



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch die Mag. Manfred Reumiller Wirtschaftstreuhand GmbH, 6971 Hard, Apfelweg 8, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Körperschaftsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 11. Juli 2007 wurde die Körperschaftsteuer 2006 zunächst auf Grund der von der Berufungswerberin (Bw) elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2006 erklärungsgemäß festgesetzt. Sodann wurde die Körperschaftsteuer 2006 entsprechend der der am 18. September 2007 eingereichten berichtigten Körperschaftsteuererklärung 2006 mit Bescheid vom 19. September 2007 nach Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO abgeändert.

In weiterer Folge wurde im Unternehmen der Bw u.a. betreffend Körperschaftsteuer 2006 eine abgabenbehördliche Prüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt. Die Großbetriebsprüfung traf im Schlussbericht vom 22. April 2008 zur Betriebsprüfung, AB-Nr.: 105070/07, zu Tz 5 „Zuschuss Land Vorarlberg“ nachstehende Feststellungen:

„Im Jahre 2006 wurde vom Amt der Vorarlberger Landesregierung im Rahmen einer Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur Vorarlbergs ein Zuschuss von 58.000,00 € gewährt. Dieser Betrag wurde bei der steuerlichen Mehr-/Weniger Rechnung als steuerfreier Zuschuss behandelt und abgerechnet.“

Der Prüfer vertrat in Tz 5 des Schlussberichtes zur Betriebsprüfung die Ansicht, eine von öffentlicher Hand oder privater Seite gewährte Förderung für eine Investition sei steuerlich als Anschaffungskostenminderung zu berücksichtigen. Grundlage hierfür sei § 6 Z 10 EStG. Die Subvention werde als Passivpost ausgewiesen und analog auf die Nutzungsdauer der angeschafften Wirtschaftsgüter verteilt aufgelöst. Die Betriebsprüfung hat den Zuschuss des Landes Vorarlberg in Höhe von 58.000,00 € außerbüchertlich zugerechnet (Gewinnerhöhung 58.000,00), den Investitionszuschuss passiviert (- 58.000,00 €) und sodann anteilig in Höhe von 9.666,67 € aufgelöst, was im Ergebnis eine Gewinnerhöhung von 9.666,67 € für das Jahr 2006 zur Folge hatte (Seite 8 des Schlussberichtes – Änderung der Besteuerungsgrundlagen Tz 5).

Das Finanzamt ist u.a. dieser Feststellung des Finanzamtes gefolgt, hat das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2006 von Amts wegen gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und für das Jahr 2006 am 28. April 2006 einen (neuen) Körperschaftsteuerbescheid erlassen.

Die am 13. Mai 2008 beim Finanzamt eingebrachte Berufung vom 8. Mai 2008 richtet sich ausschließlich gegen die steuerliche Behandlung des vom Land Vorarlberg gewährten Zuschusses.

In der Begründung wurde dazu ausgeführt, die Gesellschaft habe im März 2006 vom Land Vorarlberg einen Zuschuss in Höhe von 58.000,00 € erhalten. Bei linearer Verteilung über 6 Jahre entfalle auf ein Jahr ein Zuschussbetrag von 9.666,67 €. Der Zuschuss sei von der Gesellschaft als steuerfrei behandelt worden. Das Finanzamt habe die Steuerfreiheit verweigert bzw. kürze damit zusammenhängende Aufwendungen/Anschaffungskosten und erhöhe den Gewinn des Jahres 2006 um 9.666,67 €.

Das Finanzamt stütze seine Ansicht auf § 6 Z 10 EStG, wonach steuerfreie Subventionen und Zuschüsse die Anschaffungskosten der geförderten Anlageninvestitionen kürzen würden. Dies habe zur Konsequenz, dass eigentlich steuerfreie Subventionen über Umwege doch wieder besteuert werden würden. Der Rechtsansicht des Finanzamtes könne aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden:

Die Bw habe die Förderung im Rahmen der „*Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur Vorarlberg*“ erhalten. Bei dieser Aktion gebe es zwei Arten von Förderungen:

Variante I:

Bei dieser Variante müsse der Unternehmer als Bedingung eine Investition tätigen und einen Kredit aufnehmen. Die Förderung bestehe danach über 5 Jahre in einem zwei-prozentigen Zinszuschuss zu einem aufgenommenen Darlehen.

Variante II:

Bei dieser Variante müsse das Unternehmen nicht nur eine Investition tätigen, sondern auch einen Kredit aufnehmen und zusätzliche, neue Arbeitsplätze schaffen. Die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen sei unabdingbar. Die Förderung bestehe dann in einem 10%-igen Einmalzuschuss durch die Landesregierung.

Der Zuschuss nach Variante II sei wesentlich höher als nach Variante I. Bei der Bw liege ein Zuschuss nach der Variante II vor. Förderzweck des Landes sei nicht die Herstellung eines Gebäudes oder die Anschaffung einer Maschine. Förderzweck sei auch nicht die Bezuschussung eines Darlehens. Förderzweck sei die Stärkung der Wirtschaftsstruktur und die Förderung des Arbeitsmarktes, die Entlastung des Arbeitsmarktes.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bw sei keine eindeutige Zuordnung des Zuschusses zu den Anschaffungskosten möglich. Folglich greife auch die Anschaffungskostenkürzung nach § 6 Z 10 EStG nicht. Ihrer Ansicht nach sei auch keine eindeutige Zuordnung des Zuschusses zu den angefallenen Zinsen möglich (folglich greife auch eine Zinsaufwandskürzung nach § 20 EStG nicht). Es sei auch keine eindeutige Zuordnung des Zuschusses zu Personalkosten möglich – die Kürzungsvorschrift nach § 20 EStG greife also auch hier nicht.

