



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.R., 9... St.S., P.str. 31, vertreten durch Johann Mosgan, Steuerberater, 9400 Wolfsberg, Bambergerstraße 4, vom 19. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 12. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wies in der **Einkommensteuererklärung für 1999 und 2000** aus seinem Malereibetrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 488.691,00 (1999) und S 914.852,00 (2000) aus. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Im Zuge einer die Jahre **1999 bis 2001** umfassenden **abgabenbehördlichen Prüfung** stellte der Prüfer fest, dass die Allgemeine Unfallversicherungsanstalt (AUVA) G. dem Bw. für die Fortführung seines Betriebes einen Dienstgeberzuschuss iHv S 146.250,00 (1999) und S 98.000,00 (2000) gewährte, und zwar für die Einstellung eines Dienstnehmers, damit der Bw. seinen Betrieb fortsetzen könne. Der Prüfer kürzte den Lohnaufwand der Jahre 1999 und 2000 um den gewährten Zuschuss.

Das Finanzamt folgte diesen ua. Feststellungen des Prüfers und veranlagte in den **gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigten Einkommensteuerbescheiden 1999 und 2000** die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv S 847.222,00 (1999) und S 1,108.916,00 (2000).

Bezüglich des Zuschusses war (bei der AUVA) Folgendes geschehen:

In der in der Außenstelle K. der AUVA mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift vom 16. März 1998 gab der Bw. an, wegen der Gefahr der Entstehung einer Berufskrankheit und auf dringende fachärztliche Empfehlung angewiesen zu sein, den Kontakt mit Farben, Lösungsmitteln und dergleichen weitestgehend zu meiden. In seinem Gewerbebetrieb, in dem 1 Lehrling und während der Sommermonate 1 Geselle beschäftigt würden, sei seine volle Mitarbeit grundsätzlich unerlässlich. Vor allem während der auftragsärmeren Zeit im Frühjahr und Herbst würden alle Maler- und Anstreicherarbeiten von ihm und seinem Lehrling durchgeführt. Wegen der Hauterscheinungen könne er diese Arbeit nun nicht mehr selbst durchführen.

Er werde seinen langjährigen Mitarbeiter G.F. bereits früher als üblich im Frühjahr einstellen und bis Saisonende im Spätherbst beschäftigen. Während der auftragsstarken Zeit in den Sommermonaten sei er gezwungen, einen zusätzlichen Mitarbeiter einzustellen. Dadurch sei gewährleistet, dass er den Kontakt mit Farben, usw., großteils vermeiden könne.

Diese Vorgangsweise würde fürs Unternehmen eine enorme finanzielle Belastung darstellen, weshalb er die AUVA um Abgeltung eines Teiles des Lohnaufwandes für seinen Mitarbeiter G.F. für einen angemessenen Zeitraum ersuche, um sicherzustellen, dass er während des gesamten Jahres keinen Kontakt mit Schadstoffen habe. Er würde verstärkt administrative Arbeiten wahrnehmen und die Kundenbetreuung forcieren. Außerdem könne er sich intensiv dem neu errichteten Farben- und Raumausstattungsgeschäft widmen und so ein zweites berufliches Standbein aufbauen.

Im Aktenvermerk vom selben Tag über die Berechnung der Höhe des Lohnkostenzuschusses ist Folgendes festgehalten:

Stundenlohn des Mitarbeiters F. durchschnittliche Monatsstundenleistung	S	125,00 173,33
Bruttomonatslohn + 50% Lohnnebenkosten	S S	21.666,25 10.833,13
	S	32.499,38
	rd. S	32.500,00
Rückvergütung von durchschnittlich 75% der Bruttolohnkosten plus Lohnnebenkosten für die Dauer von 12 Monaten:		
mtl. S 24.375,00 x 12 Monate =	S	292.500,00
<i>Antragshöhe an den Rehab-Ausschuss</i>	<i>S</i>	<i>293.000,00</i>

