einkommen von € 11.761,42 aus und setzte die Körperschaftsteuer mit € 2.940,36 fest. In der Begründung führte das Finanzamt aus, der erklärte Gewinn sei um € 1.750,-- erhöht worden, da die Mindestkörperschaftsteuer entsprechend dem Aufwand außerbilanzmäßig zuzurechnen sei. Der Verlustabzug sei bei der Veranlagung 2004 zur Gänze aufgebraucht worden. Für 2005 könne daher kein Verlustabzug erfolgen. Weiters sei in der elektronischen Steuererklärung unter Kennzahl 805 beantragt worden, die Steuerschuld für einen Betrag von € 60.978,46 wegen Verbringen von Wirtschaftsgütern in einen im Ausland gelegenen Betrieb nicht festzusetzen. In der Bilanz sei aber ein diesbezüglicher Sachverhalt gemäß § 6 Z 6 lit a und b EStG nicht ersichtlich. Das Finanzamt habe daher dem Antrag nicht entsprochen.

Die Bw. brachte gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 ebenfalls eine **Berufung** ein, da im erklärten Bilanzgewinn ein Betrag von € 60.978,46 als Altersteilzeitgeld enthalten sei, der steuerfrei sei. Mangels anderer geeigneter Eintragungsgelegenheit sei dieser Betrag unter Kennzahl 805 der Steuererklärung eingesetzt worden.

Die Bw. ersuche diesen Betrag als steuerfrei zu behandeln, wodurch sich für 2005 unter Hinzurechnung der Körperschaftsteuervorauszahlung von € 1.750,00 ein Verlust von € 49.217,04 ergebe (Verlustvortrag für 2006 sei daher € 10.011,42 erklärter Gewinn 2005 abzüglich € 60.978,46 steuerfreie Leistung aus der Arbeitslosenversicherung).

Mit Schreiben vom 20. März 2007 beantragte die Bw. unter Hinweis auf einen Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 6. Februar 2007 die **Wiederaufnahme des Verfahrens** der Jahre 2001 bis 2005. Zufolge dieses Erlasses zur Regelung von steuerfreien arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen kürze das Altersteilzeitgeld des AMS den Lohnaufwand

des Dienstgebers nicht. Die Bw. erteile daher, Beträge in Höhe des erhaltenen Altersteilzeitgeldes aus dem Einkommen auszuscheiden.

Das Finanzamt übermittelte das Schreiben als Ergänzung zur Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In einem weiteren **Schreiben** vom 28. März 2007 führte die Bw. zur Klarstellung ihres Standpunktes aus, dass mit dem Sozialrechtsänderungsgesetz 1999 für Arbeitgeber der Anspruch auf eine Altersteilzeitbeihilfe geschaffen wurde, um die Altersarbeitslosigkeit einzudämmen und um einen gleitenden Übergang in die Pension zu ermöglichen.

Die Bw. habe erstmals 2001 mit einem Dienstnehmer eine Altersteilzeitvereinbarung geschlossen und beim Arbeitsmarktservice das Altersteilzeitgeld gemäß den §§ 27 und 28 Arbeitslosenversicherungsgesetz in Anspruch genommen. Im Jahr 2002 und 2003 habe die Bw. jeweils einen weiteren Dienstnehmer in die Altersteilzeit übergeführt.

Ein Dienstnehmer, der die Altersteilzeit mit 50% in Anspruch nehme, bekomme 50% des auf seinen vollen Lohn fehlenden Betrages zum halben Monatslohn dazu, er erhalte somit 75% seines bisherigen Lohnes, arbeite aber nur die halbe Zeit. Diese 50% werden dem Dienstnehmer unter der Bezeichnung „Lohnausgleich“ bezahlt, und er müsse dafür Lohnsteuer bezahlen. Der Betrieb erhalte das „Altersteilzeitgeld“, das sich aus verschiedenen Beträgen zusammensetze, vom Arbeitsmarktservice überwiesen.

