



GZ. RV/2626-W/08,  
miterledigt RV/2622-W/08 bis  
RV/2625-W/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., adressedy, vertreten durch vertreter, adressedy, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch amtsvertreter, betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2004 und 2005, gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für 2004, 2005 und 2006, die Körperschaftsteuer sowie die Kapitalertragsteuer für 2006 nach der am 26. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005 werden als unzulässig zurückgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2004, 2005 und 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

## **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Sacheinlagevertrag vom 18.9.2006 rückwirkend zum 31.12.2005 unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Art III UmgrStG gegründet worden ist. Dabei wurden die Anteile der T.Z. KG in die neu gegründete Bw. als Sacheinlage eingebracht.

Der Betriebsgegenstand der Bw. erfasst die Bereiche „Rennfahrttätigkeit, Werbe-, Messewesen und sonstige Wirtschaftsdienste“.

### **Vorsteuerabzug**

Der Prüfer hat bei einer Außenprüfung zur Renntätigkeit und zu Rallyeveranstaltungen festgestellt, dass der Geschäftsführer der Bw. Herr T.Z. mit Rennfahrzeugen des Unternehmens F. an Rallye- und Rundstreckenrennen wie z.B. in M., am N. teilgenommen habe. Er habe dafür angemietete, aber auch eigene Fahrzeuge verwendet und Preisgelder erhalten, die allerdings nicht direkt zuzuordnen gewesen wären. Sponsorenabrechnungen enthielten Namen wie „P. R“ und „Super Cup“, sodass aus Sicht des Prüfers daraus geschlossen werden könne, dass die Sponsoren für Aufkleber dieser Namen auf den Rallyeautos bezahlt hätten. Diese Rallyeveranstaltungen würden nach Ansicht des Prüfers lediglich einen Randbereich des Tätigkeitsfeldes der Bw. darstellen. Außerdem stehe fest, dass die Bw. selbst nie Rallyefahrzeuge vermietet habe.

Dem Prüfungsbericht sind die sich daraus ergebenden steuerlichen Feststellungen zu entnehmen: Der Prüfer verneinte für 2005 Vorsteuern in Höhe von 916,78 € und für 2006 Vorsteuern in Höhe von 5.546,35 €. Diese wären im Zusammenhang mit dem Betrieb des Rallyefahrzeuges (Mitsubishi EVO) gestanden. Die gekürzte Vorsteuer in Höhe von 916,78 € seien im Jahre 2005 als Aufwand bei den einheitlich und gesondert festgestellten Einkünften (Tz. 1 des Prüfungsberichtes) und im Jahre 2006 gewinnmindernd bei den gewerblichen Einkünften der Bw. zu berücksichtigen gewesen.

Dem entgegnete die Bw. schon während des Prüfungsverfahrens, dass dieses Fahrzeug bereits werkseitig als Rallyefahrzeug ausgerüstet gewesen wäre. Der Prüfer verwies dagegen schon anfänglich auf die offizielle Homepage von Mitsubishi, wonach besagter Rennwagen ein für den Alltag geeigneter Sportwagen gewesen wäre. Nach seiner werkseitigen Konstruktion und Ausstattung könne ein Mitsubishi EVO auch als Pkw verkauft und zum Verkehr angemeldet werden. Damit sei jedoch der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b

UStG 1994 ausgeschlossen. Die in der UFS-Entscheidung vom 23.11.2007, GZ. RV/1300-W/07, zu einem vergleichbaren Fall dargestellte umfangreiche rechtliche Beurteilung sei nach Ansicht der Außenprüfung im Ergebnis auch auf die vorliegenden Feststellungen anzuwenden gewesen. Dies wäre auch im Rahmen der Schlussbesprechung mit dem steuerlichen Vertreter der Bw. besprochen worden.

### **Subventionen**

Die Bw. habe vom Land X in den Jahren 2004 bis 2006 jährlich eine Subvention in Höhe von € 22.000,00 erhalten, die sie als Erlöse verbucht und darüber hinaus vom Betriebserfolg der jeweiligen Streitjahre im Rahmen der Mehr- und Weniger Rechnung abgezogen hätte. Dazu komme, dass die mit diesen Zuwendungen finanzierten Kosten in der Gewinn- und Verlustrechnung der Streitjahre als Aufwand berücksichtigt worden seien.

Nach dem aktenkundigen Subventionsansuchen wären die Fördermittel für ein bestimmtes Vorhaben, den „internationalen P. R Cup“, angesucht und letztlich bewilligt worden. Nach dem Ansuchen verpflichtete sich die Bw. Förderbedingungen einzuhalten und die Gelder widmungsgemäß zu verwenden, außerdem eine Gesamtübersicht der Einnahmen und Ausgaben des geförderten Projektes sowie eine Vollständigkeitserklärung vorzulegen.

Der Prüfer verwies in diesem Zusammenhang auf den *Gesetzeszweck* des § 20 Abs. 2 EStG, der die Vermeidung einer Doppelbegünstigung bzw. eines ungerechtfertigten Vorteils bezwecke. § 20 Abs. 2 EStG ist Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, nach dem einer fehlenden Steuerpflicht auf einer Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüberstehe. Demzufolge hat der Prüfer die von der Bw. bezogen auf den Streitzeitraum verbuchten Erlöse aus Subventionen im Gesamtausmaß von 66.000,00 gelöscht und gleichzeitig die bei den steuerlichen Mehr- und Weniger Rechnungen der Streitjahre in Abzug gebrachten Subventionen den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet.

Begründend dafür, geht aus Pkt. 9 der Niederschrift hervor, dass nach dem Subventionsansuchen und der Zusage des Landes X in den Jahren 2004 bis 2006 jährlich eine Subvention in Höhe von € 22.000,00 gewährt worden sei, die für Kosten des geförderten Projekts aufgewendet worden wären. Dies zeige nach Ansicht des Prüfers den in § 20 Abs 2 EStG normierten unmittelbaren Zusammenhang zwischen Subvention und Aufwendungen auf. Die Bw. brachte vor, dass die im Subventionsansuchen angeführten Förderungsbedingungen und Auflagen nicht näher umschrieben worden wären, es habe sie tatsächlich gar nicht gegeben.