Förderzweck sei vielmehr die Entlastung des Arbeitsmarktes – hier könne es also keine Aufwandskürzung geben. Die VwGH-Entscheidungen 84/14/0127 und 87/14/0041 würden besagen, dass (nur) bei eindeutigem, objektivem, abgrenzbarem, unmittelbarem und wirtschaftlichem Zusammenhang eine Aufwandskürzung stattzufinden habe. Dies sei hier nicht der Fall. Doralt, Einkommensteuerkommentar, § 20 Tz 158, verlange ebenfalls einen eindeutigen Zusammenhang zwischen Aufwendungen und steuerfreien Einnahmen, damit es zur Aufwandskürzung komme.

Eine ähnliche Gesetzesauslegung finde sich auch in den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 4854: *„Kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen und Ausgaben liegt bei arbeitsmarktpolitischen Zuschüssen und Beihilfen vor, wenn damit ein über den Empfänger hinausgehender Förderzweck (Beschäftigung einer zusätzlichen Arbeitskraft) verwirklicht wird. Voraussetzung ist, dass der Zuschuss nur gewährt wird, wenn eine Person beschäftigt wird“.*

Rz 4854a der Einkommensteuerrichtlinien treffe noch ein weiteres Abgrenzungskriterium: *„Muss laut Förderrichtlinie keine Ersatzarbeitskraft eingestellt werden, ist eine Aufwandskürzung vorzunehmen. Muss jedoch nach Ablauf der Altersteilzeit eine Ersatzarbeitskraft eingestellt werden, liegt eine Förderung des Arbeitsmarktes vor, folglich muss der Aufwand gekürzt werden“.*

Bei der Bw liege aber genau die wichtige und unerlässliche Bedingung für die Zuschussgewährung vor, dass zusätzlich 6 Arbeitsplätze geschaffen werden müssten. Würden die zusätzlichen Arbeitsplätze nicht geschaffen, gehe der Zuschuss verloren. Es könne also keineswegs mehr nur von einer Förderung des Zuschussempfängers gesprochen werden. Es finde auch keine Zuschuss zu Lohnkosten statt (wie bei einer Behindertenbeschäftigung) – der Staat wünsche eine Arbeitsmarktentlastung und fördere diese. Da also der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Zuschussgewährung und Investition ins Anlagevermögen keineswegs eindeutig gegeben sei, sei der Zuschuss als Ganzes steuerfrei zu halten und habe keine Aufwandskürzung stattzufinden.

Der Berufung wurde das an die Bw gerichtete Schreiben des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 22. März 2006 angeschlossen, das folgenden Inhalt hat:

„Betrifft: Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur Vorarlbergs

Sehr geehrte Damen und Herren,

gerne teilen wir Ihnen mit, dass das Land Vorarlberg bereit ist, die Errichtung des Produktionsgebäudes und die Anschaffung maschineller Anlagen zu unterstützen.

Zu einem Investitionsdarlehen von maximal 580.000,00 € gewähren wir einen 10 %-igen Investitionsbeitrag, das sind maximal 58.000,00 €. Der Zuschuss wird unter der Bedingung gewährt, dass mindestens 6 zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen werden.

Die Auszahlung des Zuschusses erfolgt nach Vorlage der Bestätigung des Kreditinstitutes über die Vollaussnützung und widmungsgemäße Verwendung des Kredites.

Die Berufung der Bw wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Ergehen einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates hat das Finanzamt mit E-Mail vom 30. Juli 2008 um Anforderung der für die der Bw gewährten Förderung maßgeblichen Förderrichtlinie des Landes Vorarlberg betreffend die in der Berufung angeführten Fördervarianten I. und II im Rahmen der „Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur Vorarlbergs“ aus der sich Förderungsschwerpunkte, Art und Ausmaß der möglichen Förderung, Förderungsbedingungen und Vorgangsweise hinsichtlich der Antragstellung und Gewährung im Einzelnen ergeben, des Förderantrages (unterfertigt) der Bw an das Land Vorarlberg sowie der Vereinbarung (des Übereinkommens) zwischen dem Land Vorarlberg und der Bw über die Gewährung der Zuwendung (von beiden Vertragsparteien unterfertigt) ersucht, zumal eine abschließende Beurteilung der fallbezogen strittigen Frage der steuerlichen Behandlung der öffentlichen Gelder erst nach Prüfung dieser die Vergabe der Förderung allgemein und bezogen auf die Bw regelnden Unterlagen erfolgen könne. Das Finanzamt wurde gebeten, zu prüfen, ob sich aus den Unterlagen eine Änderung seiner bisherigen Rechtsansicht ergebe und die Möglichkeit der Erledigung der Berufung im Wege einer ersten Berufungsvorentscheidung zu prüfen.

