

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder Mag. Gerhard Verderber, Dkfm.Dr. Gerhard Ertl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Monika Fritz über die Berufung des OB, Glaserei und Tischlerei, H,B-Str., vertreten durch Confida Hermagor, Wirtschaftstreuhand GmbH, 9620 Hermagor, Gösseringlände 7, vom 19. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach, dieses vertreten durch HR Dr. Dietmar Millonig, vom 17. November 2003 betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2000 nach der am 3. November 2004 in 9020 Klagenfurt, Dr. Herrmannngasse 3, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Gegenüber den erlassenen Berufungsvorentscheidungen vom 26. März 2004 ergeben sich keine Änderungen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw., welcher in H eine Tischlerei sowie ein Glasereiunternehmen betreibt, erklärte in seinen Einkommensteuererklärungen für 1997 bis 2000 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 441.141,-- (1997), S 355.887,-- (1998), S 72.303,-- (1999) und S 73.260,-- (2000). Das Finanzamt veranlagte zunächst erklärungsgemäß und erließ aus Gründen die nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind, vorläufige Bescheide.

Im Gefolge einer im Jahre 2003 abgeführten Buch- und Betriebsprüfung (§ 147 Abs. 1 BAO) stellte der Prüfer in Tz 28 seines Bp-Berichtes fest, dass der Bw. für seinen behinderten Dienstnehmer BS vom Bundessozialamt Kärnten Geldleistungen in Form von Prämien gemäß § 9a BEinstG sowie Zuschüssen nach § 6 Abs. 2 leg.cit. erhalten habe. Diese Zahlungen,

welche sich in Summe auf S 71.093,- (1997), S 40.548,- (1998), S 68.580,- (1999) und S 10.000,- (2000) beliefen, seien in den bezughabenden Gewinn- und Verlustrechnungen als Betriebseinnahme erfasst und im Zuge der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes als steuerfreie Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln wieder in Abzug gebracht worden. Der Prüfer führte ferner aus, dass die durch diese Vorgangsweise hervorgerufene Nichtbesteuerung der erhaltenen Geldleistungen mit der geltenden Rechtslage in Einklang stehe. Die damit im Zusammenhang stehenden Lohnaufwendungen für BS seien jedoch im Hinblick auf die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bis zur Höhe der erhaltenen Leistungen als nichtabzugsfähig anzusehen. Auf Grund dessen erhöhte der Prüfer den Gewinn um die seitens des Bundessozialamtes zur Auszahlung gebrachten Beträge.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ dementsprechende Bescheide.

In der Berufungseingabe wandte sich der Bw. ua. gegen die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung. Konkret führte dieser aus, dass die gemäß § 3 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 vorgenommene steuerfreie Behandlung der Zuschüsse und Prämienleistungen infolge der durch die Abgabenbehörde vorgenommenen Kürzung der Lohnaufwendungen *de facto* egalisiert und damit steuerpflichtig gestellt worden sei. Das Bundesministerium für Finanzen habe bereits im Jahre 1987 in einer Anfragebeantwortung bestätigt, dass Leistungen nach dem damals geltenden Invalideneinstellungsgesetz – für derartige Leistungen sei eine Steuerbefreiung in § 3 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 vorgesehen gewesen – nicht unter die Aufrechnungsvorschrift des § 20 leg.cit. falle, zumal ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den besagten Sozialleistungen und dem Lohnaufwand nicht erkennbar sei. Darüber hinaus sei es in rechtlicher Hinsicht äußerst bedenklich, dass ein Gesetzeswiderspruch zwischen der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 und der des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. e leg.cit. insofern herbeigeführt werde, als dass die vom Gesetzgeber eindeutig als steuerfrei zu behandelnden Zuschüsse einzelner öffentlicher Körperschaften für ein bestimmtes unternehmerisches Verhalten über Anwendung der erstgenannten Gesetzesbestimmung unterwandert und auf diese Art und Weise eine Steuerpflicht dieser Leistungen herbeigeführt werde. Der Bw. stellte den Antrag, die für BS nach dem Behinderteneinstellungsgesetz gewährten Zuschüsse und Prämien zur Gänze aus den Steuerbemessungsgrundlagen auszuscheiden.

