

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch WPStbGes, vom 24. März 2003 gegen die Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Y vom 18. Februar 2003 für die Jahre 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000 nach der am 27. November 2008 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ermittelte in den Streitjahren ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung. Von September 2002 bis Jänner 2003 wurde bei der Bw aufgrund des Prüfungsauftrages vom 12. September 2002 (BP-Arbeitsbogen BI 1f) über die Streitjahre eine Außenprüfung durchgeführt und darüber ein mit 14. Februar 2003 datierter Bericht unter Auftragsbuchnummer W erstellt.

In Tz 30 dieses Berichtes wurden die berufungsgegenständlichen Zuschüsse in Zusammenhang mit der Beschäftigung einer behinderten Arbeitskraft (C) als Landeszuschüsse bezeichnet, die bisherige Nichterklärung der Zuschüsse als Betriebseinnahmen festgestellt und die Zuschüsse gewinnerhöhend mit folgenden Beträgen angesetzt:

Jahr	Gewinnerhöhung
1995	94.200 öS
1996	108.475 öS
1997	71.940 öS
1998	82.354 öS
1999	84.705 öS
2000	43.200 öS

Über Tz 32f des Berichtes fanden diese Gewinnerhöhungen Eingang in die mit 18. Februar 2003 datierten Einkommensteuerbescheide 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 und 2000, die das Finanzamt an die Bw erließ.

Gegen diese am 24. Februar 2003 eingelangten Bescheide wurde mit Schreiben vom 24. März 2003 (ESt-Akt BI 83f/2000) Berufung erhoben unter Anfechtung des steuerpflichtigen Ansatzes der Lohnzuschüsse, bei denen es sich um Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz handle, die gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 steuerfrei seien. Beantragt wurde die Kürzung des steuerpflichtigen Einkommens um die oben angeführten, vom Finanzamt gewinnerhöhend angesetzten Beträge. Anm: Der in der Berufungsschrift mit D angegebene Name der behinderten Arbeitskraft wurde mit Schreiben vom 31. März 2003 auf C berichtigt.

Das Finanzamt erließ eine abweisende, mit 28. Mai 2003 datierte Berufungsvorentscheidung mit der Begründung, dass es sich um monatliche Zuschüsse zu den Lohnkosten gemäß § 6 Abs 2 lit c Behinderteneinstellungsgesetz gehandelt habe, die aufgrund jährlicher Anträge beim Bundessozialamt Wien, NÖ und Bgld gewährt und von der Bezirkshauptmannschaft zur Anweisung gebracht worden seien. Die Steuerfreiheit der Zuschüsse gemäß § 3 Abs 1 Z 5 EStG 1988 sei zwar gegeben, jedoch seien gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 die als Betriebsausgaben abzugsfähigen Lohnaufwendungen bis zur Höhe der empfangenen Zuschüsse zu kürzen.

Im Arbeitsbogen des Betriebsprüfers sind zwei Schreiben des Bundessozialamtes Wien Niederösterreich Burgenland an die Bw aktenkundig, jeweils betreffend Zuschuss zu den Lohnkosten für C :

- Laut Schreiben vom 28. Jänner 1999 werde aufgrund des Antrages vom 18.12.1997 für den Zeitraum 1.1.1998 bis 31.12.1998 ein monatlicher Zuschuss iHv 3.200 öS gemäß § 6 Abs 2 lit c BEinstG gewährt.

Dann wird ausgeführt: *"Der gleiche Betrag wird von der Bezirkshauptmannschaft zur*

Anweisung gebracht."

Abschließend heißt es, dass unter Abzug von 23 Ausfalltagen, in denen Leistungen nach Entgeltfortzahlungsgesetz oder volles Krankengeld bezogen wurden, für diesen Zeitraum 35.925,04 öS überwiesen würden.

- Laut Schreiben vom 25. Februar 2000 wurden aufgrund des Antrages vom 28.12.1998 für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.1999 ein monatlicher Zuschuss iHv 1.900 öS gemäß § 6 Abs 2 lit c BEinstG gewährt.

Dann wird ausgeführt: "*Der gleiche Betrag wird von der Bezirkshauptmannschaft zur Anweisung gebracht.*"

Sodann heißt es, dass für diesen Zeitraum 22.800 öS überwiesen würden, wobei 0 Ausfallstage abgezogen würden.

Mit zweitinstanzlichem Vorhalt an die Bw vom 2. Mai 2008 (UFS-Akt BI 89f) wurde dies dargestellt und auch vorgehalten, dass aus den Notizen im BP-Arbeitsbogen zur Ermittlung der Hinzurechnungsbeträge hervorgehe, dass am 4. Februar 1999 die 35.925 öS eingegangen seien und am 17.3.2000 die 22.800 öS. Weiters wurde ausgeführt:

- a) *Nach derzeitigem Verfahrensstand stellt sich der "einnahmenseitige" Sachverhalt nach Ansicht des Referenten daher folgendermaßen dar:*

Betreffend die Beschäftigung von C gab es Zuschüsse einerseits vom Bund gemäß Behinderteneinstellungsgesetz aus Mitteln des vom Sozialminister verwalteten Ausgleichstaxfonds und andererseits aus Landesmitteln. Die Auszahlung erfolgte – zumindest bei den Bundeszuschüssen – offenbar erst nach Ablauf des Jahres, für welches der Zuschuss gewährt wurde.

