



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des HK., vertreten durch Dr. Johann Penninger gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1999 vom 20. September 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber betreibt in F ein Lebensmittelgeschäft und eine Bäckerei. Im Jahr 2001 fand in seinem Betrieb eine Buch- und Betriebsprüfung die Jahre 1995 bis 1999 statt, bei der u.a. festgestellt wurde, dass in den Einkünften der Streitjahre Betriebskostenzuschüsse vom LV. sowie von der GF. enthalten waren, die vom Berufungswerber steuerfrei behandelt wurden. Nach Meinung der Prüferin hätten im Ausmaß der Zuschüsse Betriebsausgaben nicht abgezogen werden dürfen, weil § 20 Abs. 2 EStG 1988 einen Abzug von Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhängen, verbiete. Das Finanzamt erließ in der Folge am 20. September 2001 Einkommensteuerbescheide für die

Jahre 1995 bis 1999, in denen die Einkünfte der Streitjahre um diese Zuschüsse erhöht wurden. Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber Berufung, die sein steuerlicher Vertreter zusammengefasst damit begründete, dass im berufungsgegenständlichen Fall ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den steuerfreien Zuschüssen und bestimmten Ausgaben im Betrieb des Berufungsführers im Sinne des § 20 Abs. 2 EStG nicht bestehe sondern lediglich ein allgemeiner Zusammenhang zwischen den Zuschüssen und den Betriebsausgaben vorliege, der aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für ein Abzugsverbot nach § 20 Abs. 2 leg. cit. nicht ausreiche (so VwGH 30.6.1987, 87/14/0041).

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Dezember 2001 als unbegründet ab mit der Begründung, dass im streitgegenständlichen Fall die Betriebskostenzuschüsse nicht wegen Hilfsbedürftigkeit, sondern zur Erhaltung der Lebensmittel-Nahversorgung gewährt worden seien und deshalb die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a) EStG 1988 nicht anwendbar sei.

Mit Schriftsatz vom 11. Jänner 2002 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte sein Steuervertreter darin aus, dass nach dem Wirtschaftsförderungsprogramm 2000 bis 2006 der VL. Betriebskostenzuschüsse nur gewährt würden, sofern dies aufgrund der Ertragslage des Betriebes zur Erhaltung der Versorgung mit Gütern des täglichen Bedarfes notwendig sei. Laut eingeholter Auskunft bei der VL. sei für die Gewährung derartiger Zuschüsse Hilfsbedürftigkeit ausdrücklich erforderlich. Die Hilfsbedürftigkeit werde in jedem Einzelfall und alljährlich überprüft und sei anhand von geeigneten Unterlagen, insbesondere durch Vorlage der jährlichen Rechnungsabschlüsse, der VL. nachzuweisen. Wie aus den Steuererklärungen für die Jahre 1997 bis 2000 hervorgehe, seien die Gewinne aus dem Bäckereibetrieb durch Verluste aus dem Lebensmitteleinzelhandel zur Gänze aufgebraucht worden. Die Verluste aus der Lebensmittelnahversorgung hätten die Gewinne aus der Bäckerei in beträchtlichem Umfang überstiegen. Aus dem Gesamtbetrieb hätten sich folgende Verluste ergeben:

1997 - 15.150,29 S  
1998 - 562.388,23 S  
1999 - 269.443,46 S  
2000 - 207.320,44 S

Aus dem Gesamtergebnis der betrieblichen Tätigkeit sei daher zu ersehen, dass der notwendige Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie ohne die vom Land und der Gemeinde gewährten Zuschüsse nicht gewährleistet werden könnte. Es sei auch kein ausreichendes Vermögen vorhanden, aus welchem der notwendige Lebensunterhalt bestritten