In der Stellungnahme zur Schlussbesprechung wird ausgeführt, dass eine solche Kürzung der Aufwendungen im Sinne der genannten Bestimmung einen unmittelbaren wirtschaftlichen

Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen und den Aufwendungen voraussetze, ein solcher Zusammenhang würde allerdings zwischen den Aufwendungen und der konkreten Subvention nicht bestehen. Die Subvention wäre nicht an Förderbedingungen und Auflagen gebunden gewesen. Dem hielt der Prüfer entgegen, dass die Subventionsansuchen jeweils neben dem Vorhaben (Teilnahme am P. Super Cup bzw. R Cup) und der Finanzierung auch die Verpflichtung des Antragstellers enthalten hätten, den Förderungsbedingungen und Auflagen zu entsprechen. Weiters wäre festgelegt worden, den Förderungsbetrag widmungsgemäß zu verwenden und dies durch Originalrechnungen nachzuweisen. In diesem Sinne habe das Land X auch Rechnungen des Unternehmens F. geprüft. Der diesbezügliche Vermerk lautet, *"Die Rechnung gilt als Nachweis der widmungsgemäßen Verwendung des Teilbetrages der Subvention des Landes X in Höhe von € 22.000,00"*. Die abgestempelten Rechnungen des Unternehmens F. seien im Aufwand verbucht worden, die jährliche Subvention in Höhe von € 22.000,00 wäre außerdem – wie bereits oben dargelegt – außerbilanzmäßig abgerechnet und damit im Ergebnis neutralisiert worden.

#### **Tz. 6 des Prüfungsberichtes (Gehälter)**

Auf Basis eines Werkvertrages vom 29.9.2006 habe der Gesellschafter-Geschäftsführer, T.Z. , im Jahre 2006 einen Geldbetrag von € 37.000,00 erhalten, die die Bw. als Aufwand verbucht habe. Der Gesellschafter-Geschäftsführer habe diese Einkünfte nach der Verordnung zur Sportlerbesteuerung besteuert.

Nach dem Werkvertrag habe sich T.Z. gegenüber der Bw., im Jahre 2006 an Rennserien wie „P. M Supercup“ und „R Cup“ verpflichtet teilzunehmen. Das Honorar hätte aus einem Fixbetrag in Höhe von 30.000,00 € sowie einem erfolgsabhängigen Anteil bestanden.

Der Prüfer führte dazu aus, dass für Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, die das einzubringende Vermögen nicht betreffen, keine speziellen Regelungen vorgesehen wären. Daher gelte im konkreten Fall der allgemeine Grundsatz, privatrechtlich rückwirkende Vereinbarungen seien abgabenrechtlich unwirksam. Vertragsbeziehungen könnten daher jedenfalls erst ab Bestehen der übernehmenden Körperschaft gültig sein. Beschäftigungsverhältnisse des Einbringenden bei der übernehmenden Körperschaft, die sich auf das eingebrachte Vermögen (Betrieb) beziehen, könnten frühestens für Zeiträume nach Abschluss des Einbringungsvertrages begründet oder verändert werden, sofern zu diesem Zeitpunkt eine vertragliche Vereinbarung getroffen werde. Eine Rückbeziehung auf die Zeit ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Tag bzw. die daraus resultierenden Vergütungen für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages bewirken verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988.

In der Stellungnahme zur Schlussbesprechung wurde ausgeführt, dass die Auszahlung von € 8.000,00 im Zeitraum 1. Jänner bis 28. September 2009 an den Gesellschafter-Geschäftsführer lediglich eine Verrechnungsforderung der GmbH darstelle. Die Verbindlichkeit in Höhe von € 37.000,00 sei aufgrund des Werkvertrages vom 29.9.2006 für den Zeitraum 29.9. bis 31.12.2006 entstanden. Zum Vergleich wurde das wesentlich höhere Honorar aus dem Jahre 2007 angeführt. Zum Leistungszeitraum sei festzuhalten, dass der Werkvertrag sich ausdrücklich nur auf das Geschäftsjahr 2006 ohne zeitliche Einschränkungen bezogen habe. Weiters wäre laut Rennkalender 2006 der P. M Supercup bereits mit dem letzten Rennen vom 17.9.2006, also noch vor Abschluss des Werkvertrages, beendet worden. Die Bw. wäre im Werkvertrag ausdrücklich genannt worden. Das Honorar des Jahres 2007 sei nicht vergleichbar gewesen, da ab 1.1.2007 Herr T.Z. Werksfahrer für P. gewesen sei und neue Verträge abgeschlossen habe. In den Jahren 2004 bis 2006 wäre er jedoch bei der damals als KG geführten Bw. als Rennfahrer tätig gewesen und habe einen Vorwegbezug von € 14.000,00 sowie einen Sockelbetrag von € 30.000,00 jährlich vereinbart. Festzuhalten sei in diesem Zusammenhang, dass der Auszahlungszeitpunkt nicht maßgebend sei, sondern es auf den Leistungszeitraum ankomme. Demzufolge wäre der „P. M Supercup“ mit 12 Rennen noch vor Abschluss des Werkvertrages beendet worden, der „P. R Cup“ habe 9 Rennen umfasst, davon wären zwei Rennen nach Abschluss des Werkvertrages erfolgt. Die Abgrenzung des Fixbetrages für den Zeitraum 1.1. bis 28.9.2006 erfolge wie folgt:  $\text{€ } 30.000,00 / 21 \text{ (Anzahl der Rennen)} \times 19 = \text{€ } 27.142,86$ . Dieser Betrag werde dem Gewinn bei der Berechnung der Körperschaftsteuer hinzugerechnet und eine Kapitalertragsteuer in Höhe von € 9.247,62 errechnet, das sind 33,33 %.

Das Finanzamt erließ auf Basis dieser Feststellungen Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2004 und 2005, einen Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuerbescheid für 2006 sowie Umsatzsteuerbescheide für 2004, 2005 und 2006.