Von den im Jahr 2000 zugeflossenen Zuschüssen entfielen 22.800 öS auf den Bundeszuschuss, welcher das Jahr 1999 betraf, weil 'monatlich' in Zusammenhang mit dem Bundeszuschuss offenbar nicht die Auszahlungsweise, sondern nur das Ausmaß pro Anspruchsmonat meint. Die Differenz auf die Gesamtuflüsse des Jahres 2000 iHv 43.200 öS, dh 20.400 öS müssten Landeszuschüsse sein.

Von den im Jahr 1999 zugeflossenen Zuschüssen entfielen 35.925 öS auf den Bundeszuschuss, welcher das Jahr 1998 betraf. Die Differenz auf die Gesamtuflüsse des Jahres 1999 iHv 84.705 öS, dh 48.780 öS stellten Landeszuschüsse dar.

Jeweils ca die Hälfte der Zuflüsse des Jahres 1998 iHv 82.354 öS, dh ca 41.177 öS stellten Landeszuschuss bzw. Bundeszuschuss dar. Der 1998 zugeflossene Bundeszuschuss betraf das Jahr 1997.

Jeweils ca die Hälfte der Zuflüsse des Jahres 1997 iHv 71.940 öS, dh ca 35.970 öS stellten Landeszuschuss bzw. Bundeszuschuss dar. Der 1997 zugeflossene Bundeszuschuss betraf

das Jahr 1996.

Jeweils ca die Hälfte der Zuflüsse des Jahres 1996 iHv 108.475 öS, dh ca 54.237,50 öS stellten Landeszuschuss bzw Bundeszuschuss dar. Der 1996 zugeflossene Bundeszuschuss betraf das Jahr 1995.

Jeweils ca die Hälfte der Zuflüsse des Jahres 1995 iHv 94.200 öS, dh ca 47.100 öS stellten Landeszuschuss bzw Bundeszuschuss dar. Der 1995 zugeflossene Bundeszuschuss betraf das Jahr 1994.

Ob und in welcher Höhe ein Bundeszuschuss den Lohnaufwand des Jahres 2000 betraf, ist nicht aktenkundig.

b) Da die Berufungswerberin ihren Gewinn durch Einnahmen/Ausgaben-Rechnung ermittelte, würden sich nach Ansicht des Referenten daraus folgende Konsequenzen ergeben:

Wenn für den Landeszuschuss, auf den § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 nicht anwendbar erscheint, keine Steuerfreiheit besteht: Hinsichtlich dieses Teiles der Zuschüsse wäre die zeitliche Zuordnung laut Betriebsprüfungsbericht richtig.

Hingegen würde sich für die gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 steuerbefreiten Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz, dh den Bundeszuschuss, die Streitfrage jeweils um ein Jahr vorverlagern: Wenn sie im Sinne von § 20 Abs 2 EStG 1988 in unmittelbarem Zusammenhang mit den Löhnen des Zeitraumes stehen, für den sie gewährt worden sind, stellt sich in zeitlicher Hinsicht nicht die Frage des Zuflusses, sondern der Neutralisierung des Lohnaufwandes, welcher im Regelfall im Jahr der Erbringung der Arbeitsleistung verbucht wird (für den letzten Lohnzahlungszeitraum ggfs gemäß § 19 Abs 2 iVm Abs 1 zweiter Satz EStG 1988). Hierbei wären – bei Zutreffen des § 20 Abs 2 EStG 1988 – die Löhne des Jahres vor der Auszahlung des jeweiligen Bundeszuschusses diejenigen, mit denen dieser Zuschuss in Zusammenhang stand.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2008 (UFS-Akt BI 93f) wurde seitens der Bw entgegnet, dass das Behinderteneinstellungsgesetz auch die Rechtsgrundlage für die Landeszuschüsse sei und § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 generell "Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz 1988" von der Einkommensteuer befreie, ohne zwischen Bundes- und Landeszuschüssen zu differenzieren. Dass auch der Landeszuschuss nach dem Behinderteneinstellungsgesetz gewährt worden sei, gehe schon aus der Tatsache hervor, dass das Bundessozialamt in seinen schriftlichen Zuschussbewilligungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz stets verfügt habe, dass der gleiche Betrag von der Bezirkshauptmannschaft zur Anweisung gebracht werde.

Gegen die Neutralisierung des Lohnaufwandes gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 wurde vorgebracht, dass zwischen den steuerfreien Bundes- und Landeszuschüssen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz und den an Herrn C gezahlten Arbeitslöhnen kein *unmittelbarer*

wirtschaftlicher Zusammenhang bestehe, sondern nur ein ganz allgemeiner. Die Zuschüsse würden nämlich ganz allgemein zu den "Lohnkosten" gewährt, worunter nicht nur die Löhne für alle Arbeitnehmer fielen, sondern auch alle Lohnnebenkosten des Arbeitgebers. Auch der UFS gehe davon aus, dass "monatlich" im Zusammenhang mit der Zuschussgewährung offenbar nicht die Auszahlungsweise (Zuschuss zu einem konkreten Monatsarbeitslohn des Herrn c), sondern nur das Ausmaß pro Anspruchsmonat meine. Es fehle somit an einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang zwischen den steuerfreien Zuschüssen und konkreten, an Herrn c monatlich gezahlten Arbeitslöhnen oder monatlich abgeführt Dienstgeberbeiträgen etc. Von § 20 Abs 2 EStG 1988 würden aber nur Aufwendungen erfasst, welche mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stünden (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0074).

