

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.03.2011

Geschäftszahl

2008/13/0008

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Heinzl und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der K Handelsgesellschaft m.b.H. in W, vertreten durch die LBG Wirtschaftstreuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1030 Wien, Boerhaavegasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 23. November 2007, Zlen. RV/2283-W/06, RV/1470-W/06 und RV/3324-W/07, betreffend u. a. Körperschaftsteuer für die Jahre 2002 bis 2005, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, beschäftigte im Streitzeitraum Arbeitnehmer, deren wöchentliche Arbeitszeit (altersbedingt) herabgesetzt worden war, gewährte diesen einen Lohnausgleich und erhielt dafür Zuschüsse gemäß § 27 des Arbeitslosenversicherungsgesetzes (Altersteilzeitgeld). Diese Zuschüsse wurden von der Beschwerdeführerin bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens gemäß § 3 Abs. 1 EStG 1988 steuerfrei belassen, während die mit dem Altersteilzeitgeld in Zusammenhang stehenden Lohnaufwendungen in voller Höhe als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden.

Im Rahmen einer die Jahre 2002 bis 2004 umfassenden Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass das steuerfrei belassene Altersteilzeitgeld in direktem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Lohnaufwand für jene Arbeitnehmer stehe, für die es ausbezahlt worden sei. Daher könne Lohnaufwand - aufgrund des in "§ 20 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 KStG 1988" normierten Abzugsverbots - bis zur Höhe des Altersteilzeitgeldes nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden.

Das Finanzamt folgte dem Prüfer, verfügte die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren 2002 bis 2004 und erließ den angeführten - sowie weiteren nicht streitgegenständlichen - Feststellungen entsprechende Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2004. Auch bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2005 wurden die durch das Altersteilzeitgeld abgedeckten Lohnaufwendungen nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt.

Die Beschwerdeführerin berief gegen die infolge der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2004 und brachte vor, § 20 EStG 1988 könne nur die in dieser Bestimmung angeführten nicht abziehbaren Aufwendungen betreffen "und nicht die ausdrücklich im § 3 (Anm: leg. cit.) als steuerfrei angeführten Einkünfte". Es könne nicht rechtens sein, "dass sich das Altersteilzeitgeld beim Dienstgeber nicht als steuerfrei auswirkt und er dafür Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer bezahlen muß, wenn der Dienstnehmer für diesen Zuschuß (in der Lohnverrechnung 'Lohnausgleich' genannt) bereits Lohnsteuer bezahlen muß". Von der Beschwerdeführerin wurde auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 berufen und in ergänzenden Schriftsätzen zu dieser Berufung auf einen Erlass des Bundesministers für Finanzen hingewiesen, wonach das ab 1. Jänner 2004 ausbezahlte Altersteilzeitgeld den Lohnaufwand nicht kürzen dürfe, weil für Dienstnehmer, die nach diesem Zeitpunkt in Altersteilzeit gingen, die Beschäftigung einer Ersatzarbeitskraft vorgesehen sei. Dies müsse in gleicher Weise gelten, wenn - wie im Falle der Beschwerdeführerin - Altersteilzeit vor dem 1. Jänner 2004 vereinbart und keine Ersatzarbeitskräfte eingestellt worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung dieser Entscheidung führt die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe im Streitzeitraum Zuschüsse für Arbeitnehmer erhalten, die das Altersteilzeitmodell in Anspruch genommen hätten. Die Arbeitszeit der Arbeitnehmer sei um 50%, deren Bruttolohn um 25% gekürzt worden. Der die tatsächliche Arbeitsleistung übersteigende Lohnanteil und die vom Dienstgeber zu bezahlenden Sozialversicherungsbeiträge seien der Beschwerdeführerin durch das Altersteilzeitgeld ersetzt, eine zusätzliche Arbeitskraft sei nicht eingestellt worden.

Strittig sei, ob der Lohnaufwand zu Recht um das Altersteilzeitgeld gekürzt worden sei.

§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 habe das in § 37b Arbeitsmarktservicegesetz geregelte Altersteilzeitgeld bis 2001 ausdrücklich steuerfrei gestellt, während das Altersteilzeitgeld gemäß § 27 Arbeitslosenversicherungsgesetz erst mit dem Budgetbegleitgesetz, BGBl. I Nr. 24/2007, explizit in die angeführte Bestimmung aufgenommen worden sei. Obwohl es für die Jahre 2002 bis 2006 keine Regelung zur Steuerbefreiung des Altersteilzeitgeldes gegeben habe, sei in Analogie zu den Beihilfen nach dem Arbeitsmarktförderungsgesetz und dem Arbeitsmarktservicegesetz mit vergleichbarem Förderungszweck die Annahme einer Steuerfreiheit für den Streitzeitraum gerechtfertigt, zumal es in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2007 heiße, dass es sich bei der Steuerfreistellung des Altersteilzeitgeldes lediglich um eine gesetzliche Klarstellung handle. Damit sei für die Beschwerdeführerin aber nichts gewonnen, weil in diesem Fall das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 zum Tragen komme.

