

TE Vwgh Erkenntnis 2013/6/26 2009/13/0060

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.06.2013

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs4 Z4 idF 2003/I/133;

EStG 1988 Forschungsfreibeträge 2002;

VwGG §42 Abs2 Z1;

1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010

26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VwGG § 42 heute
2. VwGG § 42 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
3. VwGG § 42 gültig von 01.07.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
4. VwGG § 42 gültig von 01.07.2008 bis 30.06.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
5. VwGG § 42 gültig von 01.01.1991 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 330/1990
6. VwGG § 42 gültig von 05.01.1985 bis 31.12.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Dr. T in G, vertreten durch Mag. Dr. Klaus Schimik, Rechtsanwalt in 1180 Wien, Anastasius Grün-Gasse 23/5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 16. Februar 2009, Zl. RV/2544-W/06, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, der ein technisches Büro für Biologie und Ökologie betreibt, machte in der Steuererklärung 2004 einen Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 idF des Wachstums- und Standortgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 133/2003, in Höhe von 84.454,27 EUR geltend, der - wie aus einer Beilage zur Steuererklärung ersichtlich war - im Wesentlichen auf Kosten für Datenerfassung zurückzuführen war. Zur Begründung führte der

Beschwerdeführer in besagter Beilage aus, dass er sich nahezu ausschließlich mit Forschung und experimenteller Entwicklung (96,31% seiner Umsätze stammten aus diesem Bereich) beschäftige. Alle Forschungsprojekte würden von ihm konzipiert und die aus Datenerhebungen gewonnenen Erkenntnisse mit wissenschaftlichen Methoden verarbeitet. Die Kosten für die Datenerfassung stellten unmittelbare Ausgaben für Forschung dar. "Die durch die Projekte gewonnenen neuen wissenschaftlichen Erkenntnisse werden (vom Beschwerdeführer) in wissenschaftlichen Schriftenreihen publiziert bzw. hält er darüber bei wissenschaftlichen Tagungen Vorträge." Der Beschwerdeführer, der ein technisches Büro für Biologie und Ökologie betreibt, machte in der Steuererklärung 2004 einen Forschungsfreibetrag gemäß Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4, EStG 1988 in der Fassung des Wachstums- und Standortgesetzes 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 133 aus 2003,, in Höhe von 84.454,27 EUR geltend, der - wie aus einer Beilage zur Steuererklärung ersichtlich war - im Wesentlichen auf Kosten für Datenerfassung zurückzuführen war. Zur Begründung führte der Beschwerdeführer in besagter Beilage aus, dass er sich nahezu ausschließlich mit Forschung und experimenteller Entwicklung (96,31% seiner Umsätze stammten aus diesem Bereich) beschäftige. Alle Forschungsprojekte würden von ihm konzipiert und die aus Datenerhebungen gewonnenen Erkenntnisse mit wissenschaftlichen Methoden verarbeitet. Die Kosten für die Datenerfassung stellten unmittelbare Ausgaben für Forschung dar. "Die durch die Projekte gewonnenen neuen wissenschaftlichen Erkenntnisse werden (vom Beschwerdeführer) in wissenschaftlichen Schriftenreihen publiziert bzw. hält er darüber bei wissenschaftlichen Tagungen Vorträge."

Das Finanzamt führte beim Beschwerdeführer eine Nachschau gemäß § 144 BAO durch und erließ im Anschluss daran einen Einkommensteuerbescheid 2004, in dem es den Forschungsfreibetrag mit der Begründung nicht berücksichtigte, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers schwerpunktmäßig im Bereich der Datensammlung und Dokumentation liege. Das Finanzamt führte beim Beschwerdeführer eine Nachschau gemäß Paragraph 144, BAO durch und erließ im Anschluss daran einen Einkommensteuerbescheid 2004, in dem es den Forschungsfreibetrag mit der Begründung nicht berücksichtigte, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers schwerpunktmäßig im Bereich der Datensammlung und Dokumentation liege.

