



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch WT, vom 28. Dezember 2009 und 19. März 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 25. November 2009 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 sowie vom 17. Februar 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Berufungsvorentscheidungen vom 17.11.2010 und 4.4.2012 abgeändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, nachfolgend Bw abgekürzt, eröffnete am 1.6.2006 eine käuflich erworbene Tabaktrafik. In diesem Zusammenhang suchte er beim Bundessozialamt um Gewährung eines Zuschusses an. Im Förderungsansuchen bezifferte er die voraussichtlichen Gesamtkosten mit 69.279 €. Als Nachweis für die ihm entstandenen Kosten reichte er bei dem Amt Angebote und Rechnungen über insgesamt 70.909,16 € ein, die teils Anlage-, teils Umlaufvermögen betreffen. Das Bundessozialamt gewährte dem Bw einen Zuschuss zur Gründung einer den Lebensunterhalt sichernden selbständigen Erwerbstätigkeit in Höhe von 20.000 € gemäß [§ 6 Abs. 2 lit. g BEinstG](#). Der Entscheidung wurden die vom Bw vorgelegten Kostenvoranschläge zugrunde gelegt (Schreiben des Bundessozialamtes, Landesstelle Vorarlberg, vom 17.10.2006). Der Berechnung des Zuschusses wurden folgende, vom Bw geltend gemachte Kosten zugrunde gelegt, wobei der Zuschuss als Gesamtbetrag ohne Zuordnung auf

einzelne Zuschussstellen gewährt worden ist (Schreiben des Bundessozialamtes vom 12.11.2009):

Pauschalentgelt Monopolverwaltung	348,00
Kauf Gebäude und Einrichtung gebraucht	25.755,00
Verkehrswertschätzung	480,00
Automatentechnik	5.350,00
Tobacoland	1.634,40 9.361,06 10.156,60 8.494,05
Tabakwaren M.	1.084,19
Kassenplatz	7.000,00
Seminar	900,00
Schätzgutachten	345,86
Summe	70.909,16

Im Rahmen einer im Unternehmen des Bw durchgeführten Nachschau vertrat die Prüferin so wie nachfolgend das Finanzamt sinngemäß folgenden Standpunkt: Der gewährte Zuschuss des Bundessozialamtes sei gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit e EStG 1988](#) (zwar) steuerfrei. Allerdings seien die Aufwendungen und Ausgaben, die mit den steuerfreien Einnahmen in Zusammenhang stünden, gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) entsprechend zu kürzen. Voraussetzung für die Anwendung von § 20 Abs. 2 EStG sei ein objektiver Zusammenhang zwischen Aufwendungen und steuerfreien Einnahmen. Der geforderte Zusammenhang sei dadurch gegeben, dass bei der Antragstellung die voraussichtlichen Gründungskosten bekannt gegeben werden mussten und dass in weiterer Folge die bekannt gegebenen Kosten der Zuschussberechnung zugrunde gelegt worden seien. Die bekannt gegebenen Kosten entfielen zu 46 % auf sofort abzugsfähigen Aufwand und zu 54% auf die Anschaffung abnutzbaren Anlagevermögens. In eben diesem Verhältnis seien die geltend gemachten Betriebsausgaben um 9.200 € bzw die Anschaffungskosten (Abschreibungsbasis) um 10.800 € (was in Summe 20.000 € ergibt) zu kürzen.

Der Bw erhob Berufung. In ihr brachte er sinngemäß Folgendes vor: Da dem Zuschuss keine Aufwendungen zuordenbar seien, habe auch keine Kürzung von Aufwendungen bzw Anschaffungskosten zu erfolgen. Dies ergebe sich aus der gesetzlichen Bestimmung, auf der die Förderung basiere, und den dazu ergangenen Richtlinien. Der Zuschuss sei eine allgemeine und keine bestimmten Kosten zuordenbare Hilfe auf dem Weg in die wirtschaftliche Selbständigkeit gem. [§ 6 Abs. 2 lit. g BEinstG](#). Nach den einschlägigen Richtlinien könnten Menschen

