



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Luggauer und die weiteren Mitglieder Dr. Helga Woschank, Berndt Querfeld und Gerhard Raub im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik über die Berufung des Bw., vertreten durch STB, vom 6. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 4. April 2006 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 nach der am 24. April 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstrasse 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt ab Oktober 2001 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Betrieb einer Tabak-Trafik.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001, 2002 und 2003 vom 14.11.2002, 10.02.2004 und 02.02.2005 ergingen erklärungsgemäß.

Mit Schriftsatz vom 16.02.2006 „regte“ der Bw. eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO an. Er habe vom Bundessozialamt einen gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 steuerfreien Zuschuss in Höhe von 21.801,85 € erhalten. Ausgaben in Zusammenhang mit diesem Zuschuss unterlägen nach Auskunft der Wohlfahrtseinrichtung der Tabaktrafikanten Österreichs nicht dem Abzugsverbot

des § 20 Abs. 2 EStG 1988. Der steuerfreie Zuschuss sei irrtümlich als Betriebseinnahme erfasst worden. Nach Ausscheiden dieses Zuschusses und nach Berücksichtigung einer ebenso noch zu erfassenden Zinsgutschrift errechne sich für das Jahr 2002 ein Gewinn im Ausmaß von € 35.668,71.

Im mitübermittelten Schreiben der Wohlfahrtseinrichtung der Tabak Trafikanten Österreichs an den Bw. vom 03.02.2006 wird ausgeführt, dass *Zuschüsse zur Existenzgründung gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit* seien.

Beigelegt war ein Schreiben des Bundessozialamtes Wien Niederösterreich Burgenland vom 18.12.2001, laut welchem dem Bw. nach § 6 Abs. 2 lit. g BEinstG iVm den Sonderrichtlinien der von der Bundesregierung gestarteten Offensive zur Verbesserung der Chancengleichheit für Behinderte eine Förderung in Höhe von ATS 300.000,00 (€ 21.801,85) für die Übernahme einer Tabak-Trafik gewährt wurde und in welchem festgehalten wurde, dass die Originalrechnung bis zur Anweisung der Förderung beim Bundessozialamt verbleibe.

Die Anweisung des Zuschusses erfolgte per 07.03.2002 auf das Konto des Bw. .

Nach Vornahme weiterer Erhebungen, wofür dieser Zuschuss gewährt worden sei und Detaillierung der Anschaffungskosten, erließ das Finanzamt am 04.04.2006 Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001, 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie neue Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003.

Im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 04.04.2006 wird auf eine gesondert zugehende Bescheidbegründung verwiesen, in den Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003 vom 04.04.2006 wurde ausgeführt: *hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen.*

In der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 03.05.2006 (zugestellt am 04.05.2006) wurde dargelegt: *„Bei Wirtschaftsgütern, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln (§ 3 Abs. 1 Z 3) angeschafft wurden, gelten als Anschaffungskosten nur die vom Empfänger der Zuwendung aus anderen Mitteln geleisteten Aufwendungen (§ 6 Z 10 EStG ).*

*Da der vom Bundessozialamt erhaltene Zuschuss unter § 3 Abs. 1 Z 3 a EStG zu subsumieren ist, und der Zuschuss für den Kauf des Kundenstocks und die Einrichtung - nicht für das Warenlager – gewährt wurde, sind aufgrund der oben angeführten Gesetzesbestimmung die Anschaffungskosten um die erhaltenen Zuschüsse zu kürzen und vom verminderten Betrag die AFA zu berechnen ( siehe Beilage).*

In der genannten Beilage sind nachfolgende Berechnungen dargestellt:

<b>Bezeichnung</b>	<b>urspr. AK ATS</b>	<b>Anteil</b>	<b>Zuschuss</b>	<b>neue AK ATS</b>
--------------------	----------------------	---------------	-----------------	--------------------