Der Beschwerdeführer berief gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und führte aus, er habe bis 1997 bescheidene Umsätze mit Datenerhebungen für andere Ökologiebüros erzielt. Im Jahr 1998 habe er ein Handbuch herausgegeben, das sich zum methodischen Standardwerk für eine ökologische Forschungsrichtung (Monitoring von Vegetation) entwickelt habe und es bis heute geblieben sei. Dies habe zur Beauftragung des Beschwerdeführers mit zahlreichen wissenschaftlichen Projekten geführt. Aufgrund der anhaltenden Nachfrage habe er sich auf Dienstleistungen im angewandten Forschungsbereich spezialisiert und sei wegen der schlanken Unternehmensstruktur und der Orientierung als Dienstleister in der Lage, nachgefragte Forschungsprojekte wesentlich schneller durchzuführen als Universitäten. Forschungsthemen seien:

- -Strichaufzählung
"Ökologische Risikoforschung und Monitoring von gentechnisch veränderten Organismen"
- -Strichaufzählung
Störökologie (Erforschung der Störwirkung von Windkraftanlagen und Verkehrslärm auf Vögel;
Kollisionsproblematik von Vögel und Fledermäusen an Windrädern und Hochspannungsleitungen)
- -Strichaufzählung
Erarbeitung von Monitoring- und Bewertungsmethoden zur nationalen Umsetzung div. EU-Richtlinien (Fauna
Flora Habitat-, Vogelschutz-, Gentechnik- und Wasserrahmenrichtlinie)
- -Strichaufzählung
Naturschutzforschung (Erstellung von Roten Listen Biototypen Österreichs)"

Zum Thema "Ökologische Risikoforschung und Monitoring von gentechnisch veränderten Organismen (GVO)" hätten die zuständigen Behörden eine Reihe von Aufträgen an den Beschwerdeführer vergeben, der die Projekte publiziert habe. Dass es sich um Forschung handle, sei schon anhand der Publikationen zu ersehen. Im Jahr 2004 seien Forschungsausgaben für das Projekt "Biodiversitäts-Hotspots der Agrarlandschaft als Eckpfeiler für Risikoabschätzung und Monitoring von GVO" geltend gemacht worden. Es handle sich um die Entwicklung und Berechnung von Biodiversitäts- und Risikoindizes als Risikoparameter für die gesamte Agrarlandschaft Österreichs anhand von Ackerpflanzen und Tagfaltern. Zusätzlich sei mittels der systematisch gesammelten Daten eine "GIS-gestützte Datenbank" entwickelt worden, die es den zuständigen Behörden erlaube, innerhalb kurzer Frist eine automatisierte

Risikoabschätzung im Bewilligungsverfahren von "GVO" durchzuführen.

Das Thema "Störökologie" sei in Bezug auf das Ökostromgesetz relevant. Das Ziel, den Anteil der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien anzuheben, stoße vor allem aus Naturschutzgründen auf Schwierigkeiten. Der Beschwerdeführer erforsche seit 2003 die Störwirkung und Kollisionsproblematik von Windenergieanlagen auf Vögel und Fledermäuse und habe dazu eine - in der Berufung angeführte - Studie publiziert. Die Studie habe gezeigt, "dass andere europäische Studien den Kleinvogelschlag und die Fledermauskollision dramatisch unterschätzen und falsch hochrechnen". Die Studienergebnisse würden in Genehmigungsverfahren für Windparks, als regionstypische Referenzwerte zur Vorausberechnung von Kollisionsraten an geplanten Standorten und für länderübergreifende Studien verwendet. In hunderten "Freilandtagen" seien in Niederösterreich, Burgenland und der Steiermark Daten zu wesentlichen Risikofaktoren (Vogelzug, Überwinterungsplätze) von Windparks gesammelt worden. Der Beschwerdeführer besitze die größte Datenbank zum Vogelzug in Österreich und arbeite, nachdem die Auftraggeber die Daten für eine Publikation freigegeben hätten, an einer vergleichenden Gesamtanalyse zum Vogelzug für Ostösterreich, die sowohl für Windräder als auch für Genehmigungsverfahren von Straßen und Hochspannungsleitungen relevant sei. Als Fortsetzungsstudie sei ein Konzept entwickelt worden, welches das Kollisionsrisiko für bestimmte Adlerarten klären solle. Für die Auswirkung von Windparks im Hochgebirge werde eine fünfjährige Forschungsarbeit durchgeführt. Die Ergebnisse würden nach Abschluss der Studie publiziert; Jahresberichte mit Analysen lägen dem Auftraggeber vor. Aufgrund der Ergebnisse zur Störökologie seien 2005 und 2006 weitere Forschungsarbeiten beauftragt worden (Vorausberechnung der Kollisionsraten von Schwarzstorch und Wespenbussard an einer geplanten Hochspannungsleitung, Auswirkung von Straßenlärm auf Vögel).