Zu den angefochtenen Feststellungsbescheiden ist auszuführen, dass diese am 7.5.2008, an die Bw. als „*GmbH und Rechtsnachfolger der KG*“ ergangen sind.

Dem Einbringungsvertrag vom 26.9.2006 ist in der Präambel zu entnehmen, dass die Mitunternehmeranteile der T.Z. KG mit steuerlicher Wirkung zum 31.12.2005 unter Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art III UmGrStG im Rahmen der Gründung einer GmbH als Sacheinlage eingebracht worden seien. Die Einbringung erfolge unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte. In § 5 des Vertrages wäre der Vermögenübergang durch Gesamtrechtsnachfolge festgelegt worden, sodass mit Wirkung und Ablauf des Einbringungsstichtages 31.12.2005 das gesamte zivilrechtliche und wirtschaftliche

Eigentum am eingebrachten Vermögen, das sind alle Aktiva und Passiva, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie Rechte und Pflichten, als Gesamtsache auf die in Gründung befindliche GmbH übergegangen sei.

In der Berufung gegen die angefochtenen Bescheide führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus:

### **Vorsteuerabzug**

Geschäftsgegenstand der Bw. sei insbesondere die Kraftfahrtechnik und das Testen von Rennfahrzeugen, die Vermietung von Fahrzeugen sowie das Sportmanagement. Im Prüfungszeitraum habe die Bw. mit ihrem Vertragspartner, der F. GmbH, vereinbart, durch Herrn T.Z. an Rennveranstaltungen teilzunehmen. Zu diesem Zweck sei der Bw. ein Rennfahrzeug von der F. GmbH zur Verfügung gestellt worden. Die Bw. habe für die Teilnahme an den Rennveranstaltungen Honorare erhalten, es wären ihr auch die Kosten für das Rennteam in Rechnung gestellt worden. Die Bw. habe auch für andere Vertragspartner an einzelnen Rallyes teilgenommen und dafür Honorare erhalten. Für diese Veranstaltungen wären Rallyefahrzeuge der Bw. verwendet worden, weshalb auch diesbezügliche Kosten als Aufwand verbucht worden seien. Die Teilnahme an den Rallyes sei eine gewerbliche Tätigkeit, weshalb nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Ausschluss vom Vorsteuerabzug für Personenkraftwagen schon deshalb nicht zur Anwendung käme, da die mit dem Personenkraftwagen in Zusammenhang stehende Betätigung, isoliert betrachtet, eine gewerbliche und insofern nachhaltige Betätigung darstelle (VwGH 28.6.2006, 2003/13/0066).

Gegenstand und Geschäftszweck der Bw. sei die Teilnahme an solchen Veranstaltungen. Es handle sich hierbei um den wesentlichen Kernbereich der Geschäftstätigkeit und nicht um eine gelegentliche Nebentätigkeit. Die Leistung der Gesellschaft an ihre Kunden bestehe in der Teilnahme an Rallyeveranstaltungen. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dieser Renntätigkeit seien daher unmittelbar durch den Leistungsaustausch mit den Kunden verursacht worden. Der Betrieb der Rallyefahrzeuge selbst stelle die eigentliche gewerbliche nachhaltige Tätigkeit der Gesellschaft dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei Nachhaltigkeit gegeben, wenn die Tätigkeiten tatsächlich wiederholt unter Ausnützung derselben Gelegenheit und desselben dauernden Verhältnisses ausgeübt worden wären. Aufgrund der obigen Ausführung hätte die Bw. hinsichtlich der Teilnahme an Rallyeveranstaltungen eine nachhaltige gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Die Vorsteuern, die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stünden, seien daher in jedem Fall abzugsfähig gewesen.

Die Betriebsprüfung verneinte den Vorsteuerabzug aufgrund folgender Bestimmung: Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG würden als nicht für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung Miete oder den Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, gelten. Rallyefahrzeuge könnten grundsätzlich nicht als Personenkraftwagen im Sinne der gesetzlichen Bestimmung betrachtet werden. Laut § 2 KFG ist ein Personenkraftwagen ein Kraftwagen, der nach seiner Bauart und Ausrüstung ausschließlich oder überwiegend zur Beförderung von Personen bestimmt sei und außer dem Lenkerplatz für nicht mehr als acht Personen Plätze aufweise. Für Zwecke des Umsatzsteuergesetzes sei nach herrschender Lehre und Rechtsprechung das Vorliegen eines Personenkraftwagens in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Es komme auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an (VwGH 16.12.1980, 1681, 2817, 2818/80). Entscheidend sei der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart zu dienen bestimmt sei. Nach der Verkehrsauffassung seien Rallyefahrzeuge eindeutig von Kraftfahrzeugen zu unterscheiden. Rallyefahrzeuge seien nicht zur Personenbeförderung auf öffentlichen Straßen, sondern ausschließlich zur Teilnahme an Rallyeveranstaltungen bestimmt, und wären daher keine Personenkraftwagen im Sinne des UStG, also keine Kraftwagen zur Personenbeförderung. Zusammenfassend sei daher folgendes festzuhalten, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Personenkraftwagen sondern Rallyefahrzeuge/Rennwagen vorliegen würden. Diese dienten nach ihrer typischen Beschaffenheit und Bauart nicht zur Personenbeförderung. Aus der Ausstattung des Innenraumes des Rennfahrzeuges sei abzuleiten, dass dieses Fahrzeug nicht zur Personenbeförderung im öffentlichen Verkehr diene, sondern zur Teilnahme an diesen sportlichen Veranstaltungen bestimmt sei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach der Verkehrsauffassung seien damit solche Fahrzeuge ausschließlich als Sportgeräte zur Teilnahme an Rallyeveranstaltungen anzusehen und nicht als Fahrzeuge zur Personenbeförderung. Aufgrund dessen stehe ein Vorsteuerabzug zu und dies auch hinsichtlich aller Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Herstellung, Miete oder dem Betrieb dieser Rallyefahrzeuge. Der Prüfer habe insbesondere Kosten im Zusammenhang mit dem Betrieb von Fahrzeugen der Type Mitsubishi EVO gestrichen. Dazu sei zu bemerken, dass es sich hierbei bereits um werkseitig als Rallyefahrzeug ausgerüstete Fahrzeuge gehandelt habe. Sie seien aufgrund der obigen Darstellung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise eindeutig nicht zur Personenbeförderung bestimmt gewesen, sondern primär als Sportgeräte anzusehen gewesen. Dem Einwand des Prüfers in Pkt. 1 des Berichtes, wonach ein Mitsubishi EVO auch zum Verkehr angemeldet werde, entgegnete die steuerliche Vertretung der Bw., dass solche Fahrzeuge üblicherweise mit Sondergenehmigung zum