Diese Stellungnahme wurde mit zweitinstanzlichem Vorhalt vom 9. Juli 2008 dem Finanzamt als Amtspartei zur Kenntnis gebracht, welches mit Schreiben vom 18. Juli 2008 (UFS-Akt BI 97f) antwortete, dass die gesetzliche Grundlage für die der Bw offensichtlich gewährten Landeszuschüsse nicht eruiert werden können habe, weshalb zur Anwendbarkeit des § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 auf diese Landeszuschüsse keine Stellungnahme abgegeben werden könne.

Das Vorbringen, wonach zwischen den von der Bw vereinnahmten Zuschüssen des Bundessozialamtes bzw des Landes Niederösterreich und den an ihren Arbeitnehmer C bezahlten Arbeitslöhne kein unmittelbarer Zusammenhang bestehe, könne nicht nachvollzogen werden. In den Schreiben des Bundessozialamtes vom 28. Jänner 1999 und 25. Februar 2000 werde die gewährte Förderung ausdrücklich als "*Zuschuss zu den Lohnkosten für Herrn C*" bezeichnet. Aufgrund dieser eindeutigen Titulierung bestehe ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang.

In der am 27. November 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung (Niederschrift: UFS-Akt BI 135f) wurde von der steuerlichen Vertretung der Bw ergänzend vorgebracht, dass es sich um eine noch nicht ausjudizierte Streitfrage handle, ob diese Zuschüsse nach dem Behinderteneinstellungsgesetz und die Landeszuschüsse zu einer Aufwandskürzung führten.

Der betreffende Arbeitnehmer sei zu mehr als 50% behindert gewesen. Auch bei den Lohnnebenkosten habe sich nach einem Berufungsverfahren die Abgabenfreiheit ergeben. Der behinderte Arbeitnehmer sei für den Betrieb auch eine zusätzliche Belastung gewesen und habe mehr Zeit erfordert.

Die Bw verwies darauf, dass sie nur an das Bundessozialamt Anträge gestellt habe, nicht aber an das Land. Es sei auch nur eine Person vom Bundessozialamt zur Überprüfung gekommen.

Sie legte folgende Schriftstücke vor:

- Schreiben des Bundessozialamtes Wien Niederösterreich Burgenland vom 29.1.1996;
- Zusatzvereinbarung vom 18.6.1996;
- Schreiben des Bundessozialamtes Wien Niederösterreich Burgenland vom 24.9.2002 mit Antragsformblatt.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass es unstrittig sei, dass es sich bei dem betreffenden Arbeitnehmer um einen begünstigten Behinderten gehandelt habe. Nach Ansicht des Finanzamtes sei unter Verweis auf die Entscheidung des UFS zur GZ RV/0081-K/04 und des VwGH vom 30.6.1987, Zl. 87/14/0041, der § 20 Abs 2 EStG 1988 anwendbar.

Die Bw brachte vor, dass der betreffende Arbeitnehmer zusätzlich als Arbeitskraft aufgenommen worden sei. Es habe von Anfang an einen Zuschuss gegeben. Insgesamt habe der Arbeitnehmer mehr als 10 Jahre bei ihr gearbeitet. Er habe Hilfstätigkeiten verrichtet, die man ihm gesagt habe oder wo man dabei gewesen wäre.

Anhand einer Kopie im Handakt des Vertreters des Finanzamtes, deren Herkunft aus einem der Nebenakten "Lohnsteuerakten" des Finanzamtes festgestellt werden konnte (Ersuchen der steuerlichen Vertretung der Bw vom 23. April 1999 betreffend Wiederaufnahme/Gutschrift von DB und DZ hinsichtlich C), ergab sich, dass die Zuschüsse nur einen Teil der Kosten, die der Bw aus der Beschäftigung des behinderten Arbeitnehmers entstanden sind, abgedeckt haben, und zwar mit im Laufe der Jahre sinkender Tendenz.

Die Bw verwies darauf, dass die Rechtsgrundlagen für die Förderung nicht greifbar seien und dies solle nicht zu ihrem Nachteil verwendet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie im Schreiben des UFS vom 2. Mai 2008 vorgehalten und mit der dortigen Begründung wird von folgender Verteilung der Zuflüsse iZm der Beschäftigung des ggstdl behinderten Arbeitnehmers auf Bundeszuschüsse und Landeszuschüsse ausgegangen:

Zuflussjahr	insgesamt	davon	davon
		Bundeszuschüsse	Landeszuschüsse
1995	94.200,00 öS	47.100,00 öS	47.100,00 öS
1996	108.475,00 öS	54.237,50 öS	54.237,50 öS
1997	71.940,00 öS	35.970,00 öS	35.970,00 öS
1998	82.354,00 öS	41.177,00 öS	41.177,00 öS
1999	84.705,00 öS	35.925,00 öS	48.780,00 öS
2000	43.200,00 öS	22.800,00 öS	20.400,00 öS

Hierbei betrafen die Bundeszuschüsse jeweils die Beschäftigung des behinderten Arbeitnehmers im Jahr vor dem Zufluss (vgl Vorhalt vom 2. Mai 2008).

Die Rechtsgrundlage für die Bundeszuschüsse wurde während des Streitzeitraumes umformuliert:

§ 6 Abs 2 lit c Behinderteneinstellungsgesetz (BEinstG) in der bis 31. Dezember 1998 anzuwendenden Fassung ermöglichte die Gewährung von Zuschüssen aus den Mitteln des Ausgleichstaxfonds:

"zu den Lohn- und Ausbildungskosten für beschäftigte begünstigte Behinderte (§ 2 Abs. 1 und 3), welche 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".