Bei der nationalen Umsetzung von neuen EU-Richtlinien beauftragten die zuständigen Behörden Studien, die mittels Pilotprojekten die Entwicklung von gültigen Erhebungs-, Bewertungs- und Monitoringmethoden beinhalteten. Für den Forschungsfreibetrag 2004 sei die Studie "Umsetzung der Wasserrahmenrichtlinie am Beispiel der Ybbs" relevant. Unter dem Titel "Naturschutzforschung" sei von 2003 bis 2005 anhand von österreichweiten Daten die "Rote Liste gefährdeter Biotypen" erarbeitet worden.

Der Beschwerdeführer führe Forschungsaufträge für Behörden und Unternehmen durch. Der Nutzen der Forschungsergebnisse bestehe in der Umsetzung von EU-Richtlinien durch Behörden, in Wettbewerbsvorteilen, in der Klärung von entscheidungsrelevanten Themen in naturschutzrechtlichen Genehmigungsverfahren und in der Beschleunigung von Verfahren mit hochrangigen öffentlichen Interessen. Insbesondere die Ergebnisse, die für naturschutzrechtliche Genehmigungsverfahren bzw. für die vorgelagerte Planungsphase und Standortsuche von Bauprojekten relevant seien, hätten einen hohen direkten wirtschaftlichen Nutzen, weil durch die Forschungsergebnisse (positive oder negative) Planungssicherheit entstehe.

Forschung und experimentelle Entwicklung werde als schöpferische Tätigkeit definiert, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt werde, den Stand der Wissenschaft zu vermehren und neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Der Beschwerdeführer sammle so viele Daten wie nötig, um eine wissenschaftliche Fragestellung in der gewünschten Genauigkeit zu lösen. Die Daten würden auf systematische Weise und unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden gesammelt. Für die Datensammlung werde ein fallspezifisches Untersuchungsdesign erstellt, das die genaue Methode festlege, um eine wissenschaftliche Fragestellung zu beantworten. Bereits die Festlegung des Untersuchungsdesigns stelle eine schöpferische Tätigkeit dar, weil die Art der Datenerfassung entscheidend für die Qualität des Forschungsergebnisses sei. Die Daten würden mit wissenschaftlichen Methoden analysiert. Je nach Datentyp und Fragestellung könnten dies mathematische, univariate und multivariate statische oder raumanalytische Methoden sein. Die wissenschaftliche Analyse stelle ebenfalls eine schöpferische Tätigkeit dar, weil sie neue Erkenntnisse generiere. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers werde nicht nur mit dem Ziel durchgeführt, den Stand des Wissens zu vermehren, sondern liefere wesentliche neue wissenschaftliche Erkenntnisse in den angeführten Forschungsbereichen. Zudem würden neue Erhebungs- und Bewertungsmethoden erarbeitet, was durch die - in der Berufung angeführten - Publikationen belegt sei.

Das Finanzamt legte die Berufung der belangten Behörde zur Entscheidung vor.