Verkehr angemeldet würden, da unvermeidlicherweise manche Rennen im Bereich öffentlicher Straßen abgehalten werden und deshalb eine behördliche Genehmigung des Fahrzeuges erforderlich sei. Die mögliche Zulassung zum Straßenverkehr kann daher kein Kriterium sein.

Nach RZ 1935 UStR sei die Sonderausstattung für sich alleine zu beurteilen. Rallyefahrzeuge würden den Einbau umfangreicher Sonderausstattungen erfordern, um für die Verwendung als Rallyefahrzeug in Frage zu kommen. Für diese Sonderausstattung und für die damit zusammenhängenden Aufwendungen stehe der Vorsteuerabzug in jedem Fall zu. Der in der genannten UFS-Entscheidung vom 23.11.2007, RV/1300-W/07, festgestellte Sachverhalt unterscheide sich jedoch wesentlich vom gegenständlichen Fall. In der zitierten Entscheidung betreibe ein Zeitschriftenverlag einen Rennstall mit Rallyefahrzeugen zum Zwecke der Vermietung von Werbeflächen. Die Rallyetätigkeit sei in dieser zitierten Entscheidung nur eine Nebentätigkeit, die nur 10 % des Umsatzes ausgemacht habe. Bei der Bw. sei hingegen die Teilnahme an Rallyeveranstaltungen mit eigenen und gemieteten Fahrzeugen sowie die Zurverfügungstellung von Rallyefahrzeugen an Fahrer der eigentliche Geschäftsgegenstand und somit Kerntätigkeit der Gesellschaft gewesen. Dazu komme, dass die einzelnen Geschäftsbereiche erst aufgebaut worden wären, weshalb die Beurteilung des Prüfers, es handle sich um eine Tätigkeit im Randbereich, nicht sachgerecht zu beurteilen sei.

### **Subventionen**

Gemäß § 3 Abs. 1 EStG seien Subventionen von der Einkommensteuer befreit. Der Prüfer habe unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des § 20 Abs. 2 EStG Aufwendungen der Bw. in Höhe der Subventionen als nicht abzugsfähig beurteilt. Diese Bestimmung setze allerdings einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der Subvention voraus. Dieser Zusammenhang bestehe im gegenständlichen Fall nicht. Laut Subventionsansuchen und Zusage des Landes X sei die Subvention nicht an Förderungsbedingungen und Auflagen gebunden gewesen. Der Erhalt der Förderung wäre nicht von einer konkreten Bedingung abhängig gewesen. Die Bw. sei zu keinen Gegenleistungen gegenüber dem Subventionsgeber verpflichtet gewesen. Nach RZ 4865 der EStR seien Aufwendungen dann abzugsfähig, wenn den Subventionen keine konkreten Aufwendungen gegenüberstehen. Es bestehe kein konkreter unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Subventionen und Aufwendungen der Bw. Die Subvention wäre deshalb allgemein ohne eine Auflage gewährt worden, weil sich die Bw. als junges Unternehmen in einem neuartigen Geschäftszweig betätigt habe. Die Bw. sei aufgrund der Subvention nicht zu einer konkreten Leistung verpflichtet worden. Das Land X habe von der Gesellschaft lediglich einen Tätigkeitsnachweis verlangt. Üblicherweise werde der Nachweis dadurch erbracht, dass ein Unternehmen als Leistungsempfänger und Anbieter am Markt



aufträte, also Rechnungen ausstelle. Das bedeute allerdings nicht, dass das Land X eine konkrete Leistung für die Gewährung der Subvention verlangt habe. Ein Leistungsaustausch liege daher weder im umsatzsteuerrechtlichen Sinn noch im ertragsteuerlichen Sinn vor. Da dieser Subvention keine konkreten Aufwendungen gegenüberstehen, könne folglich nicht eine Kürzung der Aufwendungen vorgenommen werden. Es habe weder konkrete Projekte noch konkrete Leistungen für die Gewährung der Subvention gegeben. Die Zuwendung wäre daher ohne konkrete Gegenleistung gegeben worden, ein Leistungsaustausch liege demnach nicht vor. Diese Rechtsansicht entspreche auch der Rechtsprechung des VwGH, wonach die Steuerpflicht wiederholt an das Vorliegen konkreter Gegenleistungen geknüpft werde. Die steuerliche Vertretung führte Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.2.2004, 2003/13/0159, vom 29.6.1999, 98/14/0166, vom 23.1.1996, 95/14/0084, vom 17.9.1990, 89/14/0071 und vom 14.4.1986, 84/14/0209 an.