§ 6 Abs 2 lit c BEinstG in der ab 1. Jänner 1999 anzuwendenden Fassung ermöglichte die Gewährung von Zuschüssen aus den Mitteln des Ausgleichstaxfonds:

"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".

Die Umformulierung ändert nichts daran, dass sie vor und nach dem Jahreswechsel 1998/99 unter die Befreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 idF BGBl Nr 818/1993 für "Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz 1988" zu subsumieren sind. Für den vorliegenden Fall ist die Umformulierung auch deshalb nicht von Belang, weil das Dienstverhältnis mit C nicht ab bzw nach dem 1. Jänner 1999 neu begründet wurde und deshalb keine "Einstellungsbeihilfe" iSd Neufassung von § 6 Abs 2 lit c BEinstG vorliegt.

Soweit es sich um Bundeszuschüsse gehandelt hat, ist daher dem Berufungsvorbringen (gegenüber den angefochtenen Bescheiden vom 18. Februar 2003) insofern zu folgen, als dieser Teil der Zuschüsse von der Einkommensteuer befreit ist und daher nicht zu den jeweiligen Zuflusszeitpunkten gewinnerhöhend anzusetzen ist. Dies stellt formal eine teilweise Stattgabe der Berufung dar, wenngleich die Anwendung des § 20 Abs 2 EStG 1988 im Ergebnis einen Großteil dieser Stattgabe wiederum neutralisiert:

§ 20 Abs 2 EStG 1988 in der für die Streitjahre anzuwendenden Fassung durch BGBl Nr 818/1993 bestimmte: *"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 wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden."*

Ob der § 20 Abs 2 EStG 1988 hinsichtlich der Bundeszuschüsse anzuwenden ist oder nicht, hängt daher davon ab, ob die Lohnzahlungen der Bw an C in "*unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang*" mit den nicht steuerpflichtigen Bundeszuschüssen stehen.

Der Regelung des § 20 Abs 2 EStG 1988 liegt der Gedanke zugrunde, dass bei der Gewinnermittlung Aufwendungen nur denjenigen Einnahmen, mit denen sie zusammenhängen, gegenübergestellt werden. Wenn nun Einnahmen bei der Gewinnermittlung außer Ansatz bleiben, so bleiben auch die mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen außer Ansatz. (Vgl *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 20 Tz 40)

Der fehlenden Steuerpflicht auf der einen Seite steht das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüber (*Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 149).

Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang wird auch umschrieben mit: klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang (*Baldauf* in Jakom EStG (2008), § 20 Rz 91) Der objektive Maßstab lässt keinen Raum für eine allfällige subjektive Absicht des Steuerpflichtigen zur Erzielung steuerfreier Einnahmen (*Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 149). Eine finale Verknüpfung (Tätigung der Ausgaben, *um* die steuerfreien Einnahmen zu erzielen) ist nicht erforderlich; wenn aber eine finale Verknüpfung gegeben wäre, dann wäre der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang jedenfalls gegeben (vgl *Baldauf* aaO).

Eine solche finale Verknüpfung (Bezahlung einer behinderten Arbeitskraft, um Zuschüsse zu erhalten) wird nicht behauptet und ist auch aus dem Vergleich der Höhe der Zuschüsse mit den an C bezahlten Löhnen nicht zu erkennen: Letzgenannte sind höher, sodass die Bw denjenigen Teil des Lohnaufwandes betreffend C, der nicht durch Zuschüsse gedeckt war, schließlich selbst tragen musste.

Auch wenn keine finale Verknüpfung besteht, kann der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang bestehen. Dies ist hier der Fall: Die Schreiben des Bundessozialamtes betreffend die Gewährung der Zuschüsse stellen einen klar – auf die Lohnkosten für C – abgegrenzten Zusammenhang her. Die Rechtsgrundlage für die Zuschüsse umfasst objektiv die Lohnkosten für den beschäftigten begünstigten Behinderten.

Auch die bisherige Rechtsprechung bestätigt den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Lohnkosten des beschäftigten begünstigten Behinderten und den Lohnzuschüssen gemäß § 6 Abs 2 lit c BEinstG:

- VwGH 16.12.1986, Zi. 84/14/0127, RS-Nr. 1 und 2
- UFS 11.11.2004, RV/0081-K/04-RS1

Auch die steuerrechtliche Fachliteratur zu den Leistungen gemäß BEinstG bestätigt den unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Lohnkosten des beschäftigten begünstigten Behinderten und den Lohnzuschüssen gemäß § 6 Abs 2 lit c BEinstG:

Fuchs in *Hofstätter/Reichel*, Tz 13 zu § 3 EStG 1988: Eine echte Steuerbefreiung ohne Aufwandskürzung bestehe nur bei jenen Leistungen, die mit keinen bestimmten Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, zB den Prämien gemäß § 9a Invalideneinstellungsgesetz (= frühere Bezeichnung des BEinstG) idF BGBl 567/1985. Gemäß dem genannten § 9a waren Prämien für jeden über die Pflichtzahl hinaus beschäftigten Invaliden (Abs 1), für die Beschäftigung von in Ausbildung stehenden Invaliden (Abs 2) und für Arbeitsaufträge an Einrichtungen, in denen überwiegend Schwerbehinderte tätig waren (Abs 3), gewährt worden.

Ähnlich *Quantschnigg/Schuch*, EStHB, § 3 Tz 20: Eine Steuerbefreiung ohne Aufwandskürzung sei nur bei jenen Leistungen nach dem Invalideneinstellungsgesetz, BGBl 1970/22 bzw Behinderteneinstellungsgesetz, BGBl 1988/721 gegeben, die mit keinerlei Aufwendungen in Zusammenhang stünden.