Die belangte Behörde hielt dem Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 10. Dezember 2007 vor, die Identität vieler im ersten Halbjahr 2004 abgewickelter Aufträge/Projekte, "nämlich vogelkundliche Erhebungen und gutachterliche Stellungnahme bezüglich einer ganzen Reihe von Windparks", weise darauf hin, dass die "Gutachter-Tätigkeit für den jeweiligen der zahlreichen Auftraggeber (Errichter und Betreiber von Windkraftanlagen) nicht mit de(m) Ziel ausgeübt wurde, den Stand des Wissens zu vermehren oder neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten", und forderte

ihn auf, die im Rahmen von - im Fragenvorhalt konkret angeführten -

Aufträgen zu lösenden Fragestellungen bekanntzugeben, und darzutun, welche neuen Erkenntnisse aus der Durchführung der Aufträge erwartet worden seien.

Der Beschwerdeführer nahm zum Vorhalt dahingehend Stellung, dass sich die einzelnen Projekte in Bezug auf die durchgeführten Untersuchungen, die dabei angewandten Methoden und die Fragestellung ähnelten. Jedes der Projekte bringe aber "schon aufgrund der unterschiedlichen geografischen Lage neue Erkenntnisse, die nicht durch ein 50 km entferntes Projekt erklärt werden können. Auf lokaler Ebene (Projektstandorte) werden für jedes Projektgebiet und Umgebung neue Erkenntnisse gewonnen; wie die Vogelaktivität (z.B. Vogelzug) in diesem Gebiet (unterteilt in Kleinlebensräume) stattfindet." Aus dem systematischen Vergleich von mehreren lokalen Ereignissen würden regionale Erkenntnisse und aus regionalen Erkenntnissen allgemeingültige Erkenntnisse gewonnen. "Gerade durch die Vielzahl an Windkraftprojekten, die mit gleicher Methodik durchgeführt wurden, werden wertvolle neue Erkenntnisse gewonnen", weshalb die Argumentation der belangten Behörde nicht nachvollziehbar sei. "Ob eine Tätigkeit dem Forschungsbegriff entspricht, wird nicht primär durch die Interessen und Ziele des Auftraggebers eines Projektes definiert, sondern durch das Forschungsziel des durchführenden Wissenschafters und der Anwendung dieser Ergebnisse".

Mit einem weiteren Schreiben vom 19. Februar 2008 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer u.a. auf, bekanntzugeben, ob ihm im Jahr 2004 "neben den Zahlungen der jeweiligen Auftraggeber" Erlöse zugeflossen seien. Dies wurde vom Beschwerdeführer mit dem Hinweis darauf verneint, dass für wissenschaftliche Publikationen keine Tantiemen üblich seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit Folge, als sie bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2004 einen Forschungsfreibetrag von 36.138,68 EUR berücksichtigte.