Die Bw. habe den Lohnaufwand inklusive den Lohnausgleich an den Dienstnehmer als Betriebsausgabe und das erhaltene Altersteilzeitgeld als Einnahme verbucht. Da dieses Altersteilzeitgeld in § 6 Abs. 1 Z. 5 Arbeitslosenversicherungsgesetz nicht als „Förderung“ sondern als „Gewährung einer Leistung aus der Arbeitslosenversicherung“ deklariert sei, habe die Bw. die Steuerfreiheit für das Altersteilzeitgeld beansprucht, weil dieser Betrag im erklärten Gewinn enthalten sei. Das Altersteilzeitgeld sei als „Bezüge aus öffentlichen Mitteln“ oder wie Arbeitslosengeld steuerfrei.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei nun dieser Teil des Gewinnes nicht als steuerfrei anerkannt worden, sondern sei für diesen Betrag Körperschaftsteuer vorgeschrieben worden, obwohl der Dienstnehmer dafür bereits Lohnsteuer bezahlt habe.

Nach dem Erlass vom 6. Februar 2007 dürfe der Zuschuss beim Solidaritätsmodell (Altersteilzeit) den Lohnaufwand des Dienstgebers steuerlich nicht kürzen. Diese Steuerfreiheit sei jedoch in den ergänzenden Informationen insofern teilweise wieder rückgängig gemacht worden, als die Steuerfreiheit nur jene Firmen betreffe, die mit dem Altersteilzeitmodell erst 2004 begonnen haben. Danach kürzen Zuschüsse, die aus arbeitsmarktpolitischen Maßnahmen gewährt werden, den Lohnaufwand nicht.

Nach Meinung der Bw. sei dieses Modell von Anfang an eine rein beschäftigungspolitische Maßnahme der Arbeitsmarktverwaltung gewesen, für die ab 2004 eine zusätzliche Voraussetzung – nämlich die Einstellung einer Ersatzarbeitskraft - eingeführt worden sei. Diese weitere Klausel könne an der steuerlichen Beurteilung dieser Leistung aus der Arbeitslosenversicherung nichts ändern. Das Altersteilzeitgeld sei von Anfang an steuerfrei gewesen, da § 20 Abs. 2 EStG nicht mit den als steuerfrei erklärten Einnahmen des § 3 EStG in Verbindung gebracht werden könne. Es werde sonst sowohl für den Dienstgeber als auch für den Dienstnehmer die Steuerfreiheit ad absurdum geführt und es erhebe sich die Frage, ob überhaupt jemand mit der Altersteilzeitregelung gefördert werde.

Einer Presseaussendung sei der erwähnte Erlass zu entnehmen gewesen, wonach arbeitsmarktpolitische Zuschüsse wie etwa der Zuschuss beim Solidaritätsmodell (Altersteilzeit) den Lohnaufwand des Dienstgebers steuerlich nicht kürzen. Allerdings heiße es weiter ergänzend:

„War es bisher geltendes Recht, dass Unternehmen den Lohnaufwand, der im Zusammenhang mit arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen getätigt wurde, steuerlich nicht berücksichtigen durften, so regelt der gegenständliche Erlass, dass diese Zuschüsse die Betriebsausgaben ab nun nicht mehr kürzen.“

Nach Meinung der Bw. sei das bisher keineswegs geltendes Recht gewesen und es gebe auch keine höchstgerichtlichen Entscheidungen, sonst wäre dieser klarstellende Erlass nicht notwendig gewesen.

Die „Ergänzenden Informationen zum EStR-Wartungserlass 2006 (Rz 4854)“ enthalten die Bestimmung, dass die Betriebsausgaben nur dann nicht gekürzt werden müssen, wenn der Zuschuss an die Beschäftigung einer Ersatzkraft geknüpft sei.

Damit würden zwei Kategorien von Altersteilzeitgeld geschaffen: Eine steuerfreie für jene Betriebe, die mit der Altersteilzeitregelung ihrer Mitarbeiter erst ab dem Jahr 2004 begonnen haben und eine Ersatzarbeitskraft aufgenommen haben, und eine zum Nachteil jener Betriebe, die schon vorher im Vertrauen auf eine echte Steuerfreiheit eine Altersteilzeit mit ihren Mitarbeitern vereinbart haben. Es könne nicht der Sinn des Modells sein, die Empfänger des Altersteilzeitgeldes in „gute“ und „böse“ Dienstnehmer zu spalten.