<i>Firmenwert</i>	950.000,00	89,43	<b>19.497,09</b>	681.714,21
<i>Inneneinrichtung</i>	50.000,00	4,71	<b>1.026,16</b>	35.879,70
<i>Registrierkasse</i>	41.900,00	3,94	<b>859,92</b>	30.067,18
<i>PC Avantgarde</i>	12.492,00	1,18	<b>256,38</b>	8.964,18
<i>Bildschirm</i>	7.908,00	0,74	<b>162,30</b>	5.674,73
<i>Summe</i>	1.062.300,00	100	<b>21.801,85</b>	762.300,00
<b>Bezeichnung</b>	<b>halbj.AfA 2001 in ATS</b>	<b>AfA 2002 in Euro</b>	<b>AfA 2003 in Euro</b>	<b>AfA 2004 in Euro</b>
<i>Firmenwert</i>	22.735,17	3.304,67	3.304,46	3.304,46
<i>Inneneinrichtung</i>	3.587,97	521,50	521,50	521,50
<i>Registrierkasse</i>	3.006,72	437,01	437,01	437,01
<i>PC Avantgarde</i>	896,42	130,29	130,29	130,29
<i>Bildschirm</i>	709,34	103,10	103,10	103,10
<i>AfA Zigarettenautomat</i>			240,00	480,00
<i>AfA PKW</i>				2.520,00
<i>Summe</i>	30.935,62	4.496,36	4.736,36	7.496,36
<b>Gewinn lt. HB</b>	<b>- 177.342,59</b>	<b>57.010,04</b>	<b>45.053,91</b>	<b>30.345,57</b>
<i>urspr. AfA</i>	43.095,00	6.265,00	6.505,00	9.265,00
<i>berichtigte AfA</i>	- 30.935,62	- 4.496,36	- 4.736,36	- 7496,36
<i>Zuschuss</i>		- 21.801,85		
<i>zu hoher Zinsaufw.</i>		460,52		
<i>Gewinn lt. § 303</i>	<b>- 165.183,21</b>	<b>37.437,35</b>	<b>46.822,55</b>	<b>32.114,21</b>

In der Berufung vom 06.06.2006 brachte der Bw. (auszugsweise) vor:

. . . . Zur Steuerbefreiung des mir zugesprochenen Zuschusses zur Existenzgründung führe ich aus:

*Ich bin Asthmatiker und auf Grund des Verlustes der linken Niere zu 80% erwerbsunfähig. Der erhaltene Zuschuss wurde mir nur auf **Grund meiner Behinderung** gewährt. Daher stehen auch keine Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit der Zuschussgewährung. Der gewährte Zuschuss ist mir im März 2002 zugeflossen und meine Erstinvestitionen tätige ich aber bereits im Oktober 2001. Daher kann es meines Erachtens auch keinen unmittelbaren Zusammenhang geben und das Abzugsverbot gem. „ 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht greifen und daher nicht zu einer Ausgabenkürzung bzw. Kürzung der Anschaffungskosten führen.*

*In den EStRL 2000 in der Fassung bis zur Veranlagung 2004 vertritt das BMF unter RZ 4855 die Meinung, dass die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 Abs. 2 EStG 1988 dort liegt, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Einnahmen und Ausgaben feststellbar ist. Ein*

*bloß allgemeiner Zusammenhang genügt daher nicht, etwa bei der Gewährung von Beihilfen, die allgemein „zur Verlustabdeckung“ gewährt werden (VwGH 30.6.1987, 87/14/0041). Steuerfreie Zuwendungen zur Beseitigung von Katastrophenschäden führen nur dann zur Anwendung des § 20 Abs. 2 EStG 1988, wenn diese Zuwendung selbst zweckgewidmet ist.*

*Doralt schreibt im Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Seite 60, § 20, TZ 158: Erhält ein Not leidender Betrieb eine steuerfrei Subvention z.B. nach § 3 Abs. 1 Z 3 allgemein zur Verlustabdeckung, dann sind die Aufwendungen dennoch abzugsfähig, der Subvention stehen diesfalls keine konkreten Aufwendungen gegenüber. . . .*

Mit Schreiben vom 08.06.2006 ersuchte das Finanzamt das Bundessozialamt im Hinblick auf die Gewährung eines Zuschusses zur Existenzgründung unter Hinweis auf die Originalrechnung um Beantwortung nachfolgend dargestellter Fragen:

- *um welche Rechnung handelte es sich,*
- *müssen für alle Investitionen Rechnungen vorgelegt werden,*
- *welche Investitionen werden von der Förderung erfasst? nur der Kaufpreis der Trafik einschließlich des Wertes des Kundenstocks, nachträglich getätigte Investitionen (Anlagevermögen) oder auch die Übernahme des Warenlagers?*
- *ist die Höhe der Förderung abhängig vom Kaufpreis bzw. der getätigten Investitionen oder handelt es sich um einen Pauschalbetrag?*
- *bitte geben Sie die gesetzliche Bestimmung bekannt, die sich auf die Gewährung der Förderung bezieht.*

Das Bundessozialamt beantwortete diese wie folgt:

- *Rechnung über Firmenwert und Inventar,*
- *wenn diese bei der Berechnung der Förderung berücksichtigt werden sollen ,ja*
- *alle im Zuge einer Existenzgründung anfallenden Kosten mit Ausnahme der Warenablöse werden bei der Berechnung des Zuschusses berücksichtigt,*
- *Menschen mit Behinderung können zur Abgeltung der bei der Gründung einer selbständigen Erwerbstätigkeit anfallenden nachweisbaren Kosten Zuschüsse bis zur Höhe von 50 iHv der Kosten, höchstens jedoch im Ausmaß von damals ATS 300.000,00 (€ 21.801,85) gewährt werden,*
- *§ 6 Abs. 2 lit. g BEinstg.*

Auf nochmalige Nachfrage teilte das Bundessozialamt mit, dass der Bw. einen Kaufvertrag vom 10.08.2001 vorgelegt habe, laut welchem vom vereinbarten Kaufpreis von ATS 1.000.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer ein Teilbetrag von ATS 950.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer auf den Firmenwert und ein Teilbetrag von ATS 50.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer auf das Inventar entfiel.