Der Beschwerdeführer erforsche die Störwirkung und Kollisionsproblematik von Windenergieanlagen auf Vögel und Fledermäuse und habe dafür 2003 Forschungsaufwendungen im Ausmaß von 123.497,27 EUR geltend gemacht, die das Finanzamt auch berücksichtigt habe. Auch 2004 sei er von Errichtern und Betreibern von Windenergieanlagen mit der Erstellung von Gutachten beauftragt worden. Die Vielzahl dieser Aufträge/Projekte und die bestehenden Gemeinsamkeiten stellten Indizien dafür dar, dass die 2004 abgewickelten Aufträge nicht zum Ziel gehabt hätten, den Stand des Wissens zu vermehren oder neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die belangte Behörde habe daher den Beschwerdeführer ersucht, anhand konkret angeführter Aufträge darzutun, welche neuen Erkenntnisse im Zusammenhang mit der Abwicklung dieser Aufträge erwartet worden seien. Der Beschwerdeführer habe dazu u.a. bekanntgegeben, dass aus dem Vergleich von lokalen Ereignissen regionale Erkenntnisse und aus dem Vergleich regionaler Erkenntnisse allgemeingültige Erkenntnisse gewonnen würden. Damit entferne er sich aber "vom Inhalt der Aufträge bzw. der im Rahmen der jeweiligen Aufträge zu lösenden Fragestellung/en. Die ins Treffen geführten Analyseschritte und das errechnete Bild des Vogelzuges und der Habitatnutzung waren im Leistungskatalog der Anbote nicht beinhaltet (und war der (Beschwerdeführer) im Übrigen auch nicht für diese Zwecke beauftragt worden)." Er habe dafür nach eigenen Angaben auch kein Entgelt erhalten. Dem Beschwerdeführer sei darin beizupflichten, dass die Forschung nicht nach einem einzigen Forschungsprojekt zu einem Thema ende und weiterer Forschungsbedarf zur Neu- und Weiterentwicklung von Methoden bestehe. Dies entbinde ihn aber nicht davon, "in Erfüllung der in treffenden Mitwirkungspflicht dahingehend mitzuwirken, dass beurteilt werden kann, ob/dass die wiederholt genannten gesetzlichen Voraussetzungen (Anm: gemeint wohl für die Zuerkennung des Forschungsfreibetrages) hinsichtlich der konkreten Aufwendungen erfüllt sind". Die im Zusammenhang mit den 2004 durchgeführten Aufträgen zu berücksichtigenden Forschungsaufwendungen würden - wie im Entscheidungsteil des angefochtenen Bescheides näher dargestellt - mit 144.554,71 EUR ermittelt. Der sich daraus ergebende Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 betrage 36.138,68 EUR. Der Beschwerdeführer erforsche die Störwirkung und Kollisionsproblematik von Windenergieanlagen auf Vögel und Fledermäuse und habe dafür 2003 Forschungsaufwendungen im Ausmaß von 123.497,27 EUR geltend gemacht, die das Finanzamt auch berücksichtigt habe. Auch 2004 sei er von Errichtern und Betreibern von Windenergieanlagen mit der Erstellung von Gutachten beauftragt worden. Die Vielzahl dieser Aufträge/Projekte und die bestehenden Gemeinsamkeiten stellten Indizien dafür dar, dass die 2004 abgewickelten Aufträge nicht zum Ziel gehabt hätten, den Stand des Wissens zu vermehren oder neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Die belangte Behörde habe daher den Beschwerdeführer ersucht, anhand konkret angeführter Aufträge darzutun, welche neuen Erkenntnisse im Zusammenhang mit der Abwicklung dieser Aufträge erwartet worden seien.

Der Beschwerdeführer habe dazu u.a. bekanntgegeben, dass aus dem Vergleich von lokalen Ereignissen regionale Erkenntnisse und aus dem Vergleich regionaler Erkenntnisse allgemeingültige Erkenntnisse gewonnen würden. Damit entferne er sich aber "vom Inhalt der Aufträge bzw. der im Rahmen der jeweiligen Aufträge zu lösenden Fragestellung/en. Die ins Treffen geführten Analyseschritte und das errechnete Bild des Vogelzuges und der Habitatnutzung waren im Leistungskatalog der Anbote nicht beinhaltet (und war der (Beschwerdeführer) im Übrigen auch nicht für diese Zwecke beauftragt worden)." Er habe dafür nach eigenen Angaben auch kein Entgelt erhalten. Dem Beschwerdeführer sei darin beizupflichten, dass die Forschung nicht nach einem einzigen Forschungsprojekt zu einem Thema ende und weiterer Forschungsbedarf zur Neu- und Weiterentwicklung von Methoden bestehe. Dies entbinde ihn aber nicht davon, "in Erfüllung der in treffenden Mitwirkungspflicht dahingehend mitzuwirken, dass beurteilt werden kann, ob/dass die wiederholt genannten gesetzlichen Voraussetzungen Anmerkung, gemeint wohl für die Zuerkennung des Forschungsfreibetrages) hinsichtlich der konkreten Aufwendungen erfüllt sind". Die im Zusammenhang mit den 2004 durchgeführten Aufträgen zu berücksichtigenden Forschungsaufwendungen würden - wie im Entscheidungsteil des angefochtenen Bescheides näher dargestellt - mit 144.554,71 EUR ermittelt. Der sich daraus ergebende Forschungsfreibetrag gemäß Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4, EStG 1988 betrage 36.138,68 EUR.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung des Wachstums- und Standortgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 133/2003, lautet auszugsweise: Paragraph 4, Absatz 4, EStG 1988 in der Fassung des Wachstums- und Standortgesetzes 2003, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 133 aus 2003,, lautet auszugsweise:

1. "(4) Absatz 4, Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind. Betriebsausgaben sind jedenfalls:

(...)

4. Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen. Der Freibetrag kann von jenen Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Z 4 sind. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen. 4. Ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Zielsetzung muss sein, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Kriterien zur Festlegung der förderbaren Forschungsaufwendungen (-ausgaben) mittels Verordnung festzulegen. Der Freibetrag kann von jenen Aufwendungen nicht geltend gemacht werden, die Grundlage eines Forschungsfreibetrages gemäß Ziffer 4, sind. Die Geltendmachung kann auch außerbilanzmäßig erfolgen.

Auf Grund des § 4 Abs. 4 Z 4 (vor Ergehen des Wachstums- und Standortgesetzes 2003: Z 4a) EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) gemäß § 4 Abs. 4 Z 4a bzw. § 108c Abs. 2 Z 1 EStG 1988, BGBl. II Nr. 506/2002, die auszugsweise folgenden Wortlaut hat: Auf Grund des Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4, (vor Ergehen des Wachstums- und Standortgesetzes 2003: Ziffer 4 a,) EStG 1988 erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung zur Festlegung förderbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (-ausgaben) gemäß Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4 a, bzw. Paragraph 108 c, Absatz 2, Ziffer eins, EStG 1988, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 506 aus 2002,, die auszugsweise folgenden Wortlaut hat:

"§ 1. (1) Der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang I) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der § 6 Z 10 und § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind anzuwenden." § 1. (1) Der Geltendmachung eines Forschungsfreibetrages oder einer Forschungsprämie sind Aufwendungen (Ausgaben) im Sinne der Absätze 2 und 3 im Bereich von Forschung und experimenteller Entwicklung (Anhang römisch eins) zu Grunde zu legen. Die Bestimmungen der Paragraph 6, Ziffer 10 und Paragraph 20, Absatz 2, EStG 1988 sowie Paragraph 12, Absatz 2, KStG 1988 sind anzuwenden.

1. (2) Absatz 2, Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) sind: Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang römisch eins, Teil A, Ziffer eins,) sind:

1. (...)

2. Unmittelbare Aufwendungen (Ausgaben) und unmittelbare Investitionen (einschließlich der Anschaffung von Grundstücken), soweit sie nachhaltig Forschung und experimenteller Entwicklung dienen (Anhang I, Teil A, Z 1).

3. Finanzierungsaufwendungen (-ausgaben), soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.

4. Gemeinkosten, soweit sie der Forschung und experimentellen Entwicklung (Anhang I, Teil A, Z 1) zuzuordnen sind.

(...)

Anhang I Anhang römisch eins

Begriffsbestimmungen und Abgrenzungen

A. Allgemeine Begriffsbestimmungen

1. Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne

des § 4 Abs. 4 Z 4a EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Z 2) und/oder angewandte Forschung (Z 3) und/oder experimentelle Entwicklung (Z 4). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich. des Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4 a, EStG 1988 ist eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Forschung und experimentelle Entwicklung in diesem Sinne umfasst Grundlagenforschung (Ziffer 2,) und/oder angewandte Forschung (Ziffer 3,) und/oder experimentelle Entwicklung (Ziffer 4,). Sie umfasst sowohl den naturwissenschaftlich-technischen als auch den sozial- und geisteswissenschaftlichen Bereich.

1. 2. Ziffer 2

(...)

2. 3. Ziffer 3

Angewandte Forschung umfasst originäre

Untersuchungen mit dem Ziel, den Stand des Wissens zu vermehren, jedoch mit Ausrichtung auf ein spezifisches praktisches Ziel.

4. (...)

Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung (Z 1) in Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z 1) zugerechnet werden. Als Grundsatz gilt, dass Forschung und experimentelle Entwicklung (Ziffer eins,) in Tätigkeiten besteht, deren primäres Ziel die weitere technische Verbesserung des Produktes oder des Verfahrens ist. Dies gilt insbesondere für die Abgrenzung der experimentellen Entwicklung von Produktionstätigkeiten. Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im Wesentlichen festgelegt

und ist das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Ziffer eins,) zugerechnet werden.