Zum Berufungspunkt „Gehälter“ wurde vorgebracht, dass die Bw. am 29.9.2006 mit Herrn T.Z. einen Werkvertrag über eine Renntätigkeit für die Gesellschaft abgeschlossen und ein Honorar vereinbart habe. Dieses betreffe ausschließlich Leistungen ab dem Datum des Vertragsabschlusses (29.9.2006). Der Einbringungsvertrag wäre am 28.9.2006 abgeschlossen worden. Es handelte sich daher nicht um ein rückwirkend vereinbartes Beschäftigungsverhältnis, aufgrund dessen stelle die in Frage stehende Auszahlung an Herrn T.Z. keine verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Die Auszahlung an Herrn T.Z. in Höhe von € 8.000,00 vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages sei daher eine Verrechnungsforderung der Bw. gewesen und wäre laut Buchhaltung auch so verbucht worden. Da bei dieser Auszahlung der Werkvertrag noch nicht bestanden hätte, könne es sich auch nicht um eine Leistung aus diesem Vertrag gehandelt haben. Aufgrund des mit 29.9.2006 abgeschlossenen Werkvertrages sei bei der Bw. für den Zeitraum 29.9. bis 31.12.2006 eine Verbindlichkeit gegenüber T.Z. entstanden. Demgegenüber stünde die Verrechnungsforderung an T.Z.. Die Verbindlichkeit der Bw. aus dem Werkvertrag wäre somit mit der Forderung an den Gesellschafter-Geschäftsführer gegenverrechnet worden. Das Honorar für 2006 habe € 30.000,00 für das letzte Quartal betragen. Ein Vergleich mit den Honoraren aus dem Jahre 2007 ergebe zweifelsfrei, dass es sich bei dem vorgenannten Honorar nur um einen Teilbetrag und nicht um ein Honorar für ein gesamtes Geschäftsjahr gehandelt habe. Daher könne von einer rückwirkenden Vereinbarung nicht die Rede sein.

Über Vorhalt wurde die steuerliche Vertretung ersucht, den werkseitigen Umbau des Rallyefahrzeuges durch Vorlage von Einzelgenehmigungsbescheiden, Typenscheinen sowie anderen Fahrzeugpapieren nachzuweisen, wobei die werkseitige Ausstattung des Fahrzeuges

durch den Erzeuger durch geeignete Unterlagen belegt werden sollte. Weiters sollte die behauptete 80%ige gewerbliche Vermietung von Rallyefahrzeugen belegmäßig bewiesen werden.

Bezüglich der Subventionen wurde um Nachweis ersucht, dass keine Auflagen einzuhalten gewesen wären.

Zum Berufungspunkt „Gehälter“ wurde die buchhalterische Darstellung der eingewandten Verrechnungsforderung des Geschäftsführers und der Verbindlichkeit der Bw. ersucht.

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte ergänzend vor, dass vom Hersteller Mitsubishi EVO ein Grundmodell geliefert werde, welches von vornherein für den Motorsport konzipiert sei. Da Rennabteilungen ausgelagert worden seien, werde der Auftrag zum Aufbau der Rennwagen bzw. Rallyefahrzeuge an Vertragspartner vergeben. Die Fahrzeuge der Bw. wären vom Unternehmen A.O. (in Kürze O) zugekauft worden. Dieses Unternehmen sei herstellerseitig zur Durchführung des Baus von Rallyefahrzeugen autorisiert.

Zu den Subventionen und zu den „Gehältern“ wurden keine ergänzenden Vorbringen erstattet.

In der am 24. Mai 2012 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt:

#### **Vorsteuerabzug:**

Die steuerliche Vertretung verweist auf eine Entscheidung des UFS, wonach Rallyefahrzeuge, unabhängig von deren werkseitigem Umbau - als Sportgeräte zu beurteilen seien.

Vorgebracht wurde erstmalig, dass die Bw. das in Rede stehende Fahrzeug vom Unternehmen O bereits als gebrauchtes Rallyefahrzeug gekauft habe. Dabei wurde auf den bereits aktenkundigen Kaufvertrag vom 3.8.2006, der einen Kaufpreis von 29.000,00 € ohne Umsatzsteuer ausgewiesen hat, verwiesen.

#### **Subventionen:**

In einem vergleichbaren Fall habe der UFS am 15.2.2011, RV/1257-L/07, entschieden, wonach eine steuerfreie Subvention nicht zur Aberkennung von Aufwendungen geführt habe. Die steuerliche Vertretung hob erneut hervor, dass Bedingung für die Förderung des gegenständlichen Projektes nur die widmungsgemäße Verwendung der Gelder gewesen wäre. Und das Land X habe keine Werbung verlangt, vielmehr wären die besagten Aufkleber auf den Autos freiwillig angebracht worden.

#### **Gehälter:**

Außer Streit stehe, dass T.Z. bis September 2006 unentgeltlich mit einem allfälligen Anspruch auf einen Vorwegbezug gefahren sei, den er allerdings nicht geltend gemacht habe. Ab September 2006 wäre er die letzten Rennen gefahren und sei auf Basis des gegenständlichen Werkvertrages angemessen entlohnt worden (30.000,-- €). Dem entgegnete der Prüfer, dass T.Z. ab September 2006 nur mehr zwei Rennen gefahren sei, zumal feststehe, dass der „P. M Supercup“ im September 2006 bereits abgeschlossen gewesen sei. Zur Angemessenheit der Entlohnung könne mangels Entsprechung kein Vergleich zwischen 2006 und 2007 angestellt werden. T.Z. habe nämlich bis 2006 kein extra hohes Gehalt aus seiner Rennfahrertätigkeit bezogen. Ab 2007 habe er demgegenüber als P. Werkfahrer weitaus mehr verdient. Der Prüfer stütze die Angemessenheit der 30.000,00 € für das Jahr 2006 auf die Tatsache, dass T.Z. ab 2004 laufend Vorwegbezüge erhalten habe (2004: 11.000,-- €, 2005: 18.355,87 €), sodass 30.000,-- € als Vorwegbezug für 2006 durchaus für angemessen zu beurteilen gewesen seien. Auffallend sei überdies, dass sich der Werkvertrag auf das gesamte Geschäftsjahr 2006 bezogen habe und darüber hinaus eine Rennserie angeführt habe, die bereits im September 2006 beendet gewesen wäre.

Dem hielt der steuerliche Vertreter entgegen, dass der zwischen der Bw. und T.Z. abgeschlossene Werkvertrag für das Geschäftsjahr gelte, das am 26. September 2006 mit der Gründung der Firma begonnen und am 31. Dezember 2006 geendet habe. Es sei beim Abschluss des Werkvertrages nicht klar gewesen, ob im Rahmen der ersten Rennserie noch weitere Rennen zu fahren gewesen wären, weshalb diese Rennserie ausdrücklich im Vertrag genannt worden wäre. Der Prüfer verwies demgegenüber auf einen bestehenden Rennkalender, in dem fixe Termine für den Abschluss bestimmter Rennserien festgelegt seien.

