jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/9/17 2001/14/0211

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.09.2003

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §983;
EStG 1988 §22;
EStG 1988 §23 Z2;
EStG 1988 §23;
EStG 1988 §27 Abs1 Z2;
EStG 1988 §3 Abs1 Z3 litc;
EStG 1988 §4 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des G L in W, vertreten durch Dr. Herbert Kaspar, Rechtsanwalt in 1120 Wien, Wilhelmstraße 54, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 1. Oktober 2001, Zl. RV/076-15/12/2000, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren (Einkommensteuer 1993 bis 1996) sowie Einkommensteuer 1993 bis 1996, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 sowie Einkommensteuer 1993 bis 1995 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Arzt und Universitätsprofessor. Er beschäftigt sich mit Aminosäurenforschung. Aus der Sicht des Beschwerdefalles sind das Forschungsprojekt Arginin und das Forschungsprojekt Osteoporose von Bedeutung.

Im Rahmen des Projektes Arginin richtete die R-Bank an den Beschwerdeführer ein mit 27. April 1988 datiertes Schreiben, welches zum Gegenstand eines zwischen der Bank und dem Beschwerdeführer geschlossenen Vertrages wurde. In dem Schreiben wird ausgeführt:

"Sie haben an uns den Antrag zur Finanzierung der Weiterentwicklung einer wirksamen Substanz, welche der Behandlung von diabetischen Langzeitkomplikationen dient, gestellt. Zum ausschließlichen Zweck der Finanzierung dieser Weiterentwicklung gewähren wir Ihnen ein partiarisches Darlehen zu folgenden Bedingungen:

1.

Die Darlehenshöhe beträgt S 2,0 Mio. ...

2.

Das Darlehen hat vorerst eine Laufzeit von 3 Jahren und ist nach Ablauf dieser Frist mit einem Betrag von mindestens

S 250.000,-- zur Rückzahlung fällig. Die Rückzahlung von Darlehensbeträgen, soweit sie S 250.000,-- übersteigen, sowie die Zahlung einer Beteiligung am Verwertungsgewinn wird erst beim Anfall von Einnahmen aus der wirtschaftlichen Nutzung Ihrer Entwicklungstätigkeit für dieses Medikament fällig, ist jedoch gegebenenfalls schon vor Ende der vereinbarten Darlehenslaufzeit sowie - hinsichtlich der Beteiligung am Verwertungsgewinn - auch über diese hinausgehend.

Zum Zweck der näheren Feststellung der konkreten

projektbezogenen Einnahmen und Ausgaben ... wird Nachstehendes

vereinbart:

a) Über Einnahmen und Ausgaben aus diesem Projekt sind genaue Aufzeichnungen zu führen, deren Umfang mit uns abzustimmen und welche uns auf Wunsch jederzeit vorzulegen sind. Das Ihnen zu gewährende partiarische Darlehen dient ausschließlich zur Abdeckung der ab dem Tag der Zuzählung erfolgenden Ausgaben, bis zu diesem Tag bereits getätigte Ausgaben dürfen in diese Rechnungen daher nicht einbezogen werden.

b) Aus den Einnahmen (insbesondere aus der Verwertung des Wissens über Lizenzen, Sublizenzen, Nutzungsverträge, Know how- oder Patentveräußerungen usw.) ist zumindest der Nominalbetrag des partiarischen Darlehens zurückzuführen.

c) Soweit danach ein Einnahmenüberschuss aus dem Projekt erzielt wird, hat die Bank Anspruch auf 50 % dieses Einnahmenüberschusses als erfolgsabhängige Verzinsung aus dem gewährten Darlehen.

d) Der Anspruch gemäß c) steht der Bank zeitlich unbegrenzt zu.

3. Sämtliche Maßnahmen zur wirtschaftlichen Nutzung dieses Projektes, insbesondere durch Einnahmen gemäß oben Punkt 2b dieses Vertrages, sind mit uns vorweg abzustimmen. Der Abschluss von Verträgen zur Einnahmenerzielung ist uns umgehend schriftlich mitzuteilen. ..."