Mit Begleitschreiben vom 6. Oktober 2008 hat das Finanzamt die Förderrichtlinien und den Förderantrag vom 12.11.2003 sowie eine Stellungnahme der Großbetriebsprüfung Feldkirch beim Unabhängigen Finanzsenat eingebracht. Die gewünschte Vereinbarung (Übereinkommen) zwischen dem Land Vorarlberg und der Bw über die Gewährung der Zuwendung könne nicht vorgelegt werden, da eine solche nicht abgeschlossen worden sei. Laut angeschlossener E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 13. August 2008 an den Prüfer B könne er dem Wunsch auf Vorlage der Vereinbarung – Übereinkommen nicht nachkommen, das gebe es nicht, es gebe den Förderantrag und die Förderzusage (das Schreiben der Landesregierung über die Förderungsgewährung in Höhe von 58.000,00 € liege dem UFS schon vor). Angeschlossen wurde auch die E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 24. September 2008 an den Prüfer der Großbetriebsprüfung, worin der steuerliche Vertreter mitgeteilt hat, dass er die Sache nochmals geprüft habe. Der Zuschuss vom Land stamme schon aus dem Antrag des Jahres 2003. Die Bw habe Ende 2003 bis 2005 erhebliche Investitionstätigkeiten durchgeführt. Darin enthalten seien Gebäude- und Maschineninvestitionen gewesen. Es seien an mehreren Stellen Förderanträge eingebracht worden (Land Vorarlberg, ERP-Fonds). Im Anhang habe er ein Detail zum beim ERP eingebrachten Förderantrag (vom 9.9.2003) angefügt. Hier sehe man, was alles in diesen Jahren gelaufen sei. Zum beim Prüfer vorgelegten, unterschriebenen Förderantrag, halte er fest, dass er den Antrag im August 2008 vom Land Vorarlberg nochmals übermittelt bekommen habe (auf ausdrücklichen Wunsch zu Aktenzahl xx). Aus der Aktenzahl sehe man ja auch, dass der Antrag aus 2003 stamme. Die Förderzusage durch das Land sei wirklich erst mit 22.3.2006 datiert. Die Sache sei einfach so lange gelaufen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist zwischen den Parteien die steuerliche Behandlung eines vom Amt der Vorarlberger Landesregierung gewährten öffentlichen Zuschusses in Höhe von 58.000,00 € strittig.

Gem. § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung (§ 4 Abs. 7) von der Einkommensteuer befreit, wenn sie auf Grund gesetzlicher Ermächtigung oder eines Beschlusses eines Organes einer Körperschaft des öffentlichen Rechts gewährt werden. Dies gilt auch für entsprechende Zuwendungen der im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 genannten Institutionen.

Die Befreiung für Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens ist in Verbindung mit § 6 Z 10 EStG 1988 zu sehen.

Danach kürzen die steuerfreien Zuwendungen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten und damit im gleichen Ausmaß die Abschreibungen (§ 6 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 2002/155 ab 2002).

Aufwendungen im Zusammenhang mit steuerfreien Zuwendungen fallen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988. Demnach sind bei steuerfreien Zinsenzuschüssen Zinsenzahlungen nicht abzugsfähig (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 41).

Der Begriff Zuwendungen umfasst zunächst Geldzuwendungen (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung, aber auch die Zuwendung des Wirtschaftsgutes selbst (vgl. dazu Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 36).

Öffentliche Mittel sind Mittel inländischer öffentlich-rechtlicher Körperschaften, die durch Pflichtbeiträge auf Grund gesetzlicher Anordnung aufgebracht werden und von der Körperschaft in ihrer Eigenschaft als Hoheitsträger gezahlt werden. Als Leistende im Sinne der genannten Befreiungsbestimmung kommen nur Körperschaften des öffentlichen Rechts in Betracht und nicht beispielsweise auch Unternehmungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, auch wenn sie im Eigentum öffentlich-rechtlicher Körperschaften stehen oder aus öffentlichen Mitteln dotiert werden (vgl. VwGH 18.10.2007, 2006/14/0053; Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 5).

Steuerfreie Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3, Z 5 lit. d und e und Z 6 EStG 1988) gehören nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Hauptanwendungsfall sind die in § 3 Abs. 1 Z 6 leg. cit. erwähnten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Historisch geht die Rechtslage auf die Rechtsprechung des VwGH zurück; danach haben Zuschüsse zur Anschaffung von Anlagevermögen die Anschaffungskosten nicht gemindert (VwGH 13.2.1959, 1796/57); auch zweckgewidmete Zuschüsse waren danach als Gewinn auszuweisen und konnten bei Kapitalgesellschaften ausgeschüttet werden. Der Gesetzgeber reagierte darauf mit der Steuerbefreiung öffentlicher Zuschüsse einerseits und der Kürzung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten andererseits (vgl. Doralt, EStG⁶, § 6 Tz 97 f; Werndl, ÖStZ 1994, 414).

In der Handelsbilanz sind dagegen heute Zuwendungen generell mit dem Tageswert zu bewerten (§ 202 HGB). Dies setzt eine getrennte Bilanzierung voraus; damit ist die Zuwendung als Ertrag wirksam. Nach herrschender Auffassung muss jedoch ein Passivposten angesetzt werden, der entsprechend der Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes abzuschreiben ist, damit wird ein Gewinnausweis verhindert (Doralt, EStG⁶, § 6 Tz 99 mwN).

Eine Subvention liegt dann nicht vor, wenn sich der Subventionsempfänger gegenüber der Körperschaft zu einer Leistung verpflichtet (Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 43). Nicht unter den Begriff

Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 fallen Leistungen der in dieser Gesetzesstelle genannten Körperschaften und Institutionen, wenn diese Leistungen mit Leistungen des Empfängers in der Weise verknüpft sind, dass sie die Gegenleistung für dessen Leistung darstellen, d.h. wenn sie Entgeltcharakter haben. Eine derartige Verknüpfung liegt vor, wenn die Leistung erbracht wird, um die Gegenleistung zu erhalten und diese wiederum bewirkt wird, um die Leistung zu erhalten. Keine entgeltliche Leistung wird erbracht, wenn eine Zuwendung ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben wird (VwGH 26.3.1996, 95/14/0071, vgl. dazu auch Jakom / Laudacher EStG § 3 Tz 23 mwN).