Abschließend wiederholt die Bw., dass das Altersteilzeitgeld eine Leistung nach § 6 Abs. 1 Z. 5 Arbeitslosenversicherungsgesetz (und nicht nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz oder Arbeitsmarktservicegesetz) sei, also Bezüge aus öffentlichen Mitteln, die unter § 3 Abs. 1 Z. 3 lit a EStG fallen und eindeutig ohne Einschränkung steuerfrei seien.

In der am 19. November 2007 abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurde vom Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass es nicht Sache einer Fördermaßnahme sein

könne, einerseits die Förderung steuerfrei zu stellen, andererseits die entsprechenden Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen. Wäre die Bw. einkommensteuerpflichtig und befände sich in der höchsten Progressionsstufe, käme dies einer 50%igen Besteuerung der Beförderung gleich. In diesem Zusammenhang sei darauf zu verweisen, dass der jeweilige Dienstnehmer für den Förderungsbetrag bereits seinerseits Lohnsteuer gezahlt habe.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Rechtsansicht von *Doralt*, EStG, § 20 Tz. 152.

Der Vertreter der Bw. führte aus, dass zunächst in den Medien die Steuerfreiheit der Altersteilzeitförderung beschrieben worden sei und erst danach das Finanzministerium in einem Wartungserlass das zusätzliche Erfordernis des Einstellens einer Ersatzarbeitskraft gefordert hätte. Auch nach den neuen Förderungsrichtlinien werde nunmehr die Förderung nur bei Einstellen einer Ersatzarbeitskraft erteilt.

Der Vertreter des Finanzamtes erläuterte dazu, dass die arbeitsmarktpolitische Maßnahme in der Beschäftigung einer zusätzlichen Person bestehe. Dadurch sei der unmittelbare Zusammenhang mit den Lohnzahlungen an den Teilzeitbeschäftigten nicht mehr gegeben. Für den Lohnaufwand der Ersatzarbeitskraft gebe es keine Förderung.

Zur Frage der Rechtzeitigkeit der Berufung erklärte der Vertreter der Bw., dass ein paar Mal im Jahr Poststücke mit bis zu einigen Wochen Verspätung oder gar nicht zugestellt werden. Poststücke würden bei der Bw. generell nicht mit einem Eingangsstempel versehen. Bei allen anderen Anträgen seien jeweils die Fristen eingehalten worden, woraus man schließen könne, dass im Fall des früheren Einlangens der Bescheide der Jahre 2002 und 2003 ein Fristverlängerungsansuchen gestellt worden wäre.

Abschließend ersuchte der Vertreter der Berufungserwerberin, den Berufungen Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zurückweisung wegen Verspätung

Die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 sind mit 29. März 2006 bzw. 31. März 2006 datiert. Die Berufung gegen diese Bescheide wurde am 30. Mai 2006 beim Finanzamt eingegbracht, wobei die Bw. als Datum der Zustellung der Bescheide den 5. Mai 2006 angegeben hat. Das Finanzamt ging hingegen davon aus, dass die angefochtenen Bescheide bereits am 5. April 2006 bei der Bw. einlangten und wies die Berufung wegen Verspätung zurück.

Strittig ist, wann die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 der Bw. tatsächlich zuge stellt wurden.

Tatsache ist, dass im Akt des Finanzamtes Zustellnachweise nicht vorhanden sind und auch sonst keine Anhaltspunkte für die Annahme des Finanzamtes über eine Zustellung am 5. April 2006 gegeben sind. Einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 10. Juli 2006 zufolge ist der tatsächliche postalische Bescheideingang nicht nachweisbar.

Die Berufungsfrist beträgt nach § 245 Abs. 1 BAO einen Monat. Die Frist beginnt am Tag der Zustellung (§ 109 BAO).

Gemäß § 26 Abs. 2 Zustellgesetz gilt bei Zustellungen ohne Zustellnachweis die Zustellung als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen.