Im Jahre 1991 wurde die im Vertrag von 1988 als partiarisches Darlehen bezeichnete Geldsumme von S 2 Mio. auf S 4 Mio. erhöht, wobei der Gewinnanteil der Bank auf 59% erhöht wurde, im Übrigen aber sämtliche andere Bedingungen auch für den zusätzlichen Betrag gelten sollten.

Nachdem die Arbeiten im Rahmen des Forschungsprojektes Arginin im Jahre 1993 eingestellt worden waren, weil sich herausgestellt hatte, dass daraus kein Gewinn zu erzielen sei, leistete der Beschwerdeführer vereinbarungsgemäß eine Zahlung in Höhe von S 250.000,-- an die R-Bank.

Am 20. Oktober 1998 richtete die R-Bank an den Beschwerdeführer ein Schreiben, in welchem ausgeführt wird:

"Ihre Rückzahlungsverpflichtung aus vorgenanntem partiarischen Darlehen ist somit im April 1993 durch Zahlung des Betrages von S 250.000,-- erloschen."

Die Finanzierung des Forschungsprojektes Osteoporose erfolgte mit einem im Wesentlichen gleichartigen Vertrag über ein partiarisches Darlehen, welchen der Beschwerdeführer am 27. November 1991 mit der E-Bank abschloss. In diesem Vertrag war allerdings - anders als im Vertrag mit der R-Bank - die Rückzahlung des gesamten Kapitalbetrages vom Anfallen von Einnahmen abhängig. Im Darlehensvertrag mit der E-Bank wird ausgeführt:

"Die Rückzahlung von Darlehensbeträgen sowie die Zahlung einer Beteiligung am Verwertungsgewinn wird erst bei Anfall von Einnahmen aus der wirtschaftlichen Nutzung Ihrer Entwicklungstätigkeit für das finanzierte Projekt fällig."

Die Arbeiten am Forschungsprojekt Osteoporose wurden im Jahre 1993 eingestellt, weil sich herausstellte, dass aus diesem Projekt kein Gewinn erzielt werden könne. Am 6. Oktober 1995 richtete die E-Bank an den Beschwerdeführer ein Schreiben, in welchem ausgeführt wird:

"Im Zusammenhang mit dem Ihnen gewährten partiarischen Darlehen 'Osteoporose' in Höhe von S 2,000.000,-- (Vertrag vom 27. 11. 1991) möchten wir hiemit festhalten, dass von uns Ihnen gegenüber keine weiteren Forderungen und Ansprüche mehr geltend gemacht werden."

Aus den genannten Forschungsprojekten machte der Beschwerdeführer bis zum Jahre 1993 Verluste (für die Folgejahre Verlustvorträge) geltend. In der Steuererklärung 1995 wies der Beschwerdeführer einen Sanierungsgewinn von ca. S 5,2 Mio. aus, der sich aus dem Schulderlass betreffend die partiarischen Darlehen (Forschungsprojekt Arginin: S 3,229.705;

Forschungsprojekt Osteoporose S 1,971.546,--) ergebe. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Im Bericht über eine beim Beschwerdeführer im Zeitraum September 1998 bis März 1999 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung ist festgehalten, es sei erst im Zuge dieser Prüfung dem Finanzamt bekannt geworden, dass in den Jahren 1993 und 1994 der Schulderlass betreffend die partiarischen Darlehen ausgesprochen worden sei. Es sei daher für die Jahre 1993 bis 1995 die Wiederaufnahme der Verfahren zu verfügen. Für das Jahr 1993 sei hinsichtlich des Forschungsprojektes Arginin der Schulderlass (ca. S 3,2 Mio.) gewinnerhöhend zu erfassen, für das Jahr 1994 sei hinsichtlich des Projektes Osteoporose der Schulderlass (ca. S 1,97 Mio.) gewinnerhöhend zu erfassen. Der Schulderlass sei jeweils im Zuge der Einstellung der vom Beschwerdeführer betriebenen Forschungsprojekte ausgesprochen worden und erfülle daher nicht die Voraussetzungen eines steuerfreien Sanierungsgewinnes nach § 36 EStG in der für die Streitjahre geltenden Fassung. Der Beschwerdeführer habe im Prüfungsverfahren auch vorgebracht, dass es sich bei der Finanzierung der beiden Forschungsprojekte nicht um partiarische Darlehen, sondern um eine Mitunternehmerschaft mit der jeweiligen Bank gehandelt habe. Die Prüferin halte dem entgegen, dass das Vorliegen einer Gesellschaft (der Beschwerdeführer spreche von einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts) gegenüber dem Finanzamt bislang nicht eindeutig und erkennbar zum Ausdruck gebracht worden sei. Zudem seien die Banken nicht an den Verlusten beteiligt worden, die Verlustzuweisungen vielmehr jeweils ausschließlich an den Beschwerdeführer vorgenommen worden.