Am 12. November 2008 hat die Referentin des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) zwecks weitergehender Sachverhaltsklärung mit der im Schreiben des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 22. März 2006 (im Weiteren als Förderzusage bezeichnet) angeführten Auskunftsperson, Herrn Jürgen A, ein Telefonat geführt, dessen Inhalt in einem Aktenvermerk vom gleichen Tag wie folgt festgehalten wurde:

„Herr A teilt auf fernmündliche Anfrage, wie die im Schreiben vom 22.3.2006 niedergelegte Bedingung, dass mindestens 6 zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen werden müssten, in der Praxis umgesetzt werde, mit, dass im Rahmen der Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur grundsätzlich ein Zinsenzuschuss gewährt werde. Als eine Art „Bonus“ werde der Zuschuss dann in Form eines 10 %-igen Investitionsbeitrages ausgezahlt, wenn ein Unternehmen im Zusammenhang mit der Investition, was im Interesse des Landes und der Wirtschaft sei, zusätzlich Arbeits- bzw. Ausbildungsplätze schaffe. Herr A bestätigt, dass die Anzahl der zu schaffenden Arbeitsplätze von der Anzahl der bisher im Unternehmen Beschäftigten des eine Förderung beantragenden Unternehmens abhängen. Dass die zusätzlichen Arbeitsplätze geschaffen worden seien, sei vor der Auszahlung der Förderung durch Vorlage von 2 GKK-Auszügen, aus der sich die Anzahl der im Unternehmen Beschäftigten vor Beginn und nach erfolgter Investition ergebe, nachzuweisen. Auf Anfrage, ob es einen Fördervertrag zwischen dem Land Vorarlberg und der Bw gebe, teilt Herr A mit, es gebe nur das Genehmigungsschreiben. Über Befragen, ob die Förderung auch in dieser Form (als 10 %-iger Investitionsbeitrag) bzw. überhaupt gewährt worden wäre, wenn weniger als 6 zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen worden wären, gibt Herr A an, dass die Bw diesfalls den Zuschuss in Form des üblicherweise gewährten Zinsenzuschusses erhalten hätte.“

Mit Schreiben vom 14. November 2008 hat die Referentin der Bw zwecks Wahrung des Parteiengehörs Gelegenheit gegeben, binnen vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu den dortigen Feststellungen Stellung zu nehmen. Der Bw wurde in diesem Schreiben der Inhalt des Aktenvermerks betreffend das Telefonat vom 12. November 2006 mit Herrn A

wortgleich zur Kenntnis gebracht. Die Referentin des UFS vertrat in diesem Schreiben die Ansicht, aus dem Schreiben vom 22. März 2006 ergebe sich zweifelsfrei, dass der Zuschuss zur Unterstützung der Errichtung eines Produktionsgebäudes und der Anschaffung maschineller Anlagen (= Widmung bzw. Zweckbindung) gewährt werde und die Auszahlung erst nach Vorlage der Bestätigung des Kreditinstitutes über die Vollaussnutzung und **widmungsgemäße** Verwendung des Kredites erfolge. Unter Berücksichtigung der von Herrn A erteilten Auskunft, wonach der Zuschuss dann, wenn (neben der Investition) keine oder weniger als 6 Arbeitsplätze geschaffen worden wären, in Form eines Zinsenzuschusses gewährt worden wäre, könne nach der derzeitigen Aktenlage nicht davon ausgegangen werden, dass die Schaffung der Arbeitsplätze Bedingung (Voraussetzung) für die Gewährung des Zuschusses selbst gewesen wäre, d.h., dass die Bw den Zuschuss nicht auch ohne die Schaffung von Arbeitsplätzen erhalten hätte. Nach Ansicht der Referentin sei die Schaffung der Arbeitsplätze lediglich „*Bedingung*“ dafür gewesen, dass der Zuschuss in Form eines Einmalbetrages von 58.000,00 € (10 %-igen Investitionsbeitrages) ausgezahlt worden sei, während dieser bei Nichterfüllung der Auflage als Zinsenzuschuss von 2 % p.a. von 580.000,00 € über 5 Jahre verteilt (§ 3 1) der Förderungsrichtlinien) gewährt worden wäre. Die Schaffung der Arbeitsplätze sei sohin nach Ansicht der Referentin lediglich Bedingung für die von der üblichen Zahlungsform abweichenden Auszahlungsmodalität (Art) des Zuschusses gewesen.

Aus § 3 „*Art und Ausmaß der Förderung*“ der Förderungsrichtlinien betr. die „*Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur*“ gehe deutlich hervor, dass die Schaffung einer gewissen Zahl von „*zusätzlichen*“ Arbeitsplätzen lediglich die Art der Förderung (2% Zinsenzuschuss auf 5 Jahre oder 10 % Investitionsbeitrag) bestimme. Dass Investitionen und nicht Arbeitsplätze gefördert werden, ergebe sich u.a. aus § 3 (3) der Förderungsrichtlinien: „*Die Untergrenze der förderbaren Investitionskosten beträgt*“ sowie aus der Förderungszusage vom 22. März 2006 (*gerne teilen wir Ihnen mit, dass das Land Vorarlberg bereit ist, die **Errichtung des Produktionsgebäudes und die Anschaffung maschineller Anlagen zu unterstützen***“).