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

Der Unabhängige Finanzsenat geht von nachfolgendem erwiesenen Sachverhalt aus:

#### ***Feststellungsbescheide:***

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat die angefochtenen Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005 am 7.5.2008 erlassen und an die „T.Z. S. GmbH als RNF der KG“ zu Händen des steuerlichen Vertreters adressiert.

Nach dem vorliegenden Sacheinlagevertrag wurde die Einbringung im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge vereinbart und ausdrücklich festgehalten, dass die KG mit der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in die übernehmende Körperschaft erloschen ist (§ 3 des Sacheinlagevertrages).

§ 191 Abs 2 BAO lautet:

*„Ist eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in dem Zeitpunkt, in dem der Feststellungsbescheid ergehen soll, bereits beendet, so hat der Bescheid an diejenigen zu ergehen, die in den Fällen des Abs 1 lit. a am Gegenstand der Feststellung beteiligt waren oder denen in den Fällen des Abs 1 lit. c gemeinschaftliche Einkünfte zugeflossen sind“.*

Gmäß § 273 Abs 1 lit a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Daraus folgt in rechtlicher Hinsicht, dass Feststellungsbescheide für Zeiträume vor der Einbringung auch nach Löschung der Mitunternehmerschaft im Firmenbuch nicht an die übernehmende Körperschaft als Gesamtrechtsnachfolgerin, sondern nach § 191 Abs 2 BAO an die ehemaligen Gesellschafter der Mitunternehmerschaft zu richten sind (vgl. VwGH 21.9.2005, 2005/13/0117). Für den Berufungsfall gilt somit, dass eine Adressierung der Feststellungsbescheide an die Bw. als GmbH jedenfalls unrichtig war und diese Bescheide deshalb nicht rechtswirksam geworden sind. Berufungen gegen solche Schriftstücke ohne Bescheidcharakter sind gemäß § 273 Abs 1 lit a BAO zurückzuweisen.

*Vorsteuerabzug, Subventionen und Gehälter:*

Die Bw. hat – wie in der mündlichen Verhandlung am 26.9.2012 erstmals vorgebracht - das in Streit stehende Rallyefahrzeug Mitsubishi EVO im Jahre 2006 bereits im gebrauchten Zustand vom Unternehmen O erworben. Dem diesbezüglichen Kaufvertrag ist zu entnehmen, dass für den Verkauf 29.000,00 € ohne Ausweis einer Umsatzsteuer fakturiert worden sind. Dass das Fahrzeug bereits vom Hersteller werkseitig in ein Rallyefahrzeug umgebaut worden ist, war nach dem vorliegenden Beweismaterial nicht festzustellen. Es wurden außerdem trotz eines Vorhalteverfahrens kein Einzelgenehmigungsbescheid, kein Zulassungsschein und keine werkseitige Ausstattung des Fahrzeuges durch den Erzeuger vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat die Parteien des Verfahrens in der mündlichen Verhandlung von einer zuvor erteilten fernmündlichen Auskunft des Unternehmens O in Kenntnis gesetzt, wonach dieses Unternehmen zwar generell Umbauarbeiten nach vom Herstellerwerk in Japan vorgegebenen Umbaurichtlinien für den Motorsport vornehme, dabei sei jedoch allgemeine Geschäftspraxis, dass der Kunde dem Unternehmen Umbauwünsche für einen bereits von ihm erworbenen Pkw bekanntgebe. Die Homologisierung (Umtypisierung) des Fahrzeuges werde nach seinem Umbau durchgeführt und bedeute, dass das betreffende Fahrzeug für Sonderfahrten auf Straßen behördlich zugelassen werde und auch als Pkw bezeichnet werde.

Feststehe auch, dass – abgesehen davon - Rallyefahrzeuge nur für den Motorrennsport eingesetzt werden.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

### **Vorsteuerabzug**

§ 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 bestimmt, dass Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zumindest 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen.

Abgesehen von wenigen gesetzlich geregelten Ausnahmefällen besteht somit für Pkw ein Vorsteuerauschluss und zwar unabhängig davon, ob diese Fahrzeuge ausschließlich, nur teilweise oder überhaupt nicht unternehmerisch genutzt werden. Gleichgültig ist auch, ob es sich um neue oder gebrauchte Fahrzeuge handelt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG 4., § 12 Tz 182).

Ob es sich bei einem Fahrzeug um einen Pkw handelt, ist für umsatzsteuerrechtliche Zwecke losgelöst von einer zolltarifarischen oder kraftfahrrechtlichen Einstufung, die lediglich Indizwirkung haben, (VwGH 16.12.1980, 1681, 2817, 2818/80) nach dem optischen Eindruck und der darauf beruhenden Verkehrsauffassung zu entscheiden. Dabei ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur der Zweck, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist, entscheidend (vgl. VwGH 14.9.1992, 92/15/0139).

Darüber hinaus ist eine Abgrenzung von Pkw zu anderen Fahrzeugkategorien nach der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinkraftwagen und Kleinbusse, BGBl. II Nr. 193/2002, vorzunehmen. Diese Verordnung bestimmt, welche Fahrzeugkategorien nicht als Personenkraftwagen und Kombinationskraftwagen anzusehen sind und dass die dafür entscheidenden Merkmale bereits werkseitig vorhanden sein müssen:

**„§ 1. Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse fallen nicht unter die Begriffe „Personenkraftwagen“ und „Kombinationskraftwagen“.**

**§ 2. Als Kleinlastkraftwagen können nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischem und finanziellem Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.**

**§ 3. (2)** *Der Kleinlastkraftwagen muss die angeführten Merkmale bereits werkseitig aufweisen. „Werkseitig“ bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 Kraftfahrzeuggesetz 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.*

Dass das in dieser Verordnung für die Ausnahme vom Vorsteuerauschluss geforderte Merkmal des werkseitigen Umbaus auch für den konkreten Fall entscheidungsrelevant ist, ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ebenso aus der ständigen Rechtsprechung des VwGH abzuleiten, wonach es bei der Abgrenzung eines Pkw von einem Lkw auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des Fahrzeuges, nicht jedoch auf den tatsächlichen Verwendungszweck im Einzelfall, sondern auf den Zweck ankomme, dem das Fahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein, das heißt nach der werkseitigen Konstruktion und allgemein zu dienen bestimmt sei (Ruppe/Achatz, UStG 4., § 12 z 186, VwGH 2.4.1990, 89/15/0020). Entscheidend ist somit nicht die im Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bw. gegebene geänderte Ausstattung des Fahrzeuges.