B. Weitere Abgrenzungen (in alphabetischer Reihenfolge)

1. Datensammlung: Datensammlungen fallen nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), es sei denn, sie werden unmittelbar für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt (Teil A, Z 1) durchgeführt.

2. Dokumentation: Dokumentationen fallen nicht unter Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Z 1), es sei denn, sie werden unmittelbar für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt (Teil A, Z 1) durchgeführt. Forschung und experimentelle Entwicklung (Teil A, Ziffer eins,), es sei denn, sie werden unmittelbar für ein bestimmtes Forschungs- und Entwicklungsprojekt (Teil A, Ziffer eins,) durchgeführt.

(...)"

Der Beschwerdeführer legte im Berufungsverfahren dar, er führe für Behörden und Unternehmen Forschungsprojekte durch, deren Nutzen u.a. in der Umsetzung von EU-Richtlinien durch Behörden, der Klärung von entscheidungsrelevanten Themen in naturschutzrechtlichen Genehmigungsverfahren und in der Beschleunigung von Verfahren mit hochrangigen öffentlichen Interessen bestehe. Insbesondere die Ergebnisse, die für naturschutzrechtliche Genehmigungsverfahren bzw. für die vorgelagerte Planungsphase und Standortsuche von Bauprojekten relevant seien, hätten einen hohen direkten wirtschaftlichen Nutzen, weil durch die Forschungsergebnisse (positive oder negative) Planungssicherheit entstehe. Die Projekte würden von ihm konzipiert, erhobene Daten mit wissenschaftlichen Methoden verarbeitet und die gewonnenen Erkenntnisse in wissenschaftlichen Schriftenreihen publiziert bzw. auf wissenschaftlichen Tagungen vorgetragen.

Die belangte Behörde stellt nicht in Abrede, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr forschend im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 tätig war und bringt dies u.a. dadurch zum Ausdruck, dass ein maßgeblicher Teil jener Aufwendungen, die dem Beschwerdeführer 2004 erwachsen sind, als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Forschungsfreibetrages herangezogen wurde. Sie vertritt aber u.a. die Auffassung, dass die im Zusammenhang mit den Windkraftprojekten gesammelten Daten ab einem bestimmten - im angefochtenen Bescheid nicht näher definierten - Zeitpunkt zu keinen neuen Erkenntnissen mehr geführt hätten und lässt den diesbezüglichen Einwand des Beschwerdeführers, jedes Projekt bringe "schon aufgrund der unterschiedlichen geografischen Lage neue Erkenntnisse, die nicht durch ein 50 km entferntes Projekt erklärt werden können", ohne nähere Begründung nicht gelten. Dass aus dem systematischen Vergleich von mehreren lokalen Ereignissen regionale Erkenntnisse und aus dem systematischen Vergleich regionaler Erkenntnisse allgemeingültige Erkenntnisse gewonnen würden, sei laut angefochtenem Bescheid ebenfalls nicht von Relevanz, weil die Auftraggeber der lokalen Projekte den Beschwerdeführer nicht mit den diesbezüglichen Analyseschritten beauftragt hätten und dieser dafür nach eigenen Angaben auch kein Entgelt erhalten habe. Die belangte Behörde stellt nicht in Abrede, dass der Beschwerdeführer im Streitjahr forschend im Sinne des Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4, EStG 1988 tätig war und bringt dies u.a. dadurch zum Ausdruck, dass ein maßgeblicher Teil jener Aufwendungen, die dem Beschwerdeführer 2004 erwachsen sind, als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Forschungsfreibetrages herangezogen wurde. Sie vertritt aber u.a. die Auffassung, dass die im Zusammenhang mit den Windkraftprojekten gesammelten Daten ab einem bestimmten - im angefochtenen Bescheid nicht näher definierten - Zeitpunkt zu keinen neuen Erkenntnissen mehr geführt hätten und lässt den diesbezüglichen Einwand des Beschwerdeführers, jedes Projekt bringe "schon aufgrund der unterschiedlichen geografischen Lage neue Erkenntnisse, die nicht durch ein 50 km entferntes Projekt erklärt werden können", ohne nähere Begründung nicht gelten. Dass aus dem systematischen Vergleich von mehreren lokalen Ereignissen regionale Erkenntnisse und aus dem systematischen Vergleich regionaler Erkenntnisse allgemeingültige Erkenntnisse gewonnen würden, sei laut angefochtenem Bescheid ebenfalls nicht von Relevanz, weil die Auftraggeber der lokalen Projekte den Beschwerdeführer nicht mit den diesbezüglichen Analyseschritten beauftragt hätten und dieser dafür nach eigenen Angaben auch kein Entgelt erhalten habe.