mit Behinderung zur Abgeltung der bei der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit anfallenden und nachweisbaren Kosten Zuschüsse bis zur Höhe von 50% der Kosten, höchstens jedoch im Ausmaß der 100fachen Ausgleichstaxe gewährt werden. Förderungen zur Deckung der Kosten des laufenden Betriebes könnten nicht gewährt werden. Wenn die selbständige Tätigkeit nicht zumindest 3 Jahre bestehe, sei der Zuschuss zurückzuzahlen. Würden – so wie in seinem Fall – Kosten nachgewiesen, die erheblich über dem Limit liegen, komme es nicht auf die genaue Mittelverwendung an. Eine Zuordnung des Zuschusses zu bestimmten Kosten sei nicht möglich und unzulässig. Dies zeige auch der Umstand, dass im Förderantrag auch Aufwendungen enthalten seien (Tabakeinkäufe), die gar nicht gefördert werden dürften. Umgekehrt seien ihm aber auch diverse Gründungskosten erwachsen, die in seinem Antrag nicht enthalten seien. Der Zuschuss werde zur allgemeinen Verlust- und Kostenabdeckung der Existenzgründung gewährt. Da das Bundessozialamt keine Zuordnung des Zuschusses vorgenommen habe, sollte es ihm jedenfalls freigestellt sein, eine Zuordnung zu den Wirtschaftsgütern mit der längsten Nutzungsdauer vorzunehmen.

Das Finanzamt erließ dem Grunde nach abweisliche, der Höhe nach (teils zu Gunsten, teils zu Ungunsten des Bw) abändernde Berufungsvorentscheidungen. In ihnen hielt es seinen Standpunkt bezüglich der Nichtabzugsfähigkeit von bezuschussten Aufwendungen aufrecht, nahm es – dem Berufungsvorbringen betreffend die vorrangige Zuschuss-Zuordnung zu langfristig nutzbaren Wirtschaftsgütern folgend - gewisse Änderungen hinsichtlich der Zuordnung des Zuschusses zu den zuschussvermittelnden Aufwendungen vor. Ergänzend führte es aus: Das Berufungsbegehren, den erhaltenen Zuschuss ausschließlich den AfA-verfangenen Wirtschaftsgütern zuzuordnen, sei insofern nicht überzeugend, als der Zuschuss nicht durch solche Wirtschaftsgüter vermittelt worden sei. Nach nunmehriger Zuordnung ergebe sich ein Verteilungsschlüssel von 18.764 € (Anlagevermögen: 93,82 %) zu 1.236 € (Betriebsausgaben: 6,18 %).

Der Bw brachte gegen die abweislichen Berufungsvorentscheidungen Vorlageanträge ein. In ihnen führte er – durch Unterstreichung hervorgehoben – wörtlich aus: "Aus meiner Sicht ist der Zuschuss keinen Aufwendungen zuordenbar und deshalb hat keine Aufwandskürzung nach § 20 und auch keine Kürzung der Anschaffungskosten gemäß § 6 stattzufinden. Das Förderschreiben vom 17.10.2006 ist sehr allgemein gehalten und fördert generell alle bei der Gründung einer den Lebensunterhalt sichernden selbstständigen Tätigkeit entstehenden Kosten." Auf die genaue Verwendung der Mittel werde nach Auskunft des Bundessozialamtes kein Bedacht mehr genommen, wenn nachgewiesen ist, dass der Ausgabenbetrag jedenfalls für die Höchstförderung genügt. Eine willkürliche Zuordnung des Zuschusses zu gewissen Kosten durch die Finanz sei nicht erlaubt. Dies verdeutliche der Umstand, dass er Tabakeinkäufe in seinem Förderantrag angeführt habe und dass der Antrag nicht zurückgewiesen wor-

den sei, obwohl diese nicht gefördert werden. Es würden demnach nicht wirklich Kosten bezuschuss. Dem antragstellenden Behinderten werde vielmehr eine Existenzgründung ermöglicht. Schließlich stimme die vom Finanzamt getroffene Aussage nicht, dass genau 50% der eingereichten Belege vom Bundessozialamt gefördert worden seien. Auch sei es nachweislich nicht richtig, dass das Bundessozialamt genau 50% der eingereichten Beträge gefördert und dass die Förderung insgesamt 20.799,85 € betragen habe. Die Förderung habe vielmehr exakt 20.000 € betragen. Ein Großteil der Argumentation des Finanzamtes werde somit obsolet.