Mit **Beschluss vom 24. April 1998** gewährte der Rehabilitationsausschuss dem Bw. den Zuschuss für die Rehabilitation ("BK-Proph. gemäß § 211 Abs. 3 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz (ASVG)") iHv S 293.000,00 als Abgeltung eines Teiles des

Lohnaufwandes für einen Mitarbeiter, der früher als sonst eingestellt werden musste und die zusätzliche Abgeltung eines zweiten Mitarbeiters für die Dauer von insgesamt 12 Monaten, die in diesem Zeitraum die schadstoffexponierten Tätigkeiten für den Bw. als Versicherten der AUVA verrichten würden.

In der **Berufung** brachte der Bw. vor, er habe auf Grund der Erkrankung letzten Endes per 31. August 2001 seinen Betrieb aufgeben müssen. Zuschüsse aus der Rehabilitation gemäß §§ 198, 201 ASVG seien steuerfrei bzw. nicht steuerbare Einkünfte. Der Berechnungsmodus für den Zuschuss sei dabei irrelevant.

In der **abweislichen Berufungsvorentscheidung** führte das Finanzamt ergänzend aus, dass Grundlage für die Berechnung des Zuschusses seitens der AUVA der Lohnaufwand zuzüglich Lohnnebenkosten für den vom Bw. zusätzlich einzustellenden Mitarbeiter gewesen sei. Das Finanzamt habe daher den Lohnaufwand um den Zuschuss gekürzt. Zuschüsse zur Ermöglichung der Fortsetzung der Erwerbstätigkeit seien insoweit nicht steuerfrei, als die diesbezüglichen Ausgaben – der Lohnaufwand – als Betriebsausgabe abgesetzt werde.

Im **Vorlageantrag** brachte der Bw. noch vor, dass der Zuschuss allenfalls § 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988 zu subsumieren sei. Weitere Rechtsgrundlagen seien das BGBl. 142/2000 sowie die internen Weisungen der AUVA G., die allenfalls für den Einbehalt der Abgaben zuständig wäre.

Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens teilte der Bw. weiters mit, dass der Zuschuss eindeutig auf die Erkrankung und nicht auf irgendeinen Berechnungsmodus abstelle. Er habe den zuvor nicht angestellten Herrn Pe. aufgenommen. Dass dieser Mitarbeiter gerade in dieser Malereibranche auf Grund des minimalen Materialeinsatzes und dem erheblichen Leistungsanteil sich selbst erhalte und sogar einen erheblichen Deckungsbeitrag - gleichzusetzen mit Gewinn - erbringe, wohl nicht förderungswidrig sei, ergebe abermals, dass die Abgeltung der AUVA eindeutig auf die Erkrankung und die damit verbundene Rehabilitation abziele. Ein Nachweis über die widmungswidrigen Verwendung habe niemals erbracht werden müssen, weil das Faktum Krankheit vorgelegen sei.

Der Bw. brachte noch das Lohnkonto des W.Pe. mit einem Bruttobezug für 1999 iHv S 188.027,00 und für 2000 iHv S 182.278,10 bei, weiters ein "Merkblatt für den Kuraufenthalt in O." sowie seine Einberufung vom 29. Jänner 1999 zur Heilbehandlung in O. für die Zeit vom 14. März 1999 bis 10. April 1999.

Anlässlich eines mit Herrn P. von der AUVA G. am 12. Mai 2005 geführten Telefonates gab dieser an, dass es sich um eine berufliche Rehabilitation handle. IdR würden bei vorübergehender Beeinträchtigung Kosten für einen zusätzlich einzustellenden Mitarbeiter übernommen, so dass der Betrieb weiter geführt werden könne. Der Betriebsinhaber müsse