Die Umbaumaßnahmen müssen demzufolge zu einem Zeitpunkt in Auftrag gegeben oder durchgeführt werden, in dem sich das Fahrzeug noch in der umsatzsteuerrechtlichen Verfügungsmacht des Erzeugers oder des Generalimporteurs befunden hat (vgl. Caganek, neue Verordnung und neuer Erlass zur steuerlichen Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, ÖStZ 2002/486). Im Berufungsfall existiert jedoch kein Nachweis, dass die konkreten Umbaumaßnahmen innerhalb des Erzeugerwerkes erfolgten, weshalb davon auszugehen war, dass der in Streit stehende Mitsubishi EVO ursprünglich nicht im Sinne des § 3 Abs 2 der VO BGBl. II Nr. 193/2002, werkseitig vom Erzeuger oder in dessen Auftrag als Rallyefahrzeug ausgestattet war, sondern zunächst als Pkw gekauft und sodann nachträglich vom Unternehmen O nach den Vorstellungen des Eigentümers umgebaut wurde. Das konkrete Fahrzeug war somit werkseitig als Pkw für die Nutzung im Straßenverkehr bestimmt gewesen. Diese charakteristische Eigenschaft des Fahrzeuges geht auch durch nachträgliche Umbauten nicht verloren (vgl. VwGH 2.4.1990, 89/15/0020, VwGH 12.12.1995, 92/14/0031, vgl. auch UFS 23.11.2007, RV/1300-W/07). Daraus folgt, dass die gegenständlichen Umbaumaßnahmen auf die Einstufung des Fahrzeuges als Pkw keinen Einfluss hatten, demnach ein Vorsteuerabzug für dieses Fahrzeug auf Grund seiner speziellen Bauart, wie in der VO BGBl. II Nr. 193/2002, für Kleinlastwagen und Kleinbusse normiert, nicht zu gewähren war. Dazu kommt, dass Rallyefahrzeuge nach ihrer grundsätzlichen Beschaffenheit und der Bauart im allgemeinen Straßenverkehr verwendet werden können und auch deshalb eine kraftfahrrechtliche Zulassung, wenn auch als Sondergenehmigung, für den öffentlichen Straßenverkehr möglich ist. Darin besteht auch ein wesentlicher Unterschied zu

Rennautos, für die nach ihrer Beschaffenheit und Bauart eine Verwendung im allgemeinen Straßenverkehr von vornherein ausscheidet (vgl. [VwGH 28. 10. 2009, 2007/15/0222](#)).

Dass Vorleistungen zur Anschaffung, Miete oder zum Betrieb von Sondereinrichtungen, die als gesondertes Wirtschaftsgut zu betrachten gewesen wären, gemacht worden sind, hat die Bw. während des gesamten Verfahrens nicht nachgewiesen.

Zur Anerkennung des Vorsteuerabzuges für einen Pkw weist die Bw. außerdem darauf hin, dass die Teilnahme an Rallyeveranstaltungen Unternehmensgegenstand sei und eine solche Teilnahme durch T.Z., unter anderem mit dem in Rede stehenden Fahrzeug Mitsubishi EVO, eine gewerbliche Tätigkeit sei. Schon aus diesem Grund könne § 12 Abs 2 Z 2 lit b UStG 1994 nicht zur Anwendung gelangen und seien die beantragten Vorsteuern zu gewähren.

Dem ist zu entgegnen, dass mit wenigen Ausnahmen Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung) der Miete oder dem Betrieb bestimmter Kraftfahrzeuge (Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen und Krafträder) nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Diesbezügliche taxativ aufgezählte Ausnahmen in § 12 Abs 2 Z 2 lit b sind Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zumindest 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen. Rallyefahrzeuge sind von dieser Ausnahmebestimmung auf Grund der Verwendung nicht erfasst. Auch das in diesem Zusammenhang von der Bw. ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug für Pkw nicht eintritt, wenn die mit dem Pkw im Zusammenhang stehende Betätigung – isoliert betrachtet – eine gewerbliche und insofern nachhaltige Tätigkeit darstellte (vgl. VwGH 28.6.2006, 2003/13/0066), ist im Berufungsfall nicht anzuwenden, da die in Streit stehenden Fahrzeuge nicht Gegenstand von Weiterveräußerungen waren.

Zum Verweis auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 30.8.2007, RV/0895-W/03, ist auszuführen, dass Gegenstand des dortigen Verfahrens offensichtlich Fahrzeuge der obersten Rallyeklasse waren, was auf den Mitsubishi EVO nicht zutraf und dies von der steuerlichen Vertretung auch nicht vorgebracht wurde.

Aus diesen Gründen war der streitgegenständliche Vorsteuerabzug zu verneinen und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

## **Subventionen**

Außer Streit steht, dass die Bw. in den Jahren 2004 bis 2006 jährlich 22.000,00 € Subventionen vom Land X für die Teilnahme am P. Super Cup bzw. R Cup erhalten und damit

nachweislich die Kosten für die genannte Rennserie finanziert hat. Die Bw. hat diese Ausgaben in der Gewinn- und Verlustrechnung 2006 als Aufwand verbucht und zusätzlich im Rahmen der steuerlichen Mehr-Weniger Rechnung die erhaltene Subvention (22.000,00 €) vom Betriebserfolg abgezogen.

Streitgegenständlich ist allein die körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung der Subventionen für das Jahr 2006, da – wie bereits oben ausgeführt – für 2004 und 2005 die Berufung gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO als unzulässig zurückzuweisen war.