Die Berufungsbehörde wandte sich mit E-Mail vom 26.8.2013 an die steuerliche Vertretung des Bw mit folgenden Zeilen:

*"Die Auffassung des Finanzamtes, der vom Bundessozialamt dem Bw gewährte **Zuschuss** zur Gründung einer den Lebensunterhalt sichernden selbständigen Erwerbstätigkeit löse (im Förderungsmaß) die Nichtabzugsfähigkeit der bezuschussten Aufwendungen aus, ist in der Rechtsprechung des UFS gedeckt (<https://findok.bmf.gv.at/findok> UFS 26.5.2008, RV/0383-K/06; UFS 19.2.2009, RV/0193-F/06; Jakom/Baldauf EStG 2013, § 20 Tz95, Stichwort: Behinderteneinstellung).*

Der Zusammenhang zwischen steuerfreien Einnahmen und nicht abzugsfähigen Aufwendungen ergibt sich mE klar aus dem Förderungsansuchen, dem in ihm genannten Förderzweck, den ihm zugrundeliegenden Kostenvoranschlägen und der Erklärung bzw Verpflichtung, die Fördermittel widmungsgemäß zu verwenden.

Sie haben sich in eventu gegen die aliquote Kürzung der Aufwendungen durch die Betriebsprüferin gewandt. Für die Berechnungsmethode der Prüferin spricht mE, dass sie letztlich auf der Auskunft des Sozialamtes beruht. Gegen Ihre Auffassung, es wäre nur die AfA des Tabakgebäudes zu kürzen spricht, dass Kosten maximal bis zu 50 % bezuschusst werden, der Zuschuss aber der Höhe nach nahezu den gesamten Anschaffungskosten des Gebäudes entspricht.

*Ich ersuche sie daher, **innen 1 Monats Ihre diesbezügliche Kritik zu konkretisieren und präzise Berechnungen bekannt zu geben.**"*

Da der mit E-Mail versandt zweitinstanzliche Vorhalt an den steuerlichen Vertreter des Bw unbeantwortet blieb, wandte sich die Berufungsbehörde auf dem Postweg an den Bw mit dem Ersuchen, binnen 14 Tagen die von seinem Berater erhobene Kritik zu konkretisieren und präzise Berechnungen bekannt zu geben, widrigenfalls auf Basis des Aktenstandes entschieden werde.

Mit Schriftsatz vom 7.10.2013 teilte der Vertreter des Bw mit, er möchte nochmals und neuerlich wiederholen, dass der erhaltene Zuschuss nicht zugeordnet werden könne. Er beschränke sich nicht auf Förderungen von getätigten Investitionen ins Anlagevermögen, sondern sei generell für Ausgaben anlässlich der Existenzgründung gedacht. Die Vorlage von Belegen beim Bundessozialamt sei nur exemplarisch gedacht und erfolgt. Die im zweitinstanzlichen vorhaltgenannte UFS-Entscheidung sei nicht relevant. Entscheidend sei vielmehr die von ihm zitierte Entscheidung des VwGH. Demnach könne der Zuschuss keinen genauen Ausgaben

zugeordnet werden. Mit dem Zuschuss wolle das Bundessozialamt auch behinderte Personen vom Arbeitsmarkt nehmen und den Arbeitsmarkt entlasten.