Ähnlich *Atzmüller/Krafft* in *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, Anm 95 zu § 20 EStG betreffend "Prämien" nach dem BEinstG für jeden beschäftigten, in Ausbildung stehenden, begünstigten Behinderten und für Arbeitsaufträge an Einrichtungen, in denen überwiegend Schwerbehinderte beschäftigt sind; mit Verweis auf Rz 4856 der EStR 2000.

Diese "Prämien" gemäß § 9a BEinstG sind jedoch von den hier vorliegenden "Zuschüssen" gemäß § 6 BEinstG zu unterscheiden, die – außer bei Einstellungsbeihilfen (strittig) – zu einer Aufwandskürzung führen (*Baldauf* in Jakom EStG (2008), § 20 Rz 95 "Behinderteneinstellung")

Laudacher in Jakom EStG (2008), § 3 Rz 21: Zu keiner Aufwandskürzung komme es bei Einstellungsbeihilfen gemäß § 6 Abs 2 lit c BEinstG.

Im gegenständlichen Fall liegt jedoch, wie bereits dargestellt, keine Einstellungsbeihilfe vor.

Hinsichtlich der Bundeszuschüsse ist daher § 20 Abs 2 EStG 1988 anzuwenden.

Das "soweit" in § 20 Abs 2 EStG 1988 bedeutet u.a., dass laufende Aufwendungen nur in dem Ausmaß von der Abzugsfähigkeit ausgenommen sind, als sie in den steuerfreien Bundeszuschüssen Deckung finden (vgl *Doralt/Kofler*, § 20 Tz 151/1; ev aA: aaO Tz 151/2 betr "Alles-oder-Nichts"-Prinzip). Aus VwGH 30.6.1987, ZI. 87/14/0041, RS-Nr. 1 und UFS 11.11.2004, RV/0081-K/04-RS1 ergibt sich jedenfalls klar, dass nur im Ausmaß der Beihilfe ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Im Übrigen erschiene ein völliger Ausschluss der Lohnkosten betreffend C von der Abzugsfähigkeit als eine der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechende Interpretation.

Die Neutralisierung der abgesetzten Lohnausgaben für C im Ausmaß der Bundeszuschüsse ist jeweils für denjenigen Gewinnermittlungszeitraum vorzunehmen, für den der Zuschuss gewährt wurde, denn nur diesbezüglich besteht ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. Dies bedeutet:

Jahr der Lohnauszahlung	diesbezüglicher Bundeszuschuss
1994	47.100,00 öS
1995	54.237,50 öS
1996	35.970,00 öS
1997	41.177,00 öS
1998	35.925,00 öS
1999	22.800,00 öS

Die Rechtsgrundlage für die Landeszuschüsse geht aus der von der Bw in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Zusatzvereinbarung vom 18. Juni 1996 zwischen Land Niederösterreich und der Bw betreffend geschützten Arbeitsplatz für C zwar nicht direkt hervor (UFS-Akt Bl 138).

Dies und noch mehr geht jedoch aus dem Bericht des niederösterreichischen Landesrechnungshofes (www.lrh-noe.at) zur Prüfung Nr. 1/2001 betreffend Behinderteneinstellungsge setz (hinsichtlich des Landes NÖ als Arbeitgeber) und Geschützte Arbeit (hinsichtlich diesbezügliche Ausgaben des Landes NÖ) hervor:

"3 Geschützte Arbeit

...

3.1 Rechtliche Grundlagen

Bis zum 31. Jänner 2000 bildete das NÖ Sozialhilfegesetz (NÖ SHG), LGBI. 9200, mit den Bestimmungen des Abschnittes III, Hilfe für behinderte Menschen, in Verbindung mit den Abschnitten VII, Organisation der Sozialhilfe und VIII, Verfahrensbestimmungen, die Rechtsgrundlage.

Am 1. Februar 2000 trat das NÖ Sozialhilfegesetz 2000, LGBI. 9200, in Kraft. Im nunmehrigen NÖ SHG wird im Abschnitt 4, Hilfe für Menschen mit besonderen Bedürfnissen, die rechtliche Basis für Maßnahmen geschaffen, um die Beeinträchtigung lebenswichtiger sozialer Beziehungsfelder von Personen zu beheben bzw. zu reduzieren.

...

3.2 Allgemeines

Nach § 21 Abs. 1 NÖ SHG ist zwischen geschützten Arbeitsplätzen und geschützten Werkstätten

zu unterscheiden:

- Geschützte Arbeitsplätze sind Arbeitsstellen für behinderte Arbeitnehmer in Betrieben mit nicht behinderten Arbeitnehmern*

...

3.3.3 Kostentragung

Die Kosten werden vom Land NÖ oder von der Arbeitsmarktverwaltung bzw. vom Landesinvalidenamt anteilmäßig übernommen, wobei nachstehende Kombinationen möglich sind:

- *Land NÖ und Arbeitsmarktverwaltung zu je 50 %*
- *Land NÖ und Landesinvalidenamt zu je 50 % und*
- *Land NÖ ist alleiniger Kostenträger.*

Auf Grund der Budgetsituation des Bundes hat das Bundessozialamt ab Juni 2000 die Lohnkostenzuschüsse für Arbeitnehmer mit Behinderung reduziert bzw. die Zahlungen sogar eingestellt....