Die Referentin verkenne dabei nicht, dass das Land Vorarlberg neben der Förderung von Investitionen auch daran interessiert gewesen sei, dass „*im Zusammenhang mit der Investition zusätzliche Arbeits- bzw. Ausbildungsplätze geschaffen*“ werden und gewähre deshalb bei Schaffung der vorgeschriebenen Anzahl von Arbeitsplätzen als – wie Herr A gemeint habe – eine Art „*Bonus*“ (man könnte auch von einem Anreiz sprechen) eine „*Förderung in Form eines Zuschusses in Höhe von 10 % des geförderten Kreditvolumens*“ bzw. „*10 % igen Investitionsbeitrages*“ (vgl. § 3 Abs. 2 der Förderungsrichtlinien bzw. Förderungszusage vom 22.3.2006). Nach Ansicht der Referentin sei in der Schaffung der

Arbeitsplätze aber keine der Steuerfreiheit einer Zuwendung aus öffentlichen Mitteln grundsätzlich entgegenstehende Gegenleistung für die Zuwendung zu erblicken.

Nach der derzeitigen Aktenlage gehe die Referentin daher davon aus, dass das Finanzamt zu Recht von einem steuerfreien Investitionskostenzuschuss iSd. § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ausgegangen sei und daher iSd. Bewertungsvorschrift des § 6 Z 10 EStG 1988 die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten (und damit die AfA-Bemessungsgrundlage und daraus resultierend die geltend gemachte AfA) im Umfang der vom Land Vorarlberg erhaltenen Mittel zu vermindern seien.

Ein entgegenstehendes Vorbringen sei durch entsprechende Beweismittel zu belegen.

Ergänzend wurde die Bw ersucht, innerhalb der gesetzten Frist nachstehende Fragen zu beantworten und die angeforderten Unterlagen dem Antwortschreiben anzuschließen:

„1) Bekanntgabe des Datums der Überweisung des Zuschusses von 58.000,00 € und

2) Anschluss einer Kopie des Bankbeleges über dessen Eingang.

3) Wie wurde der Zuschuss nach Erhalt verwendet (z.B. zur Tilgung des aufgenommen Kredites)? Sie werden gebeten, die Mittelverwendung durch entsprechende Belege (z.B. Kontoauszüge, aus denen sich die Tilgung des Kredites in Höhe des Zuschusses ergibt) darzulegen.“

Eingangs des Antwortschreibens vom 5 Dezember 2008 hat der steuerliche Vertreter im Wesentlichen mitgeteilt, der Betrag von 58.000,00 € sei am 29.6.2008 auf dem normalen Girokonto der Bw (Angabe der Kontonummer bei der X Sparkasse) eingegangen und könnten deshalb (Anmerkung der Referentin: neben dem angeschlossenen Bankbeleg über den Eingang) keine weiteren Nachweise über die Mittelverwendung vorgelegt werden. Es stehe ausser Zweifel, dass es sich um einen steuerfreien Zuschuss handle. Strittig sei, inwieweit der Zuschuss irgendwelchen, genau definierten Ausgaben zuzuordnen sei und somit eine Aufwandskürzung nach § 20 EStG oder Anschaffungskostenkürzung nach § 6 Z 10 EStG vorzunehmen sei. Das Finanzamt vertrete die Ansicht, dass der Zuschuss direkt den Investitionskosten, die im Anlagevermögen aktiviert worden seien, zuzuordnen sei, weshalb die steuerlichen Anschaffungskosten nach § 6 Z 10 um die erhaltenen Subventionen zu kürzen seien. Der steuerliche Vertreter der Bw gehe davon aus, dass eine direkte Zuordnung zu den aktivierten Anlageninvestitionen nicht möglich sei und begründete dies wie folgt:

„Das Land Vorarlberg schreibt am 22.3.2006 zwar „wir teilen Ihnen mit, dass das Land Vorarlberg bereit ist, die Errichtung des Produktionsgebäudes und die Anschaffung maschineller Anlagen zu unterstützen“, dies heißt aber nicht, dass die Förderung nur (ausschließlich) auf die Anschaffungskosten des Gebäudes und der Maschinen beschränkt ist. Was ist nämlich mit den vielen weiteren nicht aktivierbaren Kosten, die der Betrieb im Zusammenhang mit der Betriebserweiterung hatte: z.B. die Verlagerung von ganzen, schon bestehenden Maschinenstraßen in die neue Halle, Kosten zur Abklärung von Finanzierungen,

Wirtschaftlichkeitsberechnungen, „Anlaufschwierigkeiten bei der Inbetriebnahme der Maschinen“ etc. Das Land Vorarlberg schreibt weiter „wir gewähren zu einem Investitionsdarlehen einen 10 %-igen Investitionsbeitrag, das sind maximal 58.000,00 €. Der Zuschuss wird unter der Bedingung gewährt, dass mindestens 6 zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen werden“. Aus der Bezeichnung „Investitionsbeitrag“ ist schon ersichtlich, dass die Förderung viel weiter gefasst ist als lediglich die aktivierten Herstellung- bzw. Anschaffungskosten nach § 6 Z 10 EStG. Es sind also sehr wohl auch die oben schon genannten nicht aktivierungsfähigen Nebenkosten der Investition von der Förderung mit umfasst.

