



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 2

GZ. RV/0193-F/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vertreten durch Mag. Manfred Reumiller, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 6971 Hard, Apfelweg 8, vom 28. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 8. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat die selbständige Erwerbstätigkeit "Trafikant" (Handel mit Tabakwaren, Zeitungen, Zeitschriften usw.) aufgenommen, wofür ihm vom Bundessozialamt im Jahr 2004 nach § 6 Abs.2 des Behinderteneinstellungsgesetzes 1970 (BEinstG 1970) ein Zuschuss in Höhe von € 13.000,00 gewährt wurde.

Das Finanzamt Bregenz hat mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2004 eine anteilige ertragswirksame Auflösung der empfangenen Subvention zur Korrektur der nach Ansicht der Behörde überhöht vorgenommenen AfA, verteilt auf einen Zeitraum von 10 Jahren (jeweils € 1.300,00 in den Jahren 2004 bis 2013), vorgenommen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung begründet der Bw. damit, dass er anlässlich seiner Betriebsgründung vom Bundessozialamt einen Zuschuss in Höhe von € 13.000,00 erhalten habe. Dieser Zuschuss werde in der Gewinn- und Verlustrechnung über 10 Jahre verteilt als Ertrag erfasst. Im Jahre 2004 seien dies € 1.300,00 gewesen. Leider sei nicht berücksichtigt worden, dass es sich bei hiebei um einen nach § 3 Abs.1 Z5 lit.e EStG 1988

steuerfreien Zuschuss handelte. Der eingebuchte Ertrag sei deshalb außerbücherlich über die Mehr-Weniger-Rechnung wieder vom Gewinn abzuziehen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes Bregenz vom 6. Juli 2006 lautet wie folgt:

"Sie haben im Jahre 2004 vom Bundessozialamt aufgrund der Bestimmung des § 6 Abs. 1 lit.g des Behinderteneinstellungsgesetzes aus Mitteln der Beschäftigungsoffensive der Bundesregierung über Antrag und gegen Vorlage von Belegen über Anlageanschaffungen einen Zuschuss zu den Kosten der Begründung Ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit iHv. € 13.000,00 erhalten. Aufgrund der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 5e EStG 1988 ist dieser Zuschuss von der Einkommensteuer befreit. Allerdings sieht § 6 Z 10 EStG 1988 vor, dass bei Wirtschaftsgütern, welche unter Verwendung einer entsprechend gewidmeten steuerfreien Subvention im oben angeführten Sinne angeschafft werden, die AfA nur mehr von den um die Subvention gekürzten (fiktiven) Anschaffungskosten berechnet werden darf. Die anteilige ertragswirksame Auflösung der empfangenen Subvention zur Korrektur der überhöht vorgenommenen AfA, verteilt auf einen Zeitraum von 10 Jahren (jeweils € 1.300,00 in den Jahren 2004 bis 2013) war daher zwingend vorzunehmen."

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag wird im Wesentlichen angeführt, dass bisher nicht berücksichtigt worden sei, dass es sich bei dem Zuschuss des Bundessozialamtes um einen nach § 3 Abs.1 Z5 lit.e EStG 1988 steuerfreien handelte. Der eingebuchte Ertrag sei deshalb außerbücherlich über die Mehr-Weniger-Rechnung wieder vom Gewinn abzuziehen. Es würde sich bei dem Zuschuss um einen Zuschuss zu den Kosten der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit handeln, dies sei ein sehr weiter Begriff und werde vom Bundessozialamt auch so ausgelegt. Das Bundessozialamt akzeptiere je nach Einzelfall die Verwendung der Gelder für Anlageinvestitionen, Ablösezahlungen, Rechtsberatung, Kursbesuche-Einschulung-Ausbildung, Vorratsausstattung mit Tabak, etc., es handle sich hier nicht um eine abschließende Aufzählung. Im gegenständlichen Fall handle es sich nicht um einen Zuschuss zur Anschaffung von Anlagegütern, sondern um einen allgemeinen Zuschuss zu den Kosten der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Das Bundessozialamt habe lediglich die Vorlage einiger Fakturen als Verwendungsnachweis verlangt, dies erfolge naturgemäß am einfachsten durch Vorlage großer Rechnungen von Anlageinvestitionen. Gefördert seien aber auch alle anderen Kosten der Gründung der selbständigen Erwerbstätigkeit, die der Bw. getragen habe. Diese seien die Erstanschaffung von Vorräten, wofür es eine Vielzahl von Rechnungen gebe, die Fahrten zu Beratungsgesprächen bei der Wirtschaftskammer, bei der Monopolverwaltung, beim Steuerberater, Schulungskosten, geringwertige Wirtschaftsgüter, Büromaterial, Verbrauchsmaterial, Anlageinvestitionen, etc.. Da der Zuschuss nicht konkret