Die Vermutung der Zustellung am dritten Werktag ist widerlegbar. Gegenteilige Behauptungen des Empfängers dürften reichen, es sei denn, die Behörde kann die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung beweisen, die Beweislast trifft somit die Behörde (*Ritz*, BAO, § 26 ZustellG Tz 3).

Unter der Voraussetzung, dass die angefochtenen Bescheide erst am 5. Mai 2006 bei der Bw. einlangten, ist die Berufung vom 30. Mai 2006 daher rechtzeitig.

Geht nämlich das Finanzamt davon aus, dass die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 entgegen der Angabe der Bw. bereits am 5. April 2006 zugestellt wurden, hat es dies auf Basis des § 115 BAO zu beweisen. Sachverhaltsannahmen der Abgabenbehörde erster Instanz müssen einer nachprüfenden Kontrolle im Instanzenzug standhalten. Wenn ein Zustellnachweis oder sonstige Anhaltspunkte für das Datum der Zustellung der Bescheide fehlen, wird der Nachweis der Zustellung als nicht erbracht erachtet.

Die Berufung muss daher als rechtzeitig eingebracht angesehen werden. Dafür spricht auch, dass nach dem glaubwürdigen Vorbringen des Vertreters der Bw. ein paar Mal im Jahr Poststücke mit bis zu einigen Wochen Verspätung oder gar nicht zugestellt werden. Darüber hinaus langten laut Aktenlage andere Eingaben der Bw. immer rechtzeitig beim Finanzamt ein.

Der Berufung gegen die Zurückweisungsbescheide ist somit statzugeben.

Körperschaftsteuer 2002 bis 2005

Nachdem in der mündlichen Verhandlung am 19. November 2007 vom Vorsitzenden die Aufhebung der Zurückweisungsbescheide 2002 und 2003 verkündet worden war, wurden vom Finanzamt auch die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 und 2003 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Die Berufungsentscheidung betreffend Körperschaftsteuer umfasst daher die Jahre 2002 bis 2005.

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

Ein analoges Abzugsverbot ist in § 12 Abs. 2 KStG geregelt.

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit d EStG in der für die Berufungsjahre 2004 und 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:

Die Bw. erhielt für die Jahre 2002 bis 2005 Zuschüsse (38.260,15 €, 54.772,32 €, 63.593,06 € und 60.978,46 €) des Arbeitsmarktservice gemäß § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz für Arbeitnehmer, welche das Altersteilzeitmodell in Anspruch nehmen, wobei die Arbeitszeit der Arbeitnehmer um 50% gekürzt und ein Bruttolohn in Höhe von 75% des bisherigen Lohnes ausbezahlt wurde. Den die tatsächliche Arbeitsleistung übersteigenden Teil des Lohnes sowie vom Dienstgeber zu zahlende Sozialversicherungsbeträge erhält die Bw. als „Altersteilzeitgeld“ vom Arbeitsmarktservice ersetzt. Im aktenkundigen Antrag auf Zuerkennung des Altersteilzeitgeldes vom 11. Februar 2002 sind zu diesem Zweck genaue Angaben zur Entlohnung des Arbeitnehmers enthalten. Eine zusätzliche Arbeitskraft wurde von der Bw. nach eigenen Angaben nicht eingestellt.

Sowohl die Bw. als auch das Finanzamt betrachtet das vom Arbeitsmarktservice ausbezahlte Altersteilzeitgeld als steuerfreie Einnahme gemäß § 3 Abs. 1 EStG. Streit besteht jedoch darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung des Lohnaufwandes in Höhe des Zuschusses zu Recht erfolgte. (Im Körperschaftsteuerverfahren 2005 wurde der strittige Betrag wegen Eintragung unter einer falschen Kennzahl nicht steuerfrei gestellt. Erst in der Berufung erfolgte eine Klarstellung, dass der Betrag Altersteilzeitgeld betrifft.)