Die Landesregierung möchte nicht tote Maschinen und Gebäude fördern: die Landesregierung möchte Strukturen und Gebilde fördern, die wiederum Arbeit schaffen: Arbeit schafft Wohlstand. Der Landesregierung ist bewusst, dass es nicht nur mit der Anschaffung der Maschinen und Geräte getan ist. Sie verwendet bewusst die Wörter Investition und Fördern. Unter Investition ist vieles zu sehen, ganz sicher nicht nur der Kauf einer Maschine. Es gehören alle Maßnahmen dazu, die dem Projekt Betriebserweiterung dienen. Die Landesregierung möchte Strukturen fördern (ist schon der Name des Förderprogrammes). Mit der Bedingung zur Schaffung neuer Arbeitsplätze wird der Förderzweck noch um vieles weiter gefasst. Durch diese Bedingung geht der vom VwGH (84/14/0127 und 87/14/0041) geforderte, eindeutige, objektive, unmittelbare und wirtschaftliche Bezug zu den Anschaffungskosten nach § 6 Z 10 EStG der Maschinen und Gebäude jedenfalls gänzlich verloren. Förderwille der Vorarlberger Landesregierung ist hier eindeutig die Schaffung von Arbeitsplätzen und die damit einhergehenden Kosten von Neueinschulungen und Qualifizierungskosten von Mitarbeitern.

Ich erlaube mir, ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass sich die Fördervarianten I und II im Rahmen der Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur geldmäßig wesentlich unterscheiden. Der von Herrn A bezeichnete „Bonus“ für die Arbeitsplatzschaffung ist nicht nur eine kleine Zusatzförderung, sondern führt fast zu einer Verdoppelung des Zuschusses durch die Landesregierung. Mit der Auszahlung eines zweiprozentigen Zuschusses vom jeweils aushaftenden Darlehensvolumen eines in fünf Jahren zu tilgenden Darlehens erhält man nämlich nur rund 60 % des Zuschussbetrages der Variante II, in unserem Fall also nur rund 34.800,00 €. Der Förderunterschied kann gegebenenfalls von der Landesregierung bestätigt werden.

Die Vorarlberger Landesregierung hat den Zuschuss auf Grund der Arbeitsplatzbeschaffung somit um rund 23.200,00 € erhöht. Inwieweit hier dem Betrieb von der Landesregierung nunmehr die allgemeinen Einschulungskosten für neu eintretende Mitarbeiter (egal in welcher Abteilung und ob nur bei der neuen Maschine) oder Fortbildungsmaßnahmen / Qualifizierungskosten bzw. Einschulungskosten von bisher schon im Betrieb beschäftigten, aber an die neue Maschine versetzten Mitarbeiter abgegolten und ersetzt oder gefördert werden sollen, ist für mich nicht zuordenbar. Es ist auch nicht zuordenbar, in welchen Jahren von 2003 – 2006 angefallene Kosten gefördert werden sollen. Die Landesregierung verlangt hier nicht die Neueinstellung von Mitarbeitern für die neu angeschaffte Maschine, sondern nur generell eine höhere Mitarbeiteranzahl (egal in welcher Abteilung). Die Prüfung der Arbeitsplatzbeschaffung erfolgt von der Landesregierung durch den einfachen Vergleich der beiden VGKK-Auszüge vor und nach der Investition.

Die Tatsache, dass bei Schaffung neuer Arbeitsplätze eine viel höhere Förderung ausbezahlt wird, zeigt, dass die Schaffung neuer Arbeitsplätze nicht „Neben“-Bedingung der Förderung ist, sondern dass geradezu die Schaffung neuer Arbeitsplätze gefördert werden soll. Anders kann die so unterschiedliche Förderung wohl nicht interpretiert werden. 58.000,00 € beträgt die Förderung, wenn zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen werden, 34.800,00 € beträgt die Förderung, wenn keine neuen Arbeitsplätze geschaffen werden.

Die Bw hat bewusst die Variante mit der höheren Förderung gewählt und hat sich somit bewusst die Ausweitung der Betriebsstruktur (inkl. Produktion, Verwaltung, Vertrieb etc.) fördern lassen.

Ich fasse deshalb nochmals zusammen, die Landesregierung hat nicht allein die Anschaffung einer Maschine und eines Produktionsgebäudes subventioniert, sondern sie hat generell die Schaffung neuer Betriebs- und Produktionsstrukturen (mit allen Nebenkosten) gefördert, sie hat auch ganz wesentlich die Arbeitsplatzbeschaffung subventioniert.

Da keine eindeutige Zuordnung der Förderung möglich ist, darf gar keine Aufwandskürzung nach § 6 vorgenommen werden.

Sollte den Argumenten des Finanzamtes gefolgt werden, darf jedenfalls jener Teil der Subvention, der auf die Arbeitsplatzbeschaffung entfällt (ca. 23.000,00 €) nicht zu einer steuerlichen Aufwandskürzung führen. Auf die in der Berufungsschrift angeführten Argumente erlaube ich mir höflichst hinzuweisen“.

Die Referentin des UFS geht fallbezogen von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw hat am 12. November 2003 beim Amt der Vorarlberger Landesregierung im Rahmen der Aktion zur Stärkung der Wirtschaftsstruktur Vorarlbergs einen Zuschuss in Form eines 10 % igen Investitionsbeitrages beantragt. Die Projektkosten wurden im Antrag ursprünglich mit 491.234,64 € angegeben.

Mit Schreiben vom 22. März 2006 wurde der Bw vom Amt der Vorarlberger Landesregierung mitgeteilt, das Land Vorarlberg sei bereit, die „Errichtung des Produktionsgebäudes und die Anschaffung maschineller Anlagen“ zu unterstützen. Zu einem Investitionsdarlehen von maximal 580.000,00 € gewähre das Land Vorarlberg einen 10 % igen Investitionsbeitrag von maximal 58.000,00 €. Der Zuschuss werde unter der Bedingung gewährt, dass mindestens 6 zusätzliche Arbeitsplätze geschaffen werden würden. Die Auszahlung des Zuschusses erfolge nach Vorlage der Bestätigung des Kreditinstitutes über die Vollausnützung und widmungsgemäße Verwendung des Kredites.