Die Prüferin traf weiters die Feststellung, dass der Beschwerdeführer im Jahre 1996 den Österreichpreis der österreichischen Gesellschaft für Kinder- und Jugendheilkunde in Höhe von S 150.000,-- ausbezahlt erhalten habe. Dieser Wissenschaftspreis sei für eine bestimmte wissenschaftliche Arbeit, welche in einer Fachzeitschrift publiziert worden sei, gewährt worden. Der Beschwerdeführer habe diese Einnahmen nicht als Teil seines Einkommens erklärt. Nach Ansicht der Prüferin sei dieses Preisgeld der Einkommensteuer zu unterziehen, weil es weder für die Würdigung der Person des Beschwerdeführers noch für sein Gesamtschaffen bezahlt worden sei. Es sei deshalb auch für das Jahr 1996 die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens zu verfügen und das Einkommen entsprechend zu erhöhen.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Bescheide des Finanzamtes brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Die beiden Forschungsprojekte seien zum Zeitpunkt der Schulderlässe bereits ohne verwertbare Ergebnisse endgültig eingestellt gewesen. Die Rückzahlungsverpflichtung sei somit faktisch erloschen gewesen und habe nur mehr de jure weiter bestanden, zumal bloß die Fälligkeit der Rückzahlung von der Bedingung der Einnahmenerzielung aus dem jeweiligen Projekt abhängig gewesen sei. Da die Erzielung von Gewinnen auf Grund der endgültigen Einstellung nicht mehr möglich gewesen sei, hätten die Rückzahlungen niemals fällig werden können. Die Erklärung der Banken, auf jegliche Ansprüche aus den Darlehensverträgen endgültig zu verzichten, sei somit nur mehr deklaratorischer Natur gewesen. Sie habe somit zu keiner Vermehrung des Betriebsvermögens geführt. Im Übrigen sei nach Ansicht des Beschwerdeführers vom Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses auszugehen. Aus der Bezeichnung der Darlehensverträge könne nichts gewonnen werden, weil es nicht auf die Bezeichnung, sondern auf den Inhalt der Verträge ankomme. Zwar habe der Beschwerdeführer in den Bilanzen (über jedes der beiden Forschungsprojekte) Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der jeweiligen Bank ausgewiesen. Er habe aber den Sachverhalt erst im Prüfungszeitraum einer genaueren juristischen Beurteilung unterzogen. Aus den Verträgen mit den Banken ergebe sich, dass nicht nur die Zahlung eines Entgeltes für die Kapitalgewährung, sondern auch die Rückzahlung der gewährten Kredite nur unter der Voraussetzung einer Einnahmenerzielung zu erfolgen habe. Diese