3.3.3.2 Landesinvalidenamt (Bundessozialamt)

Mit dem Landesinvalidenamt besteht keine konkrete schriftliche Vereinbarung über die gemeinsame Tragung von Kosten für geschützte Arbeit, jedoch erfolgt eine Kostenteilung Land NÖ – Landesinvalidenamt für jene Personen, welche nach dem Behinderteneinstellungsgesetz, BGBl. Nr. 22/1970, zum Kreis der Begünstigten gehören.

... "

An dieser Stelle ist anzumerken:

- Die seinerzeitigen Landesinvalidenämter
 - für Wien, Niederösterreich und Burgenland,
 - für Oberösterreich,
 - für Salzburg,
 - für Tirol,
 - für Vorarlberg,
 - für Steiermark und
 - für Kärnten

waren Bundesbehörden, was aus ihrer Bezeichnung nicht hervorging, jedoch aus der Verordnung des Bundesministers für soziale Verwaltung vom 27. Februar 1987 über die Übertragung von Buchhaltungsaufgaben (BGBl Nr 89/1987) und der Verordnung des Bundeskanzlers vom 26. Jänner 1989 (BGBl Nr 82/1989) betreffend die Übertragung von Buchhaltungsaufgaben zu schließen ist.

- Als Artikel 33 des BGBl Nr 314/1994 wurde das Bundesgesetz über die Bundesämter für Soziales und Behindertenwesen (Bundessozialämtergesetz — BSÄG) verlautbart, dessen § 1 lautete: "*Die Landesinvalidenämter erhalten die Bezeichnung „Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen“ mit dem auf den jeweiligen örtlichen Zuständigkeitsbereich*

hinweisenden Zusatz. Durch Artikel 2 des BGBl Nr 107/1997 wurde angefügt: "Anstelle der Bezeichnung „Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen“ ist auch die Verwendung der Kurzbezeichnung „Bundessozialamt“ zulässig."

§ 4 dieses (am 31. Dezember 2002 außer Kraft getretenen) BSÄG lautete: "Den Bundesämtern für Soziales und Behindertenwesen obliegen die Aufgaben und Befugnisse der Landesinvalidenämter im bisherigen Umfang."

- Das im Bericht des Landesrechnungshofes angesprochene Behinderteneinstellungsgesetz, BGBl. Nr. 22/1970 geht tatsächlich auf das mit BGBl Nr 22/1970 verlautbarte "Bundesgesetz vom 11. Dezember 1969 über die Einstellung und Beschäftigung Invalider (Invalideneinstellungsgesetz 1969)" zurück, welches durch BGBl Nr 721/1988 die Bezeichnung *Behinderteneinstellungsgesetz (BEinstG)* erhalten hat.

Daher wird durch den Prüfbericht des Landesrechnungshofes auch aufgeklärt, warum die von einer Bundesbehörde (Bundessozialamt = ehem. Landesinvalidenamt) ausgezahlten Bundeszuschüsse mit den von einer Landesbehörde (Bezirkshauptmannschaft) ausgezahlten Landeszuschüsse koordiniert ausgezahlt werden konnten; und dass wegen der bloß informellen Zusammenarbeit von Bundesbehörde und Landesbehörde (ohne schriftliche Vereinbarung zwischen beiden; im Rahmen der Privatwirtschaftsverwaltung) auch einseitig von koordinierten Förderauszahlungen abgewichen werden konnte.

§ 3 Abs 1 EStG 1988 bestimmt u.a.: "Von der Einkommensteuer sind befreit: ...

5.) ...

e) *Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz 1988 ...*"

Diese Formulierung stellt nicht darauf ab, ob die Erfüllung der vom Bundessozialamt im Rahmen der Vollziehung des BEinstG erfüllten Kriterien zur Auszahlung des Bundeszuschusses auch für die Auszahlung des Landeszuschusses kausal war.

Dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 2. Juli 2008, dass auch der Landeszuschuss nach dem BEinstG gewährt worden sei, kann daher nicht gefolgt werden. Unter einer Leistung nach dem BEinstG – einem Bundesgesetz – kann vielmehr nur eine solche verstanden werden, die auf der Rechtsgrundlage des BEinstG erfolgte.

Die Landeszuschüsse wurden hingegen auf einer landesgesetzlichen Rechtsgrundlage gewährt und sind daher nicht gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit.

Auch der Versuch einer verfassungskonformen Interpretation führt nicht zu einer Steuerbefreiung von Landeszuschüssen gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988:

- Zwar sind nach Ansicht des VfGH im Erkenntnis 19.6.1998, G 466/97, G 467/97, G 25/98, mit welchem der Wortteil "bundes" in den Worten "bundesgesetzlich" im ersten und zweiten

Halbsatz der Ziffer 2 zweiter Satz des § 4 Abs 2 UStG 1972 als verfassungswidrig aufgehoben wurde, Steuerbefreiungen nur für bundesgesetzlich – nicht aber für landesgesetzlich – geregelte Zuschüsse gleichheitswidrig, zumal die Umsatzsteuer keine ausschließliche, sondern eine gemeinschaftliche Bundesabgabe ist.