Über die Berufung wurde erwogen:

In einem Fall, dem entgegen der Auffassung des Bw im gegebenen Zusammenhang ein durchaus vergleichbarer Sachverhalt zugrunde lag, hat die Berufungsbehörde ihre abweisliche Entscheidung wie folgt begründet (UFS 26.5.2008, RV/0383-K/06):

"Gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) sind Leistungen, die nach dem "Behinderteneinstellungsgesetz 1988" (im Folgenden kurz: BEinstG) gewährt werden, von der Einkommensteuer befreit.

Unstrittig ist, dass der dem Bw. gewährte Zuschuss gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) steuerfrei ist.

Die Bestimmung des [§ 20 Abs. 2 leg. cit.](#) in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung ordnet an, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen . . . in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen.

Im Erkenntnis vom 14. September 1988, 86/13/0159, hatte der Verwaltungsgerichtshof zu beurteilen, inwieweit Aufwendungen für die Entwicklung einer Kehrmaschine, für die vom Bundesministerium für Bauten und Technik ein als steuerfreie Einnahme zu qualifizierender Förderungsbeitrag " in Höhe von 50% der nachgewiesenen Gesamtkosten bzw. maximal ATS 530.000,00" gewährt wurde, unter das Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 2 EStG 1972](#) fielen. (Anm.: [§ 20 Abs. 2 EStG 1972](#) entspricht inhaltlich dem Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#)).

*Dazu führte das Höchstgericht aus, dass Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen, bis zu deren Höhe nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien. Denn aus der Systematik des EStG ergebe sich, dass fehlender Steuerpflicht auf der einen Seite das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenüber stehe. Ebenso wie Aufwendungen ertragsteuerlich unbeachtlich blieben, die mit Einnahmen im Zusammenhang stehen, welcher keiner Einkunftsart zuzuordnen sind, hätten bei der Ermittlung der Einkünfte auch Ausgaben außer Ansatz zu bleiben, die mit objektiv steuerfreien Einnahmen in einem **klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang** stehen. Das Höchstgericht bejahte das Vorliegen dieses klar abgrenzbaren objektiven Zusammenhanges im dargelegten zu beurteilenden Fall und folgte dieser Ansicht in weiteren Erkenntnissen (vgl. VwGH 10.2.1987, [86/14/0028](#)).*

Für die Verknüpfung von Ausgaben und Einnahmen habe der Gesetzgeber auf den "unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang" abgestellt. Dieser Begriff sei nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen - somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nichtsteuerpflichtige Einnahmen zu erzielen - sondern es genüge bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen (vgl. VwGH 16.12.1986, Zl. [84/14/0127](#)).

Im vorliegenden Berufungsfall handelt es sich um einen Zuschuss nach [§ 6 Abs. 2 lit. g BEinstG](#), welcher - wie aus den betreffenden aktenkundigen Schreiben des Bundessozialamtes zu ersehen ist - als "Zuschuss zur Existenzgründung " gewährt wurde. Die bezug habenden sozialrechtlichen Vorschriften, aufgrund derer der streitgegenständliche Zuschuss gewährt wurde, lauten - auszugsweise - wie folgt:

§ 6 (1) BEinstG: 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. . . .

(1a) Dienstgeber haben die geeigneten und im konkreten Fall erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um Menschen mit Behinderungen den Zugang zur Beschäftigung, die Ausübung eines Berufes, den beruflichen Aufstieg und die Teilnahme an Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen zu ermöglichen, es sei denn, diese Maßnahmen würden den Dienstgeber unverhältnismäßig belasten. Diese Belastung ist nicht unverhältnismäßig, wenn sie durch Förderungsmaßnahmen nach bundes- oder landesgesetzlichen Vorschriften ausreichend kompensiert werden kann.

(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;*
- d) zu den Kosten der begleitenden Hilfe am Arbeitsplatz (insbesondere Arbeitsassistenten);*
- 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;*

g) zur Gründung einer den Lebensunterhalt sichernden selbständigen

Erwerbstätigkeit bis zur Höhe des dreihundertfachen Betrages der Ausgleichstaxe (§ 9 Abs. 2).