den voraussichtlich zusätzlichen Lohnaufwand bekannt geben und den zusätzlich angefallenen Lohnaufwand für die weitere Arbeitskraft nachweisen. Es könne die zusätzliche Arbeitskraft namentlich genannt werden bzw. würden oft Arbeitskräfte von Leasingfirmen zugekauft. Der Zuschuss werde im Nachhinein ausbezahlt, für eine Zahlung im Vorhinein bestehe kein Grund. Die Abrechnungszeiträume seien individuell vereinbart. Die Überprüfung erfolge anhand der Lohnunterlagen für die zusätzliche Arbeitskraft. Es werde geschaut, ob sich der Aufwand mit dem veranschlagten Aufwand decke. Wenn ja, würde der entsprechende Zuschuss ausbezahlt. Hätte der Betriebsinhaber keine zusätzliche Arbeitskraft eingestellt, würde er keinen Zuschuss bekommen. Der im Schreiben vom 11. Mai 1998, mit dem dem Bw. die Gewährung des Zuschusses bekannt gegeben wurde, angeführte Zuschuss habe nichts mit allfälligen Rehabilitationsmaßnahmen iZm den gesundheitlichen Problemen des Bw. (zB Kur, Behandlungskosten, etc.) zu tun.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 20 Abs. 2 EStG 1988** dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen oder Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen iSd § 97 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. b EStG 1988** sind Erstattungsbeiträge aus einer gesetzlichen Sozialversicherung für Kosten der Krankenheilbehandlung und für Maßnahmen der Rehabilitation sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Beträge aus den Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen von der Einkommensteuer befreit.

Weiters waren gemäß **§ 3 Abs. 1 Z 4 lit. c EStG 1988** (aufgehoben durch BGBl. I Nr. 142/2000) Bezüge aus einer gesetzlichen Unfallversorgung oder aus einer ausländischen gesetzlichen Unfallversorgung, die einer inländischen gesetzlichen Unfallversorgung entspricht, sowie dem Grunde und der Höhe nach gleichartige Bezüge aus Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen von der Einkommensteuer befreit.

Gemäß **§ 211 Abs. 1 ASVG** kann Versicherten, für die bei der Fortsetzung ihrer bisherigen Beschäftigung die Gefahr besteht, dass eine Berufskrankheit entsteht oder sich verschlechtert, um ihnen den Übergang zu einer anderen Erwerbstätigkeit, die sie dieser Gefahr nicht aussetzt, zu ermöglichen und eine hiedurch verursachte Minderung des Verdienstes oder sonstige wirtschaftliche Benachteiligung auszugleichen, längstens für zwei Jahre eine Übergangsrente bis zur Höhe der Vollrente gewährt werden. An Stelle dieser zeitlichen Rente kann ein dem einzelnen Fall angemessener Übergangsbetrag gewährt werden, der höchstens

den Betrag der Jahresvollrente erreichen darf. Der Übergangsbetrag kann auch in Teilbeträgen ausgezahlt werden.

In den Fällen des Abs. 1 können gemäß **§ 211 Abs. 3 ASVG** außerdem berufliche und soziale Maßnahmen der Rehabilitation gewährt werden. Die §§ 198 bis 201 sind entsprechend anzuwenden.

Durch die beruflichen Maßnahmen der Rehabilitation soll gemäß **§ 198 Abs. 1 ASVG** der Versehrte in die Lage versetzt werden, seinen früheren oder, wenn dies nicht möglich ist, einen neuen Beruf auszuüben.

Die beruflichen Maßnahmen der Rehabilitation umfassen gemäß § 198 Abs. 2 ASVG insbesondere:

2. die Gewährung von **Zuschüssen**, Darlehen und/oder sonstigen Hilfsmaßnahmen **zur Ermöglichung der Fortsetzung der Erwerbstätigkeit**; ...

Unstrittig ist, dass die AUVA dem Bw. einen Rehabilitationszuschuss für die Ermöglichung der Fortführung der Erwerbstätigkeit zugesprochen hat, der steuerfrei ist. Streit besteht jedoch darüber, ob die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung des Lohnaufwandes in Höhe des Zuschusses zu Recht erfolgte.