Mit dieser - im Rahmen der Rechtsrüge in der Beschwerde auch kritisierten - Auffassung ist die belangte Behörde nicht im Recht.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung gebührt ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 4 EStG 1988 ist laut der zu dieser Bestimmung ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten. Gemäß Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4, EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung gebührt ein Forschungsfreibetrag in Höhe von 25% für Aufwendungen (Ausgaben) zur Forschung und experimentellen Entwicklung, die systematisch und unter Einsatz wissenschaftlicher Methoden durchgeführt wird. Forschung und experimentelle Entwicklung im Sinne des Paragraph 4, Absatz 4, Ziffer 4, EStG 1988 ist laut der zu dieser Bestimmung ergangenen Verordnung des Bundesministers für Finanzen eine schöpferische Tätigkeit, die auf systematische Weise unter Verwendung wissenschaftlicher Methoden mit dem Ziel durchgeführt wird, den Stand des Wissens zu vermehren sowie neue Anwendungen dieses Wissens zu erarbeiten.

Der Beschwerdeführer brachte vor, er habe im Rahmen des Projektes "Störökologie" die Störwirkung von Windkraftanlagen und Verkehrslärm auf Vögel sowie die Kollisionsproblematik von Vögeln und Fledermäusen an Windrädern und Hochspannungsleitungen erforscht. In hunderten Freilandtagen seien in Niederösterreich, Burgenland und der Steiermark Daten zu wesentlichen Risikofaktoren (Vogelzug, Überwinterungsplätze) von Windparks gesammelt worden. Er besitze die größte Datenbank zum Vogelzug in Österreich und arbeite, nachdem die Auftraggeber die Daten für eine Publikation freigegeben hätten, an einer vergleichenden Gesamtanalyse zum Vogelzug für Ostösterreich, die sowohl für Windräder als auch für Genehmigungsverfahren von Straßen und Hochspannungsleitungen relevant sei.

Die behauptete Tätigkeit des Beschwerdeführers in Bezug auf die einzelnen Windkraftprojekte geht damit weit über die reine Datensammlung hinaus. Die bei der Abwicklung einzelner Windkraftprojekte gesammelten Daten fließen seinen unwiderlegten Behauptungen zufolge in eine in Arbeit befindliche Gesamtanalyse ein und dienen demnach nicht nur der Beantwortung von Fragestellungen des jeweiligen lokalen Auftraggebers, weshalb es dem Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach aus dem Vergleich lokaler Ereignisse regionale Erkenntnisse und aus dem Vergleich regionaler Erkenntnisse allgemeingültige Erkenntnisse gewonnen würden, - entgegen der Auffassung der belangten Behörde - nicht an Relevanz fehlt. Dies jedenfalls dann, wenn die einzelnen Windkraftprojekte mit dem Ziel durchgeführt wurden, im Zusammenhang mit der vom Beschwerdeführer erwähnten "Gesamtanalyse" regionale und allgemeingültige Erkenntnisse zu gewinnen, und weiters die im Rahmen lokaler Windkraftprojekte erhobenen Daten für den Erwerb dieser Erkenntnisse erforderlich sind, wovon mangels gegenteiliger Feststellungen der belangten Behörde auszugehen ist.

Der angefochtene Bescheid ist daher mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Der angefochtene Bescheid ist daher mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben. Von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Antrags auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen des gestellten Antrags auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 26. Juni 2013

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2009130060.X00

Im RIS seit

16.08.2013

Zuletzt aktualisiert am

25.11.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at