und nicht eindeutig zuordenbar ist, habe jedenfalls keine Kürzung der Anschaffungskosten nach § 6 EStG zu erfolgen. Weiters habe auch keine Anwendung des § 20 EStG zu erfolgen, da auch hier eine konkrete Zuordnung erforderlich sei, welche aber nicht gegeben sei. Auf das VwGH Erkenntnis vom 30.6.1987, 87/14/0041, sowie auf Doralt EStG Kommentar, § 20 Tz 158 und RZ 4855 der EStRL 2000 in der Fassung bis zur Veranlagung 2004 werde hingewiesen. Ein Zuschuss zu den Kosten der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit sei ähnlich pauschal wie eine Subvention zur Verlustabdeckung und im Fall der Subvention zur Verlustabdeckung habe der Verwaltungsgerichtshof ganz klar die Steuerfreiheit bejaht. Der Bescheid sei deshalb antragsgemäß abzuändern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 6 Abs.1 des Behinderteneinstellungsgesetzes 1970 haben Dienstgeber 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. Das Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen hat einvernehmlich mit den Dienststellen des Arbeitsmarktservice und 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 behaupten zu vermögen.

Dem Bw. wurde im Jahr 2004 vom Bundessozialamt auf Grund der Bestimmung des § 6 Abs.2 BEinstG 1970 über seinen Antrag ein Zuschuss in Höhe von € 13.000,00 gewährt.

Dieser Zuschuss erfolgte laut Auskunft des Bundessozialamtes, Landesstelle Vorarlberg, vom 5. Juli 2006 (Aktenvermerk), siehe auch Schreiben vom 17. Mai 2004 "Zuschuss zu den Kosten der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit", nach der Bestimmung des § 6 Abs.1 (gemeint hier: Abs.2) lit.g BEinstG 1970, welche besagt, dass nach Maßgabe der Richtlinien (Abs.3) aus Mitteln des Ausgleichsfonds (§10 Abs.1) Zuschüsse oder Darlehen gewährt werden können, und zwar insbesondere zur Gründung einer den Lebensunterhalt sichernden selbständigen Erwerbstätigkeit bis zur Höhe des dreihundertfachen Betrages der Ausgleichstaxe (§ 9 Abs.2).

Im Akt liegt hiezu folgendes Schreiben an den Bw. des Bundessozialamtes, Landesstelle Vorarlberg, vom 17. Mai 2004 vor:

"Zuschuss zu den Kosten der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit"

S.g. Herr b!

Das Bundessozialamt, Landesstelle Vorarlberg, freut sich mitteilen zu dürfen, dass Ihnen aus Mitteln der Beschäftigungsoffensive der Bundesregierung, Behindertenmilliarde, ein Zuschuss zu den Kosten der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in Höhe von höchstens Euro 13.000,00 (incl. MWST) geleistet werden kann.

Der Betrag wird nach Vorlage von Quittungen zu den von Ihnen vorgelegten Rechnungen (P.-Ladenbau, P.-Automatentechnik, D.-Datentechnik, L., G.-Klimatechnik) auf ein von Ihnen noch anzugebendes Konto überwiesen.

Wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nicht zumindest 3 Jahre besteht, ist der Zuschuss aliquot der Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit zurückzuzahlen.“

Wie aus dem Sachverhalt, nämlich der Zuweisung des Zuschusses über € 13.000,00, ersichtlich, hat der Bw. in weiterer Folge diese im o.a. Schreiben bedungene Vorlage der Quittungen gegenüber dem Bundessozialamt erfüllt, d.h. die dort bezeichneten Wirtschaftsgüter für welche eben der Zuschuss gewährt wurde tatsächlich angeschafft.

Wenn der Bw. trotz dieser im o.a. Schreiben exakt bezeichneten Wirtschaftsgüter vorbringt, dass dieser Zuschuss nicht konkret zuordenbar erfolgte, so widerspricht dies auf Grund des o.a. dem Akteninhalt und ist dieses Vorbringen weder nachvollzieh- noch kommentierbar, da ganz offensichtlich unrichtig.

Es wird in diesem Zusammenhang vom Unabhängigen Finanzsenat allerdings angemerkt, dass naturgemäß eine widmungswidrige oder teilweise widmungswidrige Verwendung von Förderungsmitteln zu einer zwangswise Rückerstattung des Zuschusses führen würde. Dies ist, wie aus dem Sachverhalt erhellt, hier jedoch nicht erfolgt.