(3) Der Bundesminister für Arbeit, Gesundheit und Soziales als Vertreter des Ausgleichstaxfonds hat als Grundlage für die Gewährung von Zuschüssen oder Darlehen (Abs. 2) Richtlinien, insbesondere über die Höhe und die Dauer der Zuwendungen unter Bedachtnahme auf die Leistungs- und Eingliederungsfähigkeit des begünstigten Behinderten, die besondere Eignung eines Arbeitsplatzes für die Beschäftigung begünstigter Behinderter, auf den Nutzen, der sich für den Dienstgeber aus der Durchführung der Maßnahmen ergibt, auf die finanziellen Möglichkeiten des Unternehmens und auf gleichartige Leistungen nach anderen Bundes- oder Landesgesetzen zu erlassen.

Diese Richtlinien haben im Bundesamt für Soziales und Behindertenwesen zur Einsichtnahme aufzuliegen.

Anm: Die bezug habenden Richtlinien lauten diesbezüglich:

*7.1.: Behinderten Personen können zur Abgeltung der bei einer Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit **anfallenden und nachweisbaren Kosten** Zuschüsse bis zur Höhe von 50 vH. des Aufwandes, höchstens jedoch Euro 21.810,00 gewährt werden, wenn*

- die wirtschaftliche Lage der behinderten Person durch die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit verbessert werden kann,*
- die erforderlichen persönlichen, rechtlichen und fachlichen Voraussetzungen für die Ausübung der angestrebten Tätigkeit vorliegen und*
- der Lebensunterhalt der behinderten Person und ihrer unterhaltsberechtigten Angehörigen durch die selbständige Erwerbstätigkeit voraussichtlich auf Dauer im Wesentlichen sicher gestellt wird.*

*Streitgegenständlich ist gemäß [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) - unter Bedachtnahme auf die dazu ergangene verwaltungsgerichtliche Judikatur - 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 € 21.801,25 für die Übernahme einer TabakTrafik besteht oder nicht.*

Im Falle des Zuschusses nach [§ 6 Abs. 2 BEinstG](#) ist die Existenz eines derartigen unmittelbaren Zusammenhanges offensichtlich, geht doch ein solcher bereits aus dem Auszahlungstitel "Zuschuss zur Existenzgründung" (vgl. dazu das im Akt einliegenden Schreiben des Bundessozialamtes vom 03.08.2006) in eindeutiger Weise hervor.

Der erkennende Senat vermag die sowohl in der Berufung als auch in der mündlichen Berufsungsverhandlung zum Ausdruck gebrachten Zweifel am Bestehen eines derartigen Konnexes nicht zu teilen:

Denn laut einhelliger verwaltungsgerichtlicher Judikatur genügt für die "Unmittelbarkeit" bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen (Ausgaben) und den steuerfrei gewährten Leistungen. Ein solcher ergibt sich - wie bereits dargelegt - aus dem der Auszahlung dieser Leistungen zugrunde liegenden Titel und weiters daraus, dass die für die Gewährung des Zuschusses nicht nur der Förderungszweck und ein umfassender Finanzierungsplan bekannt zu geben waren, es mussten auch die mit der Existenzgründung im Zusammenhang stehenden und angefallenen Kosten belegmäßig nachgewiesen werden. Auf diesen Zusammenhang wies auch der Vertreter der Wohlfahrtseinrichtung der Tabak-Trafikanten Österreichs im Zuge der mündlichen Verhandlung hin. Weder sind die von diesen ins Treffen geführte Art des rechtlichen Erwerbsvorganges (Kauf, Miete, . . .) und die Art der erworbenen Wirtschaftsgüter (Waren, Einrichtung, Baurechte oder Gebäude) als solche streitgegenständlich zu prüfen noch sind diese von Relevanz für die Prüfung, ob ein klar abgrenzbarer Zusammenhang gegeben ist. Ohne Zweifel steht fest, dass der Bw. die erforderlichen (Kauf-) Verträge zum Erwerb des Betriebes der Tabaktrafik abschloss und hinsichtlich dieser zivilrechtlicher und nicht nur wirtschaftlicher Eigentümer wurde.