Mit Schreiben vom 19. Juni 2006 hat die X Sparkasse Bank AG gegenüber dem Amt der Vorarlberger Landesregierung (Herrn A) die widmungsgemäße Verwendung und Vollausnützung des Kredites bestätigt und um Überweisung des Zuschussbetrages von 58.000,00 € auf ein bekannt gegebenes Konto, lautend auf die Bw, ersucht. Der Zuschuss von 58.000,00 € wurde am 29. Juni 2006 auf das angeführte Konto (Girokonto der Bw) überwiesen.

Auch wenn die Referentin ihre Beurteilung des Sachverhaltes im Schreiben vom 14. November 2008 auf Basis der damaligen Aktenlage getroffen hat, wird hinsichtlich der Begründung auf diese verwiesen, zumal das ergänzende Vorbringen (die Stellungnahme) der steuerlichen Vertretung im Schreiben vom 5. Dezember 2008 aus nachstehend dargestellten Gründen zu keiner abweichenden rechtlichen Beurteilung führt.

Im Schreiben vom 5. Dezember 2008 hat der steuerliche Vertreter der Bw dem Unabhängigen Finanzsenat u.a. mitgeteilt, dass nicht nachgewiesen werden könne, wofür der Zuschuss in Höhe von 58.000,00 €, der auf dem Girokonto der Bw bei der X Sparkasse eingegangen sei, letztlich verwendet worden sei. Die Verwendung des auf dem Girokonto der Bw am 29.6.2008 eingegangenen Geldes (58.000,00 €) ist nach Ansicht der Referentin deshalb für die Beurteilung des gegenständlichen Falles nicht entscheidungswesentlich, weil die X Sparkasse mit Schreiben vom 19. Juni 2006 gegenüber dem Amt der Vorarlberger Landesregierung (Herrn A) die **widmungsgemäße Verwendung und Vollaussnützung des Kredites**, der gem. § 4 „*Besondere Förderungsbedingungen*“ der Förderungsrichtlinien Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Zuschusses nach § 3 (2) war, bestätigt hat. Die Widmung des Zuschusses für die „**Errichtung des Produktionsgebäudes und Anschaffung maschineller Anlagen**“ und nicht, wie der steuerliche Vertreter meint - allgemein für die Betriebserweiterung bzw. „*generell für die Schaffung neuer Betriebs- und Produktionsstrukturen mit allen Nebenkosten*“- ergibt sich wiederum klar und widerspruchsfrei aus dem Schreiben vom 22. März 2006. Soweit der steuerliche Vertreter meint, aus der Bezeichnung „*Investitionsbeitrag*“ sei schon ersichtlich, dass die Förderung viel weiter gefasst sei als lediglich die aktivierten Herstellung- bzw. Anschaffungskosten nach § 6 Z 10 EStG, teilt die Referentin auch diese Ansicht nicht. Mit dieser Formulierung wurde lediglich zum Ausdruck gebracht, dass der Betrag nur 10 % des (maximalen) Kreditvolumens abdeckt und damit nur einen Beitrag zu den Errichtungs- bzw. Anschaffungskosten darstellt. Im Übrigen hat der steuerliche Vertreter trotz ausdrücklichem Hinweis im Schreiben vom 14. November 2008 keinerlei Nachweise für sein entgegenstehendes Vorbringen angeboten bzw. beigebracht.

Angesichts der Bestätigung der X Sparkasse über die widmungsgemäße Verwendung und Vollaussnützung des Kredites kann nach Ansicht der Referentin unbedenklich davon ausgegangen werden, dass mit dem (bereits zu einem früheren Zeitpunkt aufgenommenen) Investitionsdarlehen, zu dem das Land einen 10 % -igen Investitionsbeitrag geleistet hat, die laut Schreiben des Amtes der Vorarlberger Landesregierung vom 22. März 2006 geförderte (unterstützte) Errichtung des Produktionsgebäudes bzw. Anschaffung maschineller Anlagen (andere Kosten wurden laut Förderungszusage vom 22. März 2006 mit dem Zuschuss nicht gefördert) abgedeckt wurden. Da der steuerliche Vertreter in seiner E-Mail vom 24. September 2008 an den Prüfer der Großbetriebsprüfung u.a. mitgeteilt hat, die Bw habe Ende 2003 bis 2005 erhebliche Investitionstätigkeiten durchgeführt; darin enthalten seien Gebäude- und Maschineninvestitionen gewesen, besteht für die Referentin kein Zweifel daran, dass mit dem Investitionsdarlehen jene Wirtschaftsgüter hergestellt bzw. angeschafft wurden, für die die Förderung laut Förderungszusage gewährt wurde. Nachweise für das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass entgegen der Förderungszusage (auch) andere Kosten (als die

Errichtungskosten des Produktionsgebäudes und Anschaffungskosten maschineller Anlagen) gefördert worden wären, wurden von der Bw weder angeboten noch dem Schreiben vom 5. Dezember 2008 angeschlossen. Das Vorbringen ist auch insofern nicht verständlich, als der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 5. Dezember 2008 zunächst meint, es stehe ausser Zweifel, dass es sich um einen steuerfreien öffentlichen Zuschuss handle. Steuerfrei iSd. § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist ein Zuschuss aber nur, wenn es sich um Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln (einschließlich Zinsenzuschüsse) zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder zu ihrer Instandsetzung handelt. Würde es sich um eine Subvention allgemeiner Art handeln (wie z.B. zur Verlustabdeckung), wäre der Zuschuss nicht steuerfrei.