- Nun ist zwar auch die Einkommensteuer eine gemeinschaftliche Bundesabgabe. Jedoch führt die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 5 lit e EStG 1988 für bundesgesetzlich geregelte Zuschüsse im Regelfall zum selben Totalgewinn über die gesamte Betriebsdauer wie ihn eine Steuerpflicht bewirken würde. Im Regelfall sind aufgrund § 20 Abs 2 EStG 1988 nur Verschiebungen der Ergebnisauswirkung zwischen Veranlagungszeiträumen, die einander gegenseitig neutralisieren, die Folge. Wirtschaftlich besteht zwischen Steuerbefreiung und Steuerpflicht daher (langfristig) kaum ein Unterschied (vgl *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 149). Ein Unterschied wäre in speziellen Einzelfällen theoretisch denkbar, wenn etwa Zuschüsse an Arbeitgeber ausbezahlt würden hinsichtlich Behinderten, welche nicht im Rahmen einer Einkunftsquelle – sondern etwa eines Voluptuaries oder Privathaushaltes – beschäftigt wären. Diesfalls könnten die Zuflüsse, wenn sie die Kriterien des § 29 Z 1 EStG 1988 erfüllten, zu sonstigen Einkünften aus wiederkehrenden Bezügen führen, ohne dass die Ausgaben des Arbeitgebers einkünftemindernd abgezogen werden könnten. Ob es solche Einzelfälle tatsächlich gibt und ob solche Einzelfälle als Härtefälle anzusehen wären, kann dahingestellt bleiben, weil durch einzelne Härtefälle ein Gesetz nicht gleichheitswidrig würde (vgl *Walter/Mayer/Kucska-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht¹⁰, Rz 1359). Im vorliegenden Fall kann die Bw hingegen im Endeffekt Ausgaben für die Beschäftigung von C bei der Gewinnermittlung absetzen, welche – auch nach teilweiser Neutralisierung gemäß § 20 Abs 2 EStG 1988 hinsichtlich der Bundeszuschüsse – noch die Landeszuschüsse überstiegen.
- Schließlich stellt der äußerste Wortsinn hinsichtlich "Leistungen nach dem Behinderten-einstellungsgesetz 1988" die Interpretationsgrenze dar, über die hier nicht hinausgegangen werden kann; und darin sind die Landeszuschüsse eindeutig nicht enthalten.

Die Landeszuschüsse stellen Betriebseinnahmen dar, wofür bereits ein mittelbarer Zusammenhang mit den betrieblichen Vorgängen ausreicht (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, Anm 31a zu § 4 EStG). Hier liegt zwischen der Beschäftigung von C im Betrieb der Bw und den gewährten Landeszuschüssen aber ohnehin ein unmittelbarer Zusammenhang vor.

Bei der von der Bw angewandten Gewinnermittlungsmethode gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 sind Betriebseinnahmen, die nicht steuerbefreit sind, im Jahr des Zuflusses gewinnwirksam. Hinsichtlich der Landeszuschüsse ist die Gewinnzurechnung laut Betriebsprüfungsbericht,

welchem die angefochtenen Bescheide gefolgt sind, daher zu bestätigen und in diesem Teilpunkt daher die Berufung abzuweisen.

Neuberechnung der Einkünfte für die Streitjahre:

Ausgangspunkt ist der Gewinn (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) des jeweiligen Streitjahres. Sodann wird in einem ersten Schritt die gesamte Gewinnhinzurechnung iZm Lohnzuschüssen laut BP-Bericht rückgängig gemacht. Das Zwischenergebnis entspräche somit dem Berufungsbegehren (kein Ansatz von Lohnzuschüssen als Einnahmen und keine Neutralisierung von verbuchten Lohnaufwendungen).

Im zweiten Schritt werden die Landeszuschüsse als Einnahmen dem Gewinn hinzugerechnet. Im dritten Schritt werden in Höhe des jeweiligen, für das betreffende Jahr gewährten Bundeszuschusses die verbuchten Lohnaufwendungen vermindert, was einer Gewinnhinzurechnung in der jeweiligen Höhe entspricht (mit Ausnahme für 1994, das kein Streitjahr ist).

Das Endergebnis sind die Einkünfte (Gewinne aus Gewerbebetrieb) laut Berufungsentscheidung (alle Beträge in öS; der Ansatz in Euro erfolgt erst auf den beiliegenden Berechnungsblättern):

Jahr	Gewinn lt.Bescheiden	1.) Rückgängigm. Gewinnhinzurech.	Zwischenergebnis	2.) Landeszuschüsse	3.) Bundeszuschüsse	Gewinn lt. Beruf.ents.
1995	175.038,00	-94.200,00	80.838,00	47.100,00	54.237,50	182.175,50
1996	207.188,00	-108.475,00	98.713,00	54.237,50	35.970,00	188.920,50
1997	136.748,00	-71.940,00	64.808,00	35.970,00	41.177,00	141.955,00
1998	99.854,00	-82.354,00	17.500,00	41.177,00	35.925,00	94.602,00
1999	312.706,00	-84.705,00	228.001,00	48.780,00	22.800,00	299.581,00
2000	231.205,00	-43.200,00	188.005,00	20.400,00		208.405,00

Für alle Streitjahre ist daher die Einkommensteuer aufgrund von Einkünften aus Gewerbebetrieb, die gegenüber den angefochtenen Bescheiden abweichen, neu zu berechnen. Dies ist für die meisten Streitjahre und in Summe zum Vorteil für die Bw, weshalb der – wie schon erwähnt – formale Grund des Ausspruches einer teilweisen Stattgabe sich auch im Gesamtergebnis widerspiegelt.

Abschließend ist auch auf das Thema der Verjährung einzugehen, weil diesbezüglich die BAO durch BGBl I 57/2004 und 180/2004 novelliert worden ist und auch die Festsetzung einer Abgabe mittels Berufungsentscheidung einer Verjährungsregelung unterliegen könnte, wenngleich in vielen Fällen durch die direkte Anwendung von § 209a Abs 1 BAO eine Ausnahme von der Wirkung der Verjährung für die Festsetzung mittels Berufungsentscheidung eintritt.