Aufgrund dieses Kaufvertrages wäre die Gewährung des Zuschusses erfolgt. Die ebenfalls beigelegte Rechnung in Höhe von ATS 375.000,00 inkl. Umsatzsteuer für die Übernahme des Warenlagers habe bei Beurteilung der Förderungshöhe keine Berücksichtigung gefunden.

Wie dem **Akt des Bundessozialaktes** zu entnehmen ist, hatte der Bw. im mit 16.11.2001 gefertigten Förderungsansuchen um Gewährung eines Zuschusses zur Existenzgründung u.a. die Art der beabsichtigten selbständigen Erwerbstätigkeit (*Trafikant*), den Förderungszweck (*Finanzierung der Ablösezahlung des Trafikstandortes*), Einkommens- und Vermögensverhältnisse, die voraussichtlichen Gesamtkosten des Vorhabens und dessen

Finanzierung bekannt zu geben sowie einen Nachweis für die Vornahme dieser Aufwendungen durch Vorlage von Rechnungen, Kostenvoranschlägen etc. . . sowie von Finanzierungszusagen beizuschließen.

Folgende Unterlagen hatte der Bw. vorgelegt:

- den Bestellungsvertrag der Monopolverwaltung vom 06.09.2001 hinsichtlich des Betriebes eines Tabakfachgeschäftes am Standort Adresse,
- den Kaufvertrag vom 10.08.2001 sowie die Rechnung über Firmenwert und Inventar (samt Überweisungsbelegen hinsichtlich der Bezahlung der Kaufpreise),
- die Rechnung hinsichtlich des Erwerbes des Warenlagers (samt Überweisungsbelegen),
- den Mietvertrag betreffend das Geschäftslokal am Betriebsstandort vom 31.10.2001,
- die Kredit- und Darlehensverträge hinsichtlich der Finanzierung sowie
- einen Nachweis über den Geschäftsgang der letzten drei Jahre (Bilanzen inkl. Gewinn/Verlustrechnung des Vorgängers)
- einen Nachweis über die Anmeldung von Dienstnehmern zur Sozialversicherung.

In der am selben Tag gefertigten Verpflichtungserklärung an das Bundessozialamt verpflichtete sich der Bw. u.a.

- die Überprüfung der widmungsgemäßen Verwendung der Förderungsmittel durch Einsicht in die Bücher und Belege sowie durch Besichtigung an Ort und Stelle zu gestatten und die erforderlichen Auskünfte zu erteilen, sowie über die Durchführung des Vorhabens unter Vorlage eines zahlenmäßigen Nachweises innerhalb zu vereinbarender Fristen zu berichten,
- die mit der gewährten Förderung zusammenhängenden Unterlagen, Bücher und Belege nach Auszahlung der Förderung 10 Jahre lang aufzubewahren,
- keine Rücklagen aus den Förderungsmitteln zu bilden, . . .

Er hatte zu Kenntnis zu nehmen, dass in bestimmten Fällen (z. B. im Falle unwahrer Angaben, Nichtdurchführung oder nicht zeitgerechte Durchführung des geförderten Vorhabens, widmungswidrige oder teilweise widmungswidrige Verwendung der Förderungsmittel, der Vereitelung der Überprüfung der widmungsgemäßen Verwendung oder Einstellung der selbständigen Erwerbstätigkeit innerhalb von fünf Jahren nach Auszahlung der Förderung, . . . ) der Zuschuss rückzuerstatten sei.

Punkt 1.4. dieser Verpflichtungserklärung beinhaltet zudem Vorschriften über die detaillierte Verzinsung des Rückforderungsbetrages bzw. über den Abstattungsbetrag im Bezug auf erworbene bewegliche Investitionsgüter, welche ausschließlich oder überwiegend aus nicht rückzahlbaren Zuwendungen angeschafft werden sollten.

In der am 24. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt

**Der Bw. brachte vor**, 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.

Die von ihm unterfertigte Verpflichtungserklärung und deren Inhalt seien ihm bekannt gewesen.