Mit den am 31. März 2004 erlassenen Berufungsvorentscheidungen wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die in den angefochtenen Bescheiden ausgewiesenen Einkünfte um die gemäß § 9a BEinstG erhaltenen Prämien (1997: S 11.760,--; 1998: S 10.548,--; 1999: S 8.580,--; 2000: S 0,--) gekürzt. Keine Berücksichtigung im Sinne des Berufungsbegehrens fanden indessen die in Streit stehenden Zuschüsse nach § 6 Abs. 2 leg.cit. Bei diesen

Zahlungen wurde – in Ansehung des Umstandes, dass der Bw. seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt – lediglich eine periodengerechte Zuordnung auf die einzelnen Veranlagungszeiträume vorgenommen. Somit wurden die Gewinne gegenüber den Erstbescheiden von S 532.112,-- (1997), S 406.643,-- (1998), S 341.127,-- (1999) und S - 209.470,-- (2000) auf S 520.352,-- (1997), S 426.095,-- (1998), S 297.547,-- (1999) und S - 219.470,-- (2000) abgeändert. In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass es sich bei den Prämien gemäß § 9a BEinstG um solche handle, bei denen kein direkter Zusammenhang mit dem Lohnaufwand für den begünstigt behinderten Dienstnehmer S erkennbar sei. Die nach der Bestimmung des § 6 Abs. 2 BEinstG zur Auszahlung gelangten Zuschüsse würden hingegen Zahlungen darstellen, die zum Ausgleich des Minderertrages einer produktiven Tätigkeit zur Sicherung der Beschäftigung des behinderten Arbeitnehmers gewährt würden. Damit sei bei diesen Leistungen ein unmittelbarer Konnex zu den Lohnaufwendungen gegeben, womit die Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 zur Anwendung gelange. Generell könne davon ausgegangen werden, dass der in der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 postulierte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang lediglich bei Beihilfen zu verneinen sei, die allgemein zur Verlustabdeckung gewährt würden. Die vom Bw. ins Treffen geführte Einzelanfragebeantwortung des Bundesministerium für Finanzen korreliere in sachverhaltsmäßiger Hinsicht nicht mit dem gegenständlichen Fall, weshalb die darin vorgenommene rechtliche Würdigung nicht übernommen werden könne.

Mit Eingabe vom 30. April 2004 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den unabhängigen Finanzsenat und begehrte darin die Abführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Gesamtsenat.

In der am 3. November 2004 abgeführten Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter ua. ergänzend vor, die Ausführungen des in den Berufungsvorentscheidungen zitierten verwaltungsgerichtlichen Erkenntnisses Zl. 87/14/0041 seien nicht relevant, zumal im gegenständlichen Berufungsfall ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Leistungen des Bundessozialamtes und dem Lohnaufwand für BS nicht gegeben sei. Sollte der von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommene unmittelbare Konnex jemals bestanden haben, so wäre das Bundessozialamt dazu verhalten gewesen, Feststellungen hinsichtlich der Minderleistung des behinderten Arbeitnehmers in Bezug auf die dem Bw. erwachsenen Kosten zu treffen. Nämliche Behörde habe jedoch lediglich überprüft, ob der Arbeitnehmer noch im Betrieb beschäftigt sei. Der steuerliche Vertreter führte ferner aus, dass BS keine körperliche, sondern eine geistige Behinderung aufgewiesen habe. Auf Grund dieser Behinderung habe es durchaus Momente gegeben, in welchen S produktiv tätig gewesen sei und einfache Arbeiten verrichtet habe; Vice versa seien auch Zeiträume eines geistigen Tiefs

aufgetreten, in welchen überhaupt keine Leistungen erbracht worden seien. S sei per 31. August 1999 aus dem Betrieb des Bw. ausgeschieden.

Im Laufe der mündlichen Verhandlung wurde von den Verfahrensparteien die Richtigkeit der in den Berufungsvorentscheidungen vorgenommenen periodengerechten Abgrenzung der Prämien- bzw. Zuschussleistungen unter der Prämissen der sachlichen Richtigkeit der darin erfolgten steuerlichen Behandlung dieser Leistungen außer Streit gestellt. Damit hatte der Senat lediglich über die Rechtsfrage zu erkennen, ob die Anrechnung der seitens des Bundessozialamtes gewährten Prämien und Zuschüsse auf den Lohnaufwand zu Recht erfolgt ist.

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

Die Bestimmung des § 20 Abs. 2 leg. cit. in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ordnet an:

"Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."

Der Verwaltungsgerichtshof versteht letztgenannte Bestimmung seit seinem Erkenntnis VwSlg. 5258F/1978 als allgemeinen Ausdruck des steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht. Denn ebenso wie Aufwendungen ertragsteuerlich unbeachtlich bleiben, die mit Einnahmen im Zusammenhang stehen, welcher keiner Einkunftsart zuzuordnen sind, haben bei der Ermittlung der Einkünfte auch Ausgaben außer Ansatz zu bleiben, die mit objektiv steuerfreien Einnahmen in einem **klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang** stehen (VwGH 10.2.1987, 86/14/0028). Für die Verknüpfung von Ausgaben und Einnahmen hat der Gesetzgeber auf den "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" abgestellt. Dieser Begriff ist nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen – somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen – sondern es genügt bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH 16.12.1986, Zl. 84/14/0127).