werden könnte. Das Unternehmen des Berufungswerbers sei zum 31. Dezember 2000 mit ca. 0,5 Mio. S überschuldet, der Rückgang der Überschuldung gegenüber dem Vorjahr sei auf Maßnahmen der Betriebsprüfung zurückzuführen. Unter anderem seien ein Darlehen der Ehegattin in der Höhe von 591.138,00 S als Eigenkapital des Steuerpflichtigen qualifiziert und Baukostenzuschüsse in der Höhe von 972.140,00 S als Forderung in der Bilanz eingestellt worden. Ohne diese eigenkapitalerhöhenden Prüfungsfeststellungen hätte die tatsächliche Überschuldung zum Bilanzstichtag daher mehr als 1,5 Mio. S betragen. Bei Beurteilung der Vermögensverhältnisse sei auch auf den Umstand hinzuweisen, dass der Steuerpflichtige zum Stichtag 31. Dezember 2000 für Bankverbindlichkeiten in Höhe von mehr als 8,0 Mio. S hafte, wobei diesen Verbindlichkeiten Anlagegüter des Unternehmens in Höhe von 7.457.915,00 S gegenüberstünden. Die Verwertung des Anlagevermögens in einer anderen Art und Weise als durch Nutzung für die eigene betriebliche Tätigkeit sei wegen der Abgelegenheit des Betriebsstandortes ausgeschlossen. Wie den Erfolgsrechnungen der vergangenen Jahre zu entnehmen sei, reiche das Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit nicht aus, neben den gegenüber Banken eingegangenen Verpflichtungen auch den angemessenen Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie zu gewährleisten. In diesem Zusammenhang sei zur Klarstellung darauf hinzuweisen, dass das unter den Aktiven ausgewiesene Sparbuch dem Steuerpflichtigen dazu diene, während der Wintersaison mit gutem Geschäftsgang jene Mittel anzusparen, die bei Fälligkeit der Annuitäten an die Banken benötigt würden. Eine Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens lasse daher erkennen, dass Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a) EStG vorliege.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der unabhängige Finanzsenat teilt die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zum Ausdruck gebrachte Rechtsmeinung, dass im streitgegenständlichen Fall bereits die Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 3 Z 3 lit. a) EStG 1988 für die in Rede stehenden Zuschüsse nicht gegeben ist. Nach dieser Bestimmung sind Bezüge und Beihilfen, die aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden, von der Einkommensteuer befreit.

Eine Person ist dann hilfsbedürftig im Sinne des § 3 Abs.1 Z 3 lit. a) leg. cit., wenn weder Einkommen noch Vermögen noch beides zusammen ausreichen, um den notwendigen Unterhalt zu gewährleisten (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG

1988, Tz 10.2. zu § 3). Der notwendige Lebensunterhalt ist gewährleistet, wenn die Mittel für eine einfache Lebensführung ausreichen (vgl. Verwaltungsgerichtshof 18.6.1979, 95/78).

Voraussetzung für die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a) leg. cit. ist also, dass Bezüge aus öffentlichen Mitteln an eine tatsächlich hilfsbedürftige Person im obdefinierten Sinne gewährt werden. Bereits an dieser Voraussetzung fehlt es im vorliegenden Fall. Denn die in Rede stehenden Betriebskostenzuschüsse wurden nicht wegen der Hilfsbedürftigkeit des Berufungswerbers, sondern zur Sicherung der Lebensmittel-Nahversorgung, d.h. der Versorgung mit Gütern des täglichen Bedarfs, dem Lebensmitteleinzelhandelsbetrieb des Berufungswerbers gewährt. Einem Betriebsvermögen gewidmete Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln sind grundsätzlich als Betriebseinnahmen zu behandeln, sofern sie nicht aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung steuerfrei sind (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar Band III A, § 3 Rz 6.5). Eine solche gesetzliche Bestimmung besteht nicht.