Ein Vertreter des Bundessozialamtes habe sich die Trafik angeschaut, alles für in Ordnung befunden und sich einige Zeit später wegen Bekanntgabe einer Kontonummer für die Überweisung des Zuschusses gemeldet. Selbstverständlich habe der Bw. sein Geschäftskonto angegeben, obwohl er seiner Meinung nach auch sein Privatkonto hätte angeben können.

**Der Vertreter der Wohlfahrtseinrichtung der Trafikanten Österreichs** führte aus, Voraussetzung für die Gewährung des Zuschusses sei der Erwerb der Trafik und die Bezahlung der Kaufpreise gewesen. Aus der Formulierung „für die Übernahme einer Trafik“ stelle sich jedoch die Frage, was eine Übernahme sei, ob es um einen Kauf, eine Miete handeln müsse, und auch was übernommen werde, Waren, Einrichtung, Baurechte oder Gebäude. Aus der Gewährung des Zuschusses unter diesen Voraussetzungen ergäbe sich seiner Meinung nach nicht die erforderliche direkte Zweckbindung.

**Die steuerliche Vertreterin** verwies darauf, dass im Antrag auf Gewährung des Zuschusses überhaupt sämtliche Familien – und Vermögensverhältnisse bekannt zu geben gewesen wären. Naturgemäß sei anhand von bezahlten Rechnungen nachzuweisen, dass eine Trafik eröffnet wurde, was am allgemeinen Zweck des Zuschusses nichts ändere.

Zudem verwies sie auf die Einkommensteuerrichtlinien zu § 20, RZ 4856, wonach hinsichtlich von Prämien, die ein Arbeitgeber als Prämie für die Ausbildung behinderter Arbeitnehmer bekomme, aufgrund des allgemeinen Förderungszweckes kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne des § 20 Abs. 2 bestehe, sodass eine Aufwandskürzung der für die Ausbildung erwachsenen Aufwendungen nicht zu erfolgen habe. Hätte der Bw. die Firma als GmbH geführt und sich anstellen lassen, wären diese Prämien nach dem Behinderteneinstellungsgesetz steuerfrei gewesen ausgenommen jene Prämien, die mit der Ausgleichstaxe zu verrechnen seien. Es sei die Plum-Prämie steuerfrei gestellt worden, sowie die Zuschüsse zu einer integrativen Berufsausbildung nach dem Berufsausbildungsgesetz, Beihilfen nach dem Solidaritätsprämienmodell, Kombilohnsystem, Eingliederungsbeihilfen, Zuschüsse für Förderung von Ersatzkräften während Elternteilzeit, Karenz und Altersteilzeit, welche zu keiner Aufwandskürzung nach § 20 führten.

Im Erkenntnis vom 30.6.1987, 87/14/0041 habe der VwGH erkannt, dass die Grenze der Anwendbarkeit des § 20 (2) dort liege, wo kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen

Einnahmen und Ausgaben feststellbar sei. Die Gewährung dieses Zuschusses für allgemeine Chancengleichheit zur Abdeckung eines Teiles der Anschaffungskosten sei gleich zu stellen mit Zuschüssen/Prämien für die Einstellung von behinderten Arbeitnehmern.

**Der Finanzamtsvertreter** wiederholte unter Verweis auf die Aktenlage, dass ohne Nachweis von Anschaffungskosten der Zuschuss nicht gewährt worden wäre, sodass der geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang ohne Zweifel zu bejahen sei.

Eingehend auf das Vorbringen der steuerlichen Vertreterin führte er aus, dass in den Richtlinien manche Zweifelsfragen schon aus Gründen der Verwaltungsökonomie oder auch aus anderen Gründen, oftmals für den Abgabepflichtigen, ausgelegt würden. Hielte man sich an die Buchstaben des Gesetzes, insbesondere sei der UFS in keiner Weise an die Richtlinien gebunden, würden einige in den Richtlinien aufgezählte Sachverhalte betreffend steuerfreie Subventionen, die laut Richtlinien zu keiner Aufwandskürzung führen, sehr wohl entsprechend den Bestimmungen des § 20 Abs. 2 EStG Aufwandskürzungen zur Folge haben.

Der in den Richtlinien angesprochene zugrunde liegende allgemeine Wirkungszweck, wie er seitens des Bw. eingewendet wurde, sei eher bei der Schaffung von zusätzlichen Arbeitsplätzen und im nichtselbständigen Bereich angedacht. Würde man im konkreten Fall zum Entschluss kommen, dass hier eine Kürzung der Anschaffungskosten nicht vorzunehmen ist, wäre der gesetzlichen Bestimmung des § 6 Z 10 EStG der Boden entzogen.

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

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 nicht steuerpflichtige 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 Berufungsverhandlung 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.

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

Gerade im von der 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 nicht steuerpflichtige 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 der steuerlichen 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).

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 26. Mai 2008