Auch die vom Bw. zu unterfertigende Verpflichtungserklärung dokumentiert diesen klar abgrenzbaren Zusammenhang, wenn im Falle einer (auch teilweisen) widmungswidrigen Verwendung der erhaltene Zuschuss (samt Zinsen) zurück zu erstatten ist.

Aus diesen Gründen kann daher auch dem Einwand der steuerlichen Vertreterin, für die Gewährung des in Rede stehenden Zuschusses seien allgemein die persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie das förderungsfähige Vorhaben und der Nachweis über die Umsetzung desselben zu belegen gewesen, was am allgemeinen Zweck der Zuschussgewährung nicht ändere, nicht näher getreten werden:

Zudem wurde der Zuschuss erst nach Vornahme der Anschaffungen und deren Nachweis gewährt und ausgezahlt (vgl. Aussage des Bw., wonach der Vertreter des Bundessozialamtes die Trafik besichtigt habe und danach die Kontonummer für die Überweisung des Zuschusses erfragte). Dass die Abwicklung aller für den Betriebserwerb notwendigen Finanzierungs- Miet- und Kaufverträge einen gewissen Zeitrahmen erforderte, liegt auf der Hand. Daher kann dem Vorbringen des Bw. ein unmittelbarer Zusammenhang liege deswegen nicht vor, weil er den Zuschuss erst im März 2002 (per 07.03.2002) erhalten, während er seine Erstinvestitionen bereits im Oktober 2001 (Anm: laut Aktenlage bereits im August 2001) getätigt habe [nicht gefolgt werden].

Auch die Festlegung in den Richtlinien für das Bundessozialamt, wonach ein Zuschuss für alle mit einer Existenzgründung in Zusammenhang stehenden nachgewiesenen Kosten (laufende Kosten und Aufwendungen haben bei Gewährung dieses Zuschusses keine Berücksichtigung

zu finden) perzentuell bis zu einem festgelegten Höchstbetrag zu gewähren ist, rundet das Bild ab.

Gerade im von der steuerlichen Vertreterin herangezogenen Erkenntnis vom 30.6.1987, 87/14/0041, hatte der VwGH zu beurteilen, ob eine (steuerfreie) Beihilfe für die Einstellung eines behinderten Arbeitnehmers aufgrund [des Arbeitsmarktförderungsgesetzes](#) die Lohnaufwendungen infolge des Vorliegens eines unmittelbaren Zusammenhanges gemäß § 20 Abs. 2 EStG (1972) kürze. Das Höchstgericht erkannte - unter Verweis auf das o.a. Erkenntnis vom 16.12.1986, 84/14/0127 -, dass dieser Begriff nicht nur im Sinne einer finalen Verknüpfung zu verstehen sei - somit solcher Art, dass die Ausgaben getätigt werden, um dadurch nichtsteuerpflichtige Einnahmen zu erzielen - sondern dass bereits ein klar abgrenzbarer, objektiver Zusammenhang zwischen beiden Größen genüge und bejahte die Kürzung der Lohnaufwendungen um die erhaltenen Beihilfen. In diesem Erkenntnis, und darauf nahm die steuerliche Vertreterin Bezug, brachte der VwGH auch zum Ausdruck, dass Beihilfen oder Zuwendungen, die ganz allgemein zur Verlustabdeckung gewährt werden, nicht unter das Kürzungsverbot des § 20 Abs. 2 EStG fallen. Der hier zu beurteilende Zuschuss zur Existenzgründung ist aber - aus den bereits oben dargelegten Gründen - nicht als eine solche allgemeine Zuwendung, insbesondere zur Verlustabdeckung, zu qualifizieren.

Inwieweit Prämien für die Einstellung behinderter Arbeitnehmer zu einer Kürzung des Lohnaufwandes gemäß § 20 Abs. 2 EStG führen, war nicht zu beurteilen.