Gemäß § 7 KStG 1988 sind die § 3 Abs 1 Z 3 und Z 6 EStG 1988 auch im Bereich des Körperschaftsteuerrechts anwendbar.

Nach § 3 Abs 1 Z 3 EStG 1988 sind bestimmte Bezüge und Beihilfen von der Einkommensteuer befreit:

*„Bezüge oder Beihilfen*

- a) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung wegen Hilfsbedürftigkeit*
- b) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung zur unmittelbaren Förderung der Kunst (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben)*
- c) aus öffentlichen Mitteln, aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung oder aus Mitteln einer im § 4a Z 1 genannten Institution zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben)*
- d) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Z 1 lit. b für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dient „*

*§ 3 Abs 1 Z 6 EStG 1988 normiert eine Steuerbefreiung für:*

*„Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs 7). Dies gilt auch für entsprechende Zuwendungen der in § 4a Z 1 genannten Institutionen.“*

§ 20 Abs 2 EStG 1988 legt fest:

*„Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit*

*– nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder*

*– Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 oder § 30a Abs 1 anwendbar ist,*

*in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“.*



Im Berufungsfall hat die Bw. für die Teilnahme an einer bestimmten Rennserie eine öffentliche Subvention erhalten, die zweifelsfrei in einem unmittelbaren Zusammenhang mit einem klar abgrenzbaren Projekt, dem Motorsport, gestanden ist. Geldzuwendungen, die bestimmte Wirtschaftszweige unterstützen sind grundsätzlich steuerpflichtig, außer die Zuschüsse sind aufgrund einer gesetzlichen Bestimmung steuerfrei (vgl. Jakom/*Laudacher*, EStG 2012, § 3 Rz 5). Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine sachliche Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 3 und Z 6 EStG 1988 sind im konkreten Fall nicht erfüllt. Dies schon deshalb, da auf vorgelegten Fotos über Rallyefahrzeuge Aufkleber des Landes X erkennbar waren, und schon deshalb angenommen werden muss, dass die zu beurteilende öffentliche Leistung mit einer werbewirksamen Leistung der Bw. verknüpft war und insoweit keine steuerfreien Zuwendungen vorliegen. Daran ändert auch der Einwand der steuerlichen Vertretung in der mündlichen Verhandlung nichts, wonach die Bw. diese Werbeleistungen freiwillig erbracht hätte. Da die Subventionen als steuerpflichtige Einnahmen der Bw. zu beurteilen waren, war der damit zusammenhängende Aufwand im Sinne des § 20 Abs 2 EStG 1988 im Streitjahr 2006 gewinnmindernd zu berücksichtigen. Im Ergebnis haben somit die erhaltenen Geldzuwendungen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2006 um 22.000,00 € erhöht und die damit zusammenhängenden Aufwendungen diese gemindert.

Die Bw. hatte die aus den Subventionsmitteln finanzierten Aufwendungen in der Gewinn und Verlustrechnung für 2006 und überdies außerbilanziell im Rahmen der Mehr- Weniger Rechnung gewinnmindernd berücksichtigt, sodass der Prüfer, indem er den Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung anerkannte und die in der Mehr-Weniger Rechnung in Abzug gebrachte Subvention gewinnerhöhend auflöste, ein dem § 20 Abs 2 EStG 1988 entsprechendes Ergebnis herbeigeführt, weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen war und der angefochtene Bescheid unverändert bleibt.

Der Verweis des steuerlichen Vertreters auf die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats vom 15.2.2011, RV/1257-L/07, geht schon deshalb ins Leere, da dieser die dortigen Zuschüsse zu Sportveranstaltungen allein in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht gewürdigt hat.

## **Gehälter**

Auf Basis des Werkvertrages vom 29.9.2006 und dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung ist zweifelsfrei davon auszugehen, dass die Vertragsparteien für das gesamte Geschäftsjahr 2006 festgelegt haben, dass T.Z. für die Teilnahme an den beiden Rennserien „P. Super Cup“ und „P. R Cup“ 30.000,00 € erhalten hat. Diese Feststellung wird auf den unwidersprochen gebliebenen Einwand des Prüfers gestützt, dass laut Rennkalender die erste in diesem Vertrag angeführte Rennserie bereits vor dem September 2006 abgeschlossen war, demnach dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung, es sei nicht klar gewesen, ob im September im

Rahmen der ersten Rennserie noch Rennen zu fahren gewesen wären, nicht zu folgen war. Gegen die Aufteilung des Prüfers, wonach lediglich zwei Rennen im Zeitraum September 2006 bis Dezember 2006 gefahren wurden, war nichts zu entgegen. Das Berufungsvorbringen, es habe vor Abschluss des Einbringungsvertrages im Ausmaß von 8.000,00 € eine Verrechnungsforderung und nach Abschluss dieses Vertrages eine Verbindlichkeit der Bw. gegenüber T.Z. bestanden, war schon nicht zu folgen, da trotz Vorhalts eine solche buchhalterische Darstellung nicht vorgelegt worden ist.

In rechtlicher Hinsicht folgt daraus:

18 Abs 3 UmgrStG normiert, dass „Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen“, steuerwirksam sind. Betroffen sind beispielsweise dem Einbringenden gewährte Geschäftsführungsvergütungen (*Kofler*, UmgrStG, § 18 Rz 102).

Die vom Rückwirkungsverbot erfassten Rechtsbeziehungen werden somit frühestens für Zeiträume *ab* Abschluss des Einbringungsvertrags steuerwirksam. Eine steuerliche Anerkennung dieser Rechtsbeziehungen für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages (insb für den Rückwirkungszeitraum) ist dadurch ausgeschlossen, Vergütungen der übernehmenden Körperschaft für diese Zeiträume sind als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren (*Kofler*, UmgrStG, § 18 Rz 102).

Vor diesem Hintergrund waren die Jahresbezüge des T.Z. für 2006, wie vom Prüfer dargestellt, aufzuteilen, und bezüglich jenes ausbezahlten Teils, der den Zeitraum Jänner 2006 bis September 2006 betroffen hat, eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Oktober 2012