Beihilfen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz sind von der Einkommensteuer befreit (§ 3 Abs. 1 Z 5 lit e EStG 1988). Im vorliegenden Berufungsfall handelt es sich einerseits um Zahlungen nach § 6 Abs. 2 BEinstG, die – wie aus den betreffenden aktenkundigen Schreiben des Bundessozialamtes Kärnten zu ersehen ist – als "Zuschuss zu den Lohnkosten" für die Beschäftigung des begünstigten Behinderten BS gewährt wurden, andererseits um Prämien gemäß § 9a BEinstG, welche aus Mitteln des Ausgleichstaxfonds für jeden beschäftigten, in Ausbildung stehenden begünstigten Behinderten zur Auszahlung gelangen.

Die bezughabenden sozialrechtlichen Vorschriften, aufgrund derer die nunmehr in Streit stehenden Beträge gewährt wurden, lauten auszugsweise wie folgt:

#### § 6 BEinstG:

(1) Dienstgeber haben bei der Beschäftigung von begünstigten Behinderten auf deren Gesundheitszustand jede nach Beschaffenheit der Betriebsgattung und nach Art der Betriebsstätte und der Arbeitsbedingungen mögliche Rücksicht zu nehmen. Die Bundesämter für Soziales und Behindertenwesen haben einvernehmlich mit den Dienststellen des Arbeitsmarktservice und mit den übrigen Rehabilitationsträgern dahingehend zu wirken und zu beraten, dass die Behinderten in ihrer sozialen Stellung nicht absinken, entsprechend ihren Fähigkeiten und Kenntnissen eingesetzt und durch Leistungen der Rehabilitationsträger und Maßnahmen der Dienstgeber soweit gefördert werden, dass sie sich im Wettbewerb mit Nichtbehinderten zu behaupten vermögen.

(2) Nach Maßgabe der Richtlinien (Abs. 3) können aus den Mitteln des Ausgleichstaxfonds (§ 10 Abs. 1) **Zuschüsse** oder Darlehen gewährt werden, und zwar insbesondere  
a) zu den Kosten der durch die Behinderung bedingten technischen Arbeitshilfen  
b) zur Schaffung von Arbeits- und Ausbildungsplätzen, die sich für begünstigte Behinderte besonders eignen

c) zu den **Lohn- und Ausbildungskosten** für begünstigte Behinderte (§ 2 Abs. 1 und 3), mit denen ein Dienstverhältnis neu begründet wird (Einstellungsbeihilfen), oder die infolge ihrer Behinderung entweder die volle Leistungsfähigkeit nicht zu erreichen vermögen, oder deren Arbeits- oder Ausbildungsplatz ohne die Gewährung von Leistungen aus dem Ausgleichstaxfonds gefährdet wäre;

[...]

#### § 9a BEinstG

(1) Dienstgeber erhalten aus Mitteln des Ausgleichstaxfonds (§ 10) für jeden beschäftigten, in Ausbildung stehenden begünstigten Behinderten (§ 2 Abs. 3) eine Prämie in Höhe der nach § 9 Abs. 2 festgesetzten Ausgleichstaxe.

(2) Über die Zuerkennung einer Prämie hat das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen in Fällen, in denen die Berechnung unter Bedachtnahme auf § 16 Abs. 4 bis 7 erfolgt, von Amts wegen, in den übrigen Fällen über Antrag des Dienstgebers zu entscheiden. Der Antrag kann nur binnen drei Jahren vom Ende des Kalenderjahres an, für das die Prämie begehrt wird, eingebracht werden.

[...]