Davon abgesehen kann im vorliegenden Fall auch nicht von einer Hilflosigkeit des Berufungswerbers im oberwähnten Sinne gesprochen werden. Aus dem Umstand allein, dass ein Betrieb negativ bilanziert, kann keineswegs auf die Hilfsbedürftigkeit der diesen Betrieb führenden steuerpflichtigen Person geschlossen werden. Eine solche Schlussfolgerung lässt außer Acht, dass ein Unternehmer mit Jahresumsätzen von ca. 10 Mio. S über gänzlich andere Dispositionsmöglichkeiten (z.B. durch Privatentnahmen) verfügt als etwa ein Angestellter, der monatlich einen bestimmten Geldbetrag als Lohn ausbezahlt bekommt. Tatsächlich sind in den Bilanzen des Berufungsführers in den Streitjahren regelmäßig Privatentnahmen zwischen 100.000,00 S und 250.000,00 S enthalten. Davon abgesehen aber weisen die Bilanzen der Streitjahre in den Jahren 1995 und 1996 noch Gewinne auf (604.818,47 S für 1995 und 280.656,97 S für 1996) und sind die Verluste in den Jahren 1997 bis 1999 weniger auf rückläufige Umsätze als vielmehr auf erhöhte Anlagenabschreibungen (779.468,30 S im Jahr 1998 und 1.128.290,39 S im Jahr 1999), Dotierungen zu Investitionsfreibeträgen (571.582,00 S im Jahr 1998) und Zinsen für Bankverbindlichkeiten zurückzuführen, die mit Investitionen in den Bäckereibetrieb zusammenhängen. Dieser ist, wie der Steuervertreter des Berufungsführers selbst einräumt, in den Streitjahren und darüber hinaus immer gewinnbringend gewesen, nur der Lebensmitteleinzelhandel war defizitär. Wenn der Berufungswerber durch die betriebliche Tätigkeit, insbesondere durch die Verluste aus dem Lebensmitteleinzelhandel, tatsächlich seinen notwendigen Unterhalt gefährdet gesehen hätte, so hätte er ja die Möglichkeit gehabt, den Lebensmitteleinzelhandel einzustellen und nur den Bäckereibetrieb fortzuführen, was er ja laut dem im Akt befindlichen Schreiben vom 10. Juni 1998 Schreiben bereits erwogen hat. Auch der vom Steuervertreter des Berufungswerbers

geäußerten Meinung, der Berufungswerber sei vermögenslos, weil der Betrieb überschuldet sei, kann nicht gefolgt werden, weil aus einer negativen Steuerbilanz noch lange nicht die Vermögenslosigkeit des Steuerpflichtigen folgt, zumal für die Beurteilung der Vermögenssituation einer Person natürlich auch dessen privates Vermögen miteinzubeziehen ist. Der Aktenlage zufolge ist der Berufungswerber zu 2/3 Eigentümer am Wohn- und Geschäftshaus in F. In diesem Gebäude befinden sich die Bäckerei (im Kellergeschoss) sowie das Lebensmittelgeschäft (im Erdgeschoss). Dieser Gebäudeteil steht im Eigentum der Gattin des Berufungswerbers und wird von dieser an den Berufungsführer vermietet, der dafür in den Streitjahren eine Jahresmiete in Höhe von 154.400 S zu bezahlen hatte. Weiters befinden sich in diesem Gebäude die Privatwohnung (im Obergeschoss) sowie eine Ferienwohnung und weitere privat genutzte Räume (im Dachgeschoss). Von einer Vermögenslosigkeit des Berufungswerbers kann daher schon deshalb nicht gesprochen werden. Dass der Berufungswerber für Bankverbindlichkeiten in Höhe von 8 Mio. S haftet, ändert nichts an dieser Beurteilung, da diese Verbindlichkeiten, wie schon oben ausgeführt, mit den Investitionen in den gewinnbringenden Bäckereibetrieb zusammenhängen und daher den Passiva entsprechende Aktivwerte bzw. Gewinne gegenüberstehen.

Dem Argument des Steuervertreeters des Berufungsführers, dass sich aus der Gewährung der Betriebskostenzuschüsse bereits die Hilfsbedürftigkeit ergebe, weil für die Gewährung derartiger Zuschüsse Hilfsbedürftigkeit ausdrücklich erforderlich sei und die Hilfsbedürftigkeit in jedem Einzelfall und alljährlich überprüft werde und anhand von geeigneten Unterlagen, insbesondere durch Vorlage der jährlichen Rechnungsabschlüsse, der VL. nachzuweisen sei, ist zu entgegnen, dass diese Betriebskostenzuschüsse nicht dem jeweiligen Antragsteller wegen dessen Hilflosigkeit, sondern Lebensmittelhandelsbetrieben im Rahmen der Förderaktion für Lebensmittel-Nahversorgungsbetriebe des LV. gewährt werden.

Dementsprechend erfolgt die Festsetzung der Zuschüsse unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse eines Betriebes (vgl. Pkt. 3.4 der Richtlinien zur Förderung der Lebensmittel-Nahversorgung) und nicht der allgemeinen Vermögensverhältnisse des Antragstellers. Davon abgesehen ist die Frage der Hilfsbedürftigkeit im steuerlichen Sinne stets von der Behörde zu prüfen, die dabei an Willensäußerungen jener Stellen, die die Unterstützung gewähren, nicht gebunden ist (vgl. Doralt, EStG<sup>3</sup>, § 3 Rz 6).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 20. März 2003