Zutreffend ist allerdings, dass Zuschüsse oder Darlehen gemäß § 6 Abs.2 BEinstG auch für Folgendes gewährt werden können:

- 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;

- d) zu den Kosten der begleitenden Hilfe am Arbeitsplatz (insbesondere Arbeitsassistenz);
- e) für die Ein-, Um- oder Nachschulung, zur beruflichen Weiterbildung sowie zur Arbeitserprobung;
- f) zu den sonstigen Kosten, die nachweislich mit dem Antritt oder der Ausübung einer Beschäftigung verbunden sind

und wie im gegenständlichen Fall

g) zur Gründung einer den Lebensunterhalt sichernden selbständigen Erwerbstätigkeit bis zur Höhe des dreihundertfachen Betrages der Ausgleichstaxe (§ 9 Abs. 2).

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

Unstrittig ist, dass gemäß § 3 Abs.1 Z 5 lit.e EStG 1988 Leistungen, die nach dem BEinstG gewährt werden, von der Einkommensteuer befreit sind.

"Gleiches gilt für Leistungen nach dem Behinderteneinstellungsgesetz, BGBl 721/1988. Eine echte Steuerbefreiung ohne Aufwandskürzung wird sich auch in diesem Fall nur bei jenen Leistungen ergeben, die mit keinen bestimmten Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen – zB den Prämien gemäß § 9 a Invalideneinstellungsgesetz idF BGBl 567/1985." (Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, Tz 13).

Es ist hier auch auf das VwGH Erkenntnis vom 14. September 1988, Zi. 86/13/0159, zu verweisen, welches besagt, dass die Vorschriften des § 17 erster Satz KStG und des § 20 Abs.2 EStG deckungsgleich und Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes sind, wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht.

Dieser Grundsatz ist im Zusammenhang mit dem BEinstG unter Berücksichtigung der Bestimmung des § 20 Abs.2 EStG 1988 jedenfalls dort anzuwenden, wo ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem steuerfreien Zuschuss besteht, um in einem solchen Falle eine vom Gesetzgeber nicht bezweckte doppelte Begünstigung zu vermeiden.

Es ist daher gemäß § 20 Abs.2 EStG 1988 darauf abzustellen, ob ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Aufwendungen aus der Anschaffung von Wirtschaftsgütern anlässlich des Erwerbes der Tabak Trafik und des seitens des Bundessozialamtes gewährten Zuschusses zur Existenzgründung nach den Sonderrichtlinien

zur Verbesserung der Chancengleichheit für Behinderte in Höhe von € 13.000,00 besteht oder nicht.

Bei der gegenständlichen Förderung in Form eines Zuschusses in Höhe von € 13.000,00 ist ein derartiger unmittelbarer Zusammenhang eindeutig gegeben, wurde wie aus dem angeführten Schreiben des Bundessozialamtes vom 17. Mai 2004 ersichtlich ist, besteht doch eine konkrete Widmung des Zuschusses und wurde dieser nicht etwa ganz allgemein für Kosten im Zusammenhang mit der Gründung der selbständigen Erwerbstätigkeit gewährt.

In dem vom steuerlichen Vertreter aufgezeigten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 1987, Zl. 87/14/0041, hatte der Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen, ob eine steuerfreie Beihilfe für die Einstellung eines behinderten Arbeitnehmers auf Grund des Arbeitsmarktförderungsgesetzes die Lohnaufwendungen infolge des Vorliegens eines unmittelbaren Zusammenhangs gemäß § 20 Abs.2 EStG 1972 kürze. Der Verwaltungsgerichtshof ist hiebei zum Schluss gekommen, dass Beihilfen oder Zuwendungen, die ganz allgemein zur Verlustabdeckung gewährt werden, nicht unter das Kürzungsverbot des § 20 Abs.2 EStG fallen.

Diese Aussage des Verwaltungsgerichtshofes vermag der Berufung ebenfalls nicht zum Erfolg zu verhelfen, da der verfahrensgegenständliche Zuschuss zur Existenzgründung aus den vom Unabhängigen Finanzsenat dargelegten Gründen zweifellos nicht als eine Beihilfe oder Zuwendung, die ganz allgemein zur Verlustabdeckung gewährt wird, zu qualifizieren sondern eben konkret gewidmet ist und demzufolge dem Abzugsverbot des § 20 Abs.2 EStG 1988 unterliegt.

Finalisierend wird vom Unabhängigen Finanzsenat auf § 6 Z 10 EStG 1988 verwiesen, wonach bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs.1 Z 3, § 3 Abs. 1 Z 5 lit.d und e, § 3 Abs.1 Z 6) oder Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs.1 Z 16 angeschafft oder hergestellt wurden, als Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendungen aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen (BGBI I 2002/155 ab 2002) gelten.

Die Berufung war aus den hinreichend dargelegten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 19. Februar 2009