Die Erlassung der angefochtenen Bescheide geschah innerhalb der damals geltenden Verjährungsregeln der BAO:

- Der erste Einkommensteuerbescheid 1995 vom 11. April 1997 unterbrach die Verjährung gemäß § 209 Abs 1 BAO aF hinsichtlich der Einkommensteuer 1995, welche mit Ablauf des Jahres 1997 neu zu laufen begann. Ab dann endete die allgemeine fünfjährige Verjährung Ende 2002, sodass der Prüfungsbeginn am 17. September 2002 die Verjährung nochmals unterbrechen und ihren Lauf neu in Gang setzen konnte, sodass der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1995 vom 18. Februar 2003 jedenfalls innerhalb der damaligen Verjährungsfrist erging.
- Der erste Einkommensteuerbescheid 1996 vom 24. April 1998 unterbrach die Verjährung gemäß § 209 Abs 1 BAO aF hinsichtlich der Einkommensteuer 1996, welche mit Ablauf des Jahres 1998 neu zu laufen begann. Ab dann endete die allgemeine fünfjährige Verjährung Ende 2003, sodass bereits erkennbar ist, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1996 vom 18. Februar 2003 jedenfalls innerhalb der damaligen Verjährungsfrist erging.
- Der erste Einkommensteuerbescheid 1997 vom 12. April 1999 unterbrach die Verjährung gemäß § 209 Abs 1 BAO aF hinsichtlich der Einkommensteuer 1997, welche mit Ablauf des Jahres 1999 neu zu laufen begann. Ab dann endete die allgemeine fünfjährige Verjährung Ende 2004, sodass bereits erkennbar ist, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1997 vom 18. Februar 2003 jedenfalls innerhalb der damaligen Verjährungsfrist erging.
- Die allgemeine fünfjährige Verjährungsfrist hinsichtlich Einkommensteuer 1998 lief zunächst bis Ende 2003; diejenige hinsichtlich Einkommensteuer 1999 zunächst bis Ende 2004 und diejenige hinsichtlich Einkommensteuer 2000 zunächst bis Ende 2005. Damit ist bereits erkennbar, dass die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 vom 18. Februar 2003 jedenfalls innerhalb der damals geltenden absoluten Verjährungsfrist ergingen.
- Die 15jährige absolute Verjährungsfrist hinsichtlich der Einkommensteuer 1995 bis 2000 endete gemäß § 209 Abs 3 BAO aF jeweils mit Ablauf des Jahres 2010 bis 2015, sodass alle angefochtenen Bescheide innerhalb der damals geltenden absoluten Verjährungsfrist ergingen.

Bei geänderten Verjährungsbestimmungen handelt es sich um verfahrensrechtliche Normen, die ab deren Inkrafttreten auch hinsichtlich bereits verwirklichter Sachverhalte oder während anhängiger Abgabenverfahren anzuwenden sind (*Althuber*, GeSaktuell 2008, 337f zur Erläuterung von UFS 20.10.2008, RV/0783-L/06).

Durch BGBl I 180/2004 ist die frühere "Unterbrechung" der Verjährungsfrist in § 209 Abs 1 BAO durch jahresweise Verlängerungen der Verjährungsfrist ersetzt worden.

Durch BGBl I 57/2004 ist die sogenannte absolute Verjährungsfrist in § 209 Abs 3 BAO von 15 auf 10 Jahre verkürzt worden.

Zu den nunmehr geltenden Verjährungsregeln zählt aber auch § 323 Abs 18 BAO, dessen vorletzter Satz bezughabend normiert: "*§ 209a Abs. 1 und 2 gilt für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl I Nr. 57/2004 sinngemäß.*"

§ 209a Abs 1 BAO lautet: "*Einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, steht der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.*"

Damit stehen die Verkürzungen der Verjährungsfristen

- durch Umstellung von der "Unterbrechung" gemäß § 209 Abs 1 BAO aF, nach der die gesamte fünfjährige Verjährungsfrist neu zu laufen begann, auf die jeweils nur um ein Jahr erfolgende Verlängerung gemäß § 209 Abs 1 BAO nF,
- und durch die Verkürzung der absoluten Verjährungsfrist in § 209 Abs 3 BAO durch BGBl I 57/2004 auf zehn Jahre

den mit der vorliegenden Berufungsentscheidung vorzunehmenden, geänderten Einkommensteuerfestsetzungen nicht entgegen, sofern nur die angefochtenen Bescheide innerhalb der Verjährungsfrist ergangen sind, denn dann greift auch die direkte Anwendung von § 209a Abs 1 BAO (vgl Sätze 1 und 2 von UFS 25.8.2005, RV/0978-W/05-RS3).

Es ist bereits vorhin dargestellt worden, dass die angefochtenen Bescheide innerhalb der damals geltenden Verjährungsregeln ergangen sind, die durch den vorletzten Satz von § 323 Abs 18 BAO weiterhin für – bereits zum Inkrafttreten der neuen Verjährungsregeln (1. Jänner 2005; vgl Ritz, Neuerungen in der Verjährung, in: Tanzer (Hrsg.), Die BAO im 21. Jahrhundert, 95ff, 101, 108) – anhängige Berufungsfälle anzuwenden sind.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Z BV-22

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Dezember 2008