Regelung spreche gegen das Vorliegen eines partiarischen Darlehens, weil bei einem solchen nicht die Rückzahlung des Kapitals an die Bedingung der Einnahmenerzielung geknüpft sei. Die Banken hätten daher ein geschäftliches Risiko übernommen. Sie seien daher nicht als Darlehensgeber, sondern als Mitgesellschafter des Beschwerdeführers anzusehen. Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Banken an den Verlusten aus den Projekten nicht beteiligt gewesen seien, könne auf Grund der erfolgsabhängigen Rückzahlungsverpflichtung nicht geteilt werden. Die Verlustbeteiligung entspreche jener eines stillen Gesellschafters nach § 182 Abs. 2 HGB. Die Verlustbeteiligung der Banken gehe jedoch auch aus § 1197 ABGB hervor. Durch die Einbüßung des Kapitals seien die Banken am Verlust beteiligt. Aus den erzielten Gewinnen seien zunächst die gegebenen Kapitalbeträge zurückzuzahlen gewesen, ein verbleibender Überschuss hätte zwischen dem Beschwerdeführer und den Banken aufgeteilt werden müssen. Im Übrigen habe der Beschwerdeführer nur eine begrenzte Verfügungsmacht gehabt, während ein normaler Darlehensnehmer willkürlich über die Darlehensvaluta verfügen könne. So seien die Kapitalzahlungen nur gegen Vorlage von Rechnungen vorgenommen worden. Auch sei der Beschwerdeführer nicht zeichnungsberechtigt gewesen und habe keine Projektentscheidungen treffen dürfen. Zudem habe er sämtliche Maßnahmen zur wirtschaftlichen Nutzung mit den Banken absprechen müssen. Diese Rechte könnten nicht als Aufsichts- oder Kontrollrechte verstanden werden, sie hätten vielmehr bewirkt, dass die Banken unmittelbar zumindest gleichberechtigt an der Geschäftsführung beteiligt gewesen seien. Da dem Finanzamt die Verträge mit den Banken bekannt gewesen seien, seien keine Tatsachen neu hervorgekommen. Es sei bekannt gewesen, dass nach Einstellung der Projekte keine Zahlungsverpflichtung seitens des Beschwerdeführers mehr bestanden habe. Die entsprechenden Bankbestätigungen seien deklaratorisch.

Im Jahre 1996 sei ihm der 1995 zugesprochene Wissenschaftspreis ausbezahlt worden. Er habe ihn für eine Arbeit erhalten, die er mit Mitautoren in einer Fachzeitschrift publiziert habe. Der Wissenschaftspreis sei von der Gesellschaft für Kinder- und Jugendheilkunde im Rahmen eines Wettbewerbes vergeben worden. Von einem wissenschaftlichen Gremium sei die beste Arbeit ausgewählt worden. Der Preis stelle somit eine besondere Auszeichnung für den Preisträger dar. Der Preis sei eine zweckgebundene Geldleistung. Die Preisträger könnten über das Geld nicht frei verfügen. Sie seien streng verpflichtet, den Geldbetrag für die weitere wissenschaftliche Forschung zu verwenden. Die steuerliche Gleichbehandlung von Preisen, über welche der Preisträger frei verfügen könne, und solchen Preisen, die der Preisträger zu einem bestimmten Zweck verwenden müsse, erscheine unzulässig. Die österreichische Gesellschaft für Kinder- und Jugendheilkunde erhalte vom Wissenschaftsministerium Fördergelder, die von ihr auch für die Verleihung von Preisen verwendet würden; somit stammten die Preisgelder aus öffentlichen Mitteln, weshalb die Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG zur Anwendung komme.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

Nach Ansicht der belangten Behörde seien die Forschungsprojekte - der Beschwerdeführer habe für jedes eine eigene Bilanz erstellt - jeweils eigenständige Unternehmungen. Sie könnten nicht als einheitliches Projekt angesehen werden. Der Beschwerdeführer habe als Argument für die Einheit vorgebracht, dass dasselbe Labor und dieselben Instrumente verwendet worden seien. Hiezu sei aber zu beachten, dass nach den Feststellungen der Betriebsprüferin das Labor eines öffentlichen Krankenhauses verwendet worden sei. Es sei ein Labor, welches Wissenschaftern für Forschungsarbeiten zur Verfügung gestellt werde. Der jeweilige Schulderlass in den Jahren 