Die vom steuerlichen Vertreter im Schreiben vom 5. Dezember 2008 geäußerte Rechtsansicht, die Landesregierung habe auch ganz wesentlich die Arbeitsplatzbeschaffung subventioniert bzw. entfalle ein Teil der Förderung (ca. 23.200,00 €) auf die Arbeitsplatzbeschaffung, findet nach Ansicht der Referentin weder in § 3 Abs. 2 der Förderungsrichtlinien (*„Werden **im Zusammenhang mit der Investition** zusätzliche Arbeits- bzw. Ausbildungsplätze geschaffen, wird die Förderung **in Form** eines Zuschusses in Höhe von 10 % des geförderten Kreditvolumens gewährt“*) noch im Schreiben vom 22. März 2006 (Förderungszusage), wonach es sich um einen Investitionsbeitrag zu einem Investitionsdarlehen zur Errichtung des Produktionsgebäudes und Anschaffung maschineller Anlagen handelt, Deckung. Die Referentin des UFS geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass in der betraglichen Differenz zwischen dem üblichen Zinsenzuschuss (laut Bw ca. 34.800,00 €) und dem der Bw gewährten 10 % -igen Investitionsbeitrag (58.000,00 €) **kein (eigenständiger) Zuschuss für die Schaffung von Arbeitsplätzen** erblickt werden kann. Der steuerliche Vertreter bestätigt dies selbst mit seiner (mit Herrn A übereinstimmenden) Aussage, dass die Prüfung der Arbeitsplatzbeschaffung von der Landesregierung durch den einfachen Vergleich der beiden VGKK-Auszüge *„vor und nach der Investition“* erfolge. Auf Grund des ergänzenden Vorbringens der Bw ist zwar davon auszugehen, dass die Schaffung der Arbeitsplätze nicht nur die Form (Art), sondern auch die Höhe der Förderung beeinflusst hat. Da aber weder aus den Förderrichtlinien noch aus dem Schreiben vom 22. März 2006 hervorgeht, dass der die nach § 3 (1) der Förderrichtlinien übliche Zahlung (laut steuerlicher Vertreter wären dies fallbezogen 34.800,00 €) übersteigende Betrag (laut Bw 23.200,00 €) als *„eigenständige“* bzw. zusätzliche Förderung explizit für die Schaffung von Arbeitsplätzen bezahlt wird, kann nach Ansicht der Referentin nicht davon ausgegangen werden, dass der Zuschuss anteilig der Schaffung von Arbeitsplätzen gewidmet war.

Wollte man im Übrigen der Argumentation des steuerlichen Vertreters folgen, dass mit dem Betrag von 23.200,00 € die Schaffung von Arbeitsplätzen subventioniert wurde, wäre in der

Schaffung von 6 Arbeitsplätzen jedenfalls eine Gegenleistung (Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 43) für diesen Teil der Förderung zu erblicken. Diese Beurteilung hätte zur Folge, dass der Betrag von 23.200,00 € (Wert der Gegenleistung) als unechte Subvention zu beurteilen wäre und der Zuschuss damit nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerfrei wäre. Der Betrag von 23.200,00 € wäre im Jahr 2006 als Ertrag zu erfassen, andererseits würde § 6 Z 10 EStG 1988 für diese Zahlung nicht zur Anwendung kommen. Nach Ansicht der Referentin gibt es aber weder in den Förderungsrichtlinien noch in der Förderungszusage vom 22. März 2006 Hinweise darauf, dass auch die Schaffung von Arbeitsplätzen Subventionsgegenstand war und ein Teil der Förderung konkret für die Schaffung der Arbeitsplätze bezahlt wurde. Sowohl nach den Förderungsrichtlinien als auch der Förderzusage wird bzw. wurde der Investitionsbeitrag ausschließlich zur „Unterstützung“ (Förderung) der Errichtung des Produktionsgebäudes und Anschaffung maschineller Anlagen gewährt.

Soweit sich die Berufungswerberin in der Begründung zur Berufung auf Erlassmeinungen des Bundesministeriums für Finanzen bezieht, ergeben sich daraus für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Falles keine Auswirkungen. Für die Referentin ist nicht erkennbar, inwiefern die angeführten Randziffern der EStR einen mit dem gegenständlichen vergleichbaren Sachverhalt regeln würden. Im Übrigen ist der Unabhängige Finanzsenat grundsätzlich nicht an Erlässe / Richtlinien des Bundesministeriums für Finanzen gebunden.

Soweit die steuerliche Vertretung in der Berufung VwGH-Erkenntnisse Zlen 84/14/0127 und 87/14/0041 heranzieht, wonach eine Aufwandskürzung (nur) bei eindeutigem, objektivem, abgrenzbarem, unmittelbarem und wirtschaftlichem Zusammenhang zwischen Aufwendungen und steuerfreien Einnahmen stattzufinden habe, handelt es sich beim *„unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“* um eine Tatbestandsvoraussetzung für eine Aufwandskürzung gem. § 20 EStG und nicht um eine Voraussetzung für die Heranziehung der Bewertungsvorschrift des § 6 Z 10 EStG 1988. Die von der Bw in der Berufung angeführte Kommentierung in Doralt, EStG, § 20 Tz 158, behandelt einen allgemein zur *„Verlustabdeckung“* gewährten Zuschuss und (wiederum) die Frage der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen (§ 20) und ist mit dem gegenständlichen Sachverhalt daher (schon deshalb) nicht vergleichbar. Eine Subvention allgemeiner Art zur Verlustabdeckung wäre im Übrigen nicht nach § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 steuerfrei zu behandeln (vgl. Doralt, EStG¹¹, § 3 Tz 39).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Februar 2009