Zur Frage der Steuerfreiheit des Altersteilzeitgeldes ist zunächst festzustellen, dass es sich in den streitgegenständlichen Jahren um eine Geldleistung gemäß § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz handelt, 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 Ver-

waltungspraxis 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 die streitgegenständlichen Zeiträume gerechtfertigt. So heißt es in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2007, dass es sich bei der Steuerfreistellung des Altersteilzeitgeldes lediglich um eine gesetzlich Klarstellung handle.

Da die Bw. auf § 3 Abs. 1 Z 5 lit a EStG Bezug genommen hat, sei der Vollständigkeit halber erwähnt, dass eine Befreiung des Altersteilzeitgeldes in den Jahren 2002 – 2005 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“ der Bw. nicht anwendbar. Hilfsbedürftigkeit ist nur bei materieller Not oder körperlicher bzw. geistiger Gebrechen anzunehmen.

Wenn man von einer Anwendung der Steuerbefreiung auch in den Jahren 2002 – 2005 ausgeht, ist jedoch für die Bw. nichts gewonnen, da in diesem Fall das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG bzw. § 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 sowie in § 12 Abs. 2 KStG 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 strittigen Lohnaufwendungen abziehbar sind oder ob das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG bzw. des § 12 Abs. 2 KStG dem entgegensteht, ist also darauf abzustellen, ob ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den vom AMS gewährten Geldleistungen und den 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 sowie aus dem im Akt befindlichen Antrag (Ablichtung) auf Zuerkennung des Altersteilzeitgeldes, der detaillierte Angaben zur Entlohnung des Dienstnehmers enthält, 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 bzw. § 12 Abs. 2 KStG gegeben.

Wie von der 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.*“

Nach den Angaben der Bw. haben die in Rede stehenden älteren Dienstnehmer schon vor dem 1. Jänner 2004 das Altersteilzeitmodell in Anspruch genommen und wurden von der Bw. auch keine zusätzlichen Arbeitskräfte eingestellt, sodass auch der Erlass gegen den Standpunkt der Bw. spricht.

In einem 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).

Die Bw. moniert, dass bei Anwendung des Abzugsverbotes die Steuerfreiheit der AMS-Leistung vereitelt werde und sie im Ergebnis dafür Körperschaftsteuer zahlen müsse.

Auch *Wolf* beschäftigt sich mit der Problematik, dass im wirtschaftlichen Ergebnis das steuerliche Abzugsverbot die Steuerfreiheit der Einnahmen zunichte macht, wenn die Ausgaben höher oder gleich wie die Einnahmen sind. „*Der liquiditätswirksame Effekt der Steuerfreiheit der Einnahmen ist in diesem Fall durch das Abzugsverbot wieder vollständig kompensiert... Das gesetzgeberische Ziel der Vermeidung eines ungerechtfertigen Vorteils wird (zumindest) in jenen Fällen verfehlt, in denen die Aufwendungen die Einnahmen decken oder sie übersteigen.*“ (Wolf „Blum-Prämien und andere AMS-Förderungen wirklich einkommensteuerfrei?“ SWK 22/2006, S. 627).

Wenn nun bei der Bw. die Steuerfreiheit durch das Abzugsverbot kompensiert wird, so wirkt sich das Altersteilzeitgeld wie ein Durchlaufposten steuerlich neutral aus, da bei den Einnahmen der selbe Betrag auszuscheiden ist wie bei den Lohnaufwendungen. Der Bw. wird ein Teil ihrer Aufwendungen für die in Altersteilzeit befindlichen Dienstnehmer vom AMS refundiert. Es trifft nicht zu, dass die Bw. für das Altersteilzeitgeld Körperschaftsteuer bezahlen musste.

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

Der Berufung konnte damit hinsichtlich der Abzugsfähigkeit des Lohnaufwandes kein Erfolg beschieden sein.

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. Für die im Körperschaftsteuerbescheid 2005 angesetzten Einkünfte, bei welchen vom Finanzamt einerseits die AMS-Zuschüsse nicht als steuerfreie Einnahmen anerkannt

wurden und andererseits aber keine Kürzung der Lohnaufwendungen erfolgte, ergibt sich daher ebenfalls keine Änderung.

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 war daher abzuweisen.

Wien, am 23. November 2007