Das Abzugsverbot für Aufwendungen iZm nicht steuerpflichtigen Einnahmen ist nur deklarativer Natur. Entspricht es dem Leistungsfähigkeitsprinzip und dem objektiven Nettoprinzip, dass nur das Nettoeinkommen der Einkommensteuer unterworfen werden darf und dass daher Aufwendungen iZm der Einkunftsquelle abzuziehen sind, dann können umgekehrt Aufwendungen iZm nicht steuerpflichtigen Einnahmen nicht abgezogen werden. Ausgaben, die mit Einnahmen im Zusammenhang stehen, die nicht der Einkommensteuer unterliegen, dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Würden dagegen die Aufwendungen abzugsfähig bleiben, obwohl die damit im Zusammenhang stehenden Einnahmen nicht zu versteuern sind, so würde sich daraus ein ungerechtfertigter Vorteil für den Steuerpflichtigen ergeben. Der Gesetzeszweck ist danach die Vermeidung eines ungerechtfertigten Vorteils.

Es kommt für das Abzugsverbot nicht auf die formale Bezeichnung an. Es ist gleichgültig, aus welchen Gründen die Einnahmen nicht der Einkommensteuer unterliegen, ob sie nach § 3 "steuerfrei" sind, ob sie formal "nicht zu den Einkünften gehören" (§ 26), oder ob sie "nicht steuerpflichtig" oder auch "nicht steuerbar" sind. Entscheidend ist die Vermeidung der Doppelbegünstigung (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Bd. I, Tz. 148 ff. zu § 20 EStG 1988).

Für die nach § 20 Abs. 2 EStG erforderliche Verknüpfung von Einnahmen und Ausgaben hat der Gesetzgeber auf den "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" abgestellt. Dieser

Begriff ist nun nicht nur im Sinn einer finalen Verknüpfung zu verstehen – somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nicht steuerpflichtige Einnahmen zu erzielen -, sondern es genügt ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH vom 16. 12. 1986, 84/14/0127).

Bei der gegebenen Sachlage – der Bw. kann seinen Betrieb wegen seiner gesundheitlichen Beeinträchtigungen nicht fortführen und ist gezwungen, eine zusätzliche Arbeitskraft einzustellen bzw. eine Arbeitskraft früher als sonst üblich anzustellen, ein Teil dieses zusätzlichen Lohnaufwandes wird ihm durch die AUVA refundiert – ist ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den steuerfreien Einnahmen und den vom Bw. zusätzlich zu tätigen Lohnaufwendungen wohl unzweifelhaft zu erkennen. Mag der Zuschuss zwar unter dem Titel "Rehabilitation" gezahlt worden sein, so hat er aber nichts mit den dem Bw. für seine Person gewährten Rehabilitationsmaßnahmen, wie zB der Kuraufenthalt, zu tun. Der Zuschuss wurde also ausdrücklich für die zusätzlich notwendig gewordene Arbeitskraft ausbezahlt, der zusätzliche Lohnaufwand war auch gegenüber der AUVA nachzuweisen, um überhaupt in den Genuss des Zuschusses zu kommen.

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 und den Ausführungen im Erkenntnis des VwGH vom 16. 12. 1986, 84/14/0127, folgend, wäre es nun "widersinnig", den Teil des zusätzlichen Lohnaufwandes, der dem Bw. aus öffentlichen Mitteln refundiert wurde, noch einmal als Abzugspost bei der Einkünfteermittlung zuzulassen. Dies würde unzweifelhaft zu einer vom Gesetz nicht gewollten Doppelbegünstigung führen. Hält man sich vor Augen, dass die zusätzliche Arbeitskraft jene des Bw. ersetzen sollte, so würde bei Außerachtlassen des § 20 Abs. 2 EStG 1988 unzulässigerweise quasi ein "Ersatz-Unternehmerlohn" als Betriebsausgabe in Abzug gebracht (vgl. VwGH vom 19. 5. 1987, 86/14/0179).

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 12. Juli 2005