Auch wenn die von der steuerlichen Vertreterin ins Treffen geführten - für den Unabhängigen Finanzsenat nicht bindenden - Einkommensteuerrichtlinien, in manchen Fällen für Abgabepflichtige günstigere Anwendungsvoraussetzungen beinhalten, ist streitgegenständlich für den Bw. nichts zu gewinnen, da der erkennende Senat über den **vorliegenden** Sachverhalt im Sinn des von ihm anzuwendenden [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) zu entscheiden hat.

Dem Vorbringen des Bw., aus seiner Sicht sei es ungerechtfertigt, dass eine "gesunde" Person Anschaffungskosten im Wege der AFA abschreiben könne, während in seinem Fall ein Zuschuss, den er eben aufgrund seiner Behinderung "zur Verbesserung der Chancengleichheit" erhalte, zur Kürzung der Anschaffungskosten führe, ist zu entgegnen, dass der erhaltene Zuschuss steuerfrei iSd [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG 1988](#) behandelt wurde und infolge der Bejahung des in Anwendung des [§ 20 Abs. 2 EStG 1988](#) erforderlichen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges eine Kürzung der Anschaffungskosten zu erfolgen hat, um eine - vom Gesetzgeber auch nicht intendierte - doppelte Begünstigung hintan zu halten. Diesbezüglich wird auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insbesondere im Erkenntnis vom 14. September 1988, 86/13/0159 verwiesen.

Gemäß [§ 6 Z 10 EStG 1988](#) sind bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (Verweis auf § 3 Abs. 1 Z 5 lit. e EStG) angeschafft oder hergestellt wurden, die Anschaffungskosten zu kürzen (und somit die im Wege der AFA geltend gemachten Betriebsausgaben)."

Der Referent schließt sich der in der wörtlich wiedergegebenen UFS-Berufungsentscheidung vom 26.5.2008 zum Ausdruck gebrachten Rechtsauffassung uneingeschränkt an und ergänzt diese bezogen auf den gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt wie folgt:

Die aktenkundigen Richtlinien des BMSK führen in Übereinstimmung mit einem Schreiben des Bundessozialamtes vom 12.11.2009 (BP-Arbeitsbogen) unter dem Titel "Hilfen zur wirtschaftlichen Selbstständigkeit (§ 6 Abs. 2 lit g BEinstG)" aus: "*Menschen mit Behinderung können zur Abgeltung der bei Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit anfallenden und nachweisbaren Kosten Zuschüsse bis zur Höhe von 50 vH der Kosten, höchstens jedoch im Aus-*

maß der 100fachen Ausgleichstaxe gewährt werden, wenn" bestimmte Voraussetzungen zu-
treffen.

Nach Überzeugung der Berufungsbehörde bestehen schon im Hinblick auf die vielsagende Bezeichnung der Förderung als **Zuschuss**, aber auch angesichts des klaren Gesetzes- und Richtlinienwortlautes und der darin Deckung findenden Zusage des Bundessozialamtes vom 17.10.2006, der ihrerseits die vom Bw vorgelegten Kostenvoranschläge zugrunde gelegt worden sind, weiters wegen des **Förderzweckes**, der im Förderungsansuchen festgehaltenen ist, und der vom Bw abgegebenen **Verpflichtungserklärung**, den Zuschuss widmungsgemäß zu verwenden, keine Zweifel daran, dass durch die Förderung die Tragung inhaltlich bestimmter Kosten bezuschusst worden ist. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die bezuschussten Kosten im Einzelnen nicht exakt definiert sind und dass – worin dem Bw zuzustimmen ist – vom Bundessozialamt keine Zuordnung bestimmter Teilbeträge zu bestimmten (aufwendungs- bzw wirtschaftsgutbezogenen) Kosten vorgenommen worden ist. Der Grund hierfür liegt einerseits in der unbürokratischen Abwicklung der Förderung durch das Bundessozialamt und andererseits darin, dass die veranschlagten, dann tatsächlich angefallenen und schließlich nachgewiesenen Kosten den Förderrahmen sprengten. Dies kann aber nicht dazu führen, dass dadurch der zweifelsfrei dem Grunde und der Gesamthöhe der Förderung nach bestehende objektive wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Zuschuss und bezuschussten Kosten beseitigt würde. Es widerspräche dem Wortlaut von § 20 Abs. 2 EStG und einem ehernen Grundsatz des Ertragsteuerrechtes (Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 148), einen Aufwand, der letztlich nicht getragen wird, zum Abzug zuzulassen.