Streit besteht darüber, ob die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988 einer Anwendung des § 20 Abs. 2 leg.cit. entgegensteht bzw. diese derogiert. Bei der Lösung dieser Rechtsfrage ist entsprechend der zu § 20 Abs. 2 EStG 1988 ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur darauf abzustellen, ob ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Lohnaufwendungen für den behinderten Dienstnehmer und den seitens des Bundessozialamtes gewährten Zuschüssen bzw. Prämien besteht. Im Falle des Zuschusses nach § 6 Abs. 2 BEinstG ist die Existenz eines derartigen unmittelbaren Zusammenhangs offensichtlich, geht ein solcher bereits aus dem Auszahlungstitel "Lohnzuschuss zur Abgeltung der behinderungsbedingten Minderleistungen des Herrn S " bzw. "Zuschuss zu den Lohnkosten" (vgl. dazu die im Arbeitsbogen einliegenden Schreiben des Bundessozialamtes Kärnten vom 23. Mai 1997, 13. November 1997, 5. Juni 1998 und 4. Mai 1998) in eindeutiger Weise hervor. Der erkennende Senat vermag die ua. in der mündlichen Berufungsverhandlung zum Ausdruck gebrachten Zweifel am Bestehen eines

derartigen Konnexes nicht zu teilen. Wenn der steuerliche Vertreter vorbringt, ein derartiger Zusammenhang hätte seitens des Bundessozialamtes dergestalt festgestellt werden müssen, als dass ein Bezug zwischen der Minderleistung auf Grund der Behinderung und der für die Beschäftigung des Behinderten anerlaufenen Kosten zu eruieren gewesen wäre, so kann dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Laut einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur genügt für die "Unmittelbarkeit" bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen (Ausgaben) und den steuerfrei gewährten Leistungen. Eine derartige Kohärenz ergibt sich, wie ausgeführt, bereits aus dem der Auszahlung dieser Leistungen zugrunde liegenden Titel. Hätte das Bundessozialamt die in Streit stehenden Zuzahlungen etwa als Zuschüsse zu den Kosten der durch die Behinderung bedingten technischen Arbeitshilfen (§ 6 Abs. 2 lit. a BEinstG) oder als Zuschüsse zur Schaffung von Arbeits- und Ausbildungsplätzen (lit. b der genannten Bestimmung) gewährt, so hätte dies infolge des offensichtlichen Fehlens eines unmittelbaren Konnexes zwischen den genannten Größen zu einer anderen rechtlichen Beurteilung geführt. Fakt ist jedoch, dass der in Streit stehende Zuschuss eben als **Zuschuss zu den Lohnkosten zur Abgeltung der behinderungsbedingten Minderleistung** zur Auszahlung gelangt ist. Damit steht der geforderte objektive Zusammenhang zwischen Lohnaufwand und Zuschuss nach Ansicht des erkennenden Senates unmissverständlich fest. Nicht erforderlich ist sonach die vom Bw. ventilierte bescheidmäßige Feststellung einer Relation zwischen dem Lohnaufwand für BS und dem was durch den Zuschuss abgegolten werden soll.

Was die gemäß § 9 a BEinstG zur Auszahlungen gelangten Prämien anbelangt, ist Nachstehende festzuhalten: Derartige Leistungen werden aus Mitteln des Ausgleichstaxfonds (§ 10) für jeden beschäftigten, in Ausbildung stehenden begünstigten Behinderten (§ 2 Abs. 3) gewährt und zwar in Höhe der nach § 9 Abs. 2 leg.cit. festgesetzten Ausgleichstaxe. In diesem Fall ist ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem konkreten Lohnaufwand für den begünstigt behinderten Arbeitnehmer und den gewährten Prämien nicht zu ersehen. Damit kommt eine Anrechnung der besagten Prämien nicht in Betracht.

Was die vom Bw. ins Treffen geführte Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 9. September 1987 anlangt, so lässt sich dieser kein anderes Verständnis beilegen, als jenes, welches sich in der angeführten verwaltungsgerichtlichen Judikatur widerspiegelt. Bei dem dieser Einzelfragebeantwortung zugrunde liegenden Sachverhalt handelt es sich nämlich um einen solchen, bei dem infolge Fehlens eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen den einen allgemeinen Förderungszweck bewirkenden Prämien gemäß § 9a Abs. 5 Invalideneinstellungsgesetz und dem Lohnaufwand das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht zum Tragen kam.

Aufgrund der gegebenen Sachlage im Zusammenhalt mit der zu dieser Thematik ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung folgt der Senat der in den erlassenen Berufungsvorentscheidung vom 26. März 2004 zur Ausdruck gelangenden Rechtsansicht des Finanzamtes. Die darin vorgenommene gegenüber den angefochtenen Bescheiden unverändert gebliebene Kürzung des Lohnaufwandes für BS um die erhaltenen Zuschüsse gemäß § 6 Abs. 2 EStG 1988 erfolgte ebenso zu Recht, wie deren periodengerechte Zuordnung sowie die Nichtanrechnung der Prämienleistungen nach § 9a BEinstG auf den Lohnaufwand.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung teilweise Folge zu geben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 11. November 2004