Das Abzugsverbot greife, wenn zwischen steuerfreien Einnahmen und Aufwendungen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe. Dies treffe im Streitfall zu, weil das Altersteilzeitgeld dem Arbeitgeber gemäß § 27 Abs. 4 Arbeitslosenversicherungsgesetz "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" habe. Aus dieser gesetzlichen Bestimmung und einem im Akt erliegenden Antrag auf Zuerkennung des Altersteilzeitgeldes, der detaillierte Angaben zur Entlohnung des Dienstnehmers enthalte, sei der geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Altersteilzeitgeld und Lohnaufwand klar erkennbar, beruhe doch die Höhe der Geldleistung auf der konkreten Entlohnung eines bestimmten Dienstnehmers.

Die gegenständlichen Vereinbarungen über Altersteilzeit seien vor dem 1. Jänner 2004 getroffen, zusätzliche Arbeitskräfte nicht eingestellt worden. Daher spreche selbst der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Erlass des Bundesministers für Finanzen gegen ihren Standpunkt.

Es treffe auch nicht zu, dass für das Altersteilzeitgeld Körperschaftsteuer zu bezahlen sei. Dieses stelle, weil Einnahmen und Ausgaben in gleicher Höhe ausgeschieden würden, einen "Durchlaufposten" dar. Lasse man den auf das Altersteilzeitgeld entfallenden Aufwand zum Abzug zu, würden Lohnaufwendungen berücksichtigt, die die Beschwerdeführerin wirtschaftlich nicht getragen und für die sie keine Leistung erhalten habe.

Zum selben steuerlichen Ergebnis komme es auch, wenn man die Auffassung vertrete, dass das Altersteilzeitgeld mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung steuerpflichtig sei, weil die Lohnaufwendungen in diesem Fall voll abziehbar seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Die Beschwerdeführerin trägt vor, dass kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem streitgegenständlichen Altersteilzeitgeld und dem Lohnaufwand bestehe, weil das Altersteilzeitgeld nicht nur der Förderung des jeweiligen Empfängers, sondern auch der Schaffung eines attraktiven Altersteilzeitmodells diene, das zur Sicherung des Pensionssystems erforderlich sei. § 12 Abs. 2 KStG sei auch dann nicht anwendbar, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Altersteilzeitgeld und Lohnaufwand bejaht würde. Zweck der Bestimmung sei es, eine Doppelbegünstigung, "nämlich einerseits die Steuerfreiheit zu konsumieren und andererseits die Aufwendungen steuerlich geltend zu machen", zu vermeiden. Dieses Ziel werde verfehlt, wenn sich Einnahmen und Aufwendungen - wie im Streitfall - deckten, weil das Abzugsverbot den liquiditätswirksamen Effekt der Steuerfreiheit der Einnahmen kompensiere. Durch den Verlust der in § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988 normierten Steuerbefreiung, der mit der Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 einhergehe, werde das Ziel der Förderung von Altersteilzeitmodellen nicht erreicht. Der Gesetzgeber hätte eine Norm geschaffen, der es an einem Anwendungsbereich mangle, weshalb der Anwendungsbereich des § 12 Abs. 2 KStG 1988 im Sinne einer teleologischen Reduktion dahingehend zu interpretieren sei, "dass er für die Sonderbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG nicht zur Anwendung kommt".

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen - deren Vorliegen im Beschwerdefall nicht strittig ist - in einem

klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen, bis zu deren Höhe nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 8. Juli 2009, 2008/15/0031, vom 22. Oktober 2002, 2002/14/0030, VwSlg 7758/F, sowie das zur deckungsgleichen Bestimmung des § 17 KStG 1966 ergangene hg. Erkenntnis vom 17. September 1988, 86/13/0159). Dass das Abzugsverbot auch für Aufwendungen gilt, die mit steuerbefreiten Zuschüssen und Beihilfen in Zusammenhang stehen, hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls schon mehrfach ausgesprochen (vgl. die zur materiell vergleichbaren Befreiungsbestimmung des § 3 EStG 1972 ergangenen hg. Erkenntnisse vom 19. April 1988, 87/14/0175, und vom 30. Juni 1987, 87/14/0041). Im Beschwerdefall ist daher nur zu prüfen, ob die Aufwendungen der Beschwerdeführerin für die Löhne der in Altersteilzeit befindlichen Arbeitnehmer mit dem Altersteilzeitgeld in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen. Das ist - worauf im angefochtenen Bescheid zutreffend hingewiesen wird - der Fall, weil dem Arbeitgeber mit dem Altersteilzeitgeld ein Anteil des zusätzlichen Lohnaufwandes abgegolten wird, der auf Arbeitnehmer entfällt, deren Arbeitszeit bei gleichzeitigem (teilweisem) Lohnausgleich herabgesetzt wurde. Der Umstand, dass Altersteilzeitgeld nur über Antrag, der detaillierte Angaben zur Entlohnung des jeweiligen Arbeitnehmers enthalten muss, zuerkannt wird, lässt ebenfalls klar erkennen, dass die gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 nicht als Betriebsausgaben berücksichtigten Löhne in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang zum Altersteilzeitgeld stehen.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 30. März 2011