Aus der dargelegten Sachlage (unbürokratische Bezuschussung der den finanziellen Förderrahmen sprengenden Gründung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit) ergibt sich eingeräumtermaßen das Problem, welche Kosten in welchem Ausmaß zuschussbedingt gemäß § 20 Abs. 2 EStG zu kürzen sind. Für Lehre (Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 151/1) und Rechtsprechung (UFS 19.5.2003, RV/3910-W/02) stellt dies jedoch ein Problem dar, das durch Aliquotierung gelöst werden kann und zu lösen ist. Dies ergibt sich auch aus dem Wortlaut des Abzugsverbotes (arg.: soweit).

Das Finanzamt hat den angefochtenen (Erst)Bescheiden die Zuschusszuordnung auf Basis der vom Bw bekannt gegebenen Kosten vorgenommen. Die vom Bw bekannt gegebenen Kosten entfielen zu 46 % auf sofort abzugsfähigen Aufwand und zu 54% auf die Anschaffung abnutzbarer Wirtschaftsgüter. Dementsprechend kürzte das Finanzamt zunächst die sofort abzugsfähigen Aufwendungen um 46% und die Anschaffungskosten von Anlagevermögen um 54 % des Förderbetrages. Bei der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen ist das Fi-

finanzamt dem Vorbringen des Bw gefolgt und hat 18.764 € des Zuschusses dem Anlagevermögen und 1.236 € den Betriebsausgaben zugeordnet.

Mit Vorhalt vom 26.8.2013 hat die Berufungsbehörde den Bw aufgefordert, sein Eventualbegehren betreffend die betragsmäßige Zuordnung des Zuschusses zu einzelnen Aufwendungen zu präzisieren und zu konkretisieren. Dieser Aufforderung ist der Bw nicht nachgekommen. Er hat insbesondere keine konkreten Einwendungen gegen die Zuordnungen erhoben, die vom Finanzamt, der zuordnungsbezüglichen Argumentation des Bw offensichtlich folgend, insgesamt zugunsten des Bw in den abändernden Berufungsvorentscheidungen vorgenommen hat. Diese Zuordnungen wurden daher von der Berufungsbehörde bestätigt, zumal dadurch auf den erkennbar geförderten Zweck der nachhaltigen Existenzgründung eher Bedacht genommen wird.

Der Bw hat im Schriftsatz vom 7.10.2013 auf die höchstgerichtliche Judikatur verwiesen und sich dabei offensichtlich auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.6.1987, [87/14/0041](#), bezogen, in dem das Höchstgericht zu folgendem Rechtssatz gelangte: *"Die Aufwendungen des Dienstgebers für Löhne seines behinderten Dienstnehmers, für den ihm der Zuschuss gemäß § 36 Abs 4 lit a Arbeitsmarktförderungsgesetz gewährt wurde, stehen im Ausmaß der Beihilfe in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem § 20 Abs 3 EStG mit dieser."* Aus dem wiedergegebenen Rechtssatz wird deutlich, dass aus diesem Judikat nichts für den Bw zu gewinnen ist. Dies ergibt sich im Übrigen schon aus der eingehend zitierten, auch in diesem Punkt ausführlich begründeten UFS-Entscheidung vom 26.5.2008, RV/0383-K/06. Andererseits aber vermag sich die gegenständliche Entscheidung (wie schon zuvor dargetan) auf feste Rechtsprechung der Berufungsbehörde zu stützen (UFS 26.5.2008, RV/0383-K/06; UFS 19.2.2009, RV/0193-F/06; Jakom/Baldauf EStG 2013, § 20 Tz95, Stichwort: Behinderteneinstellung).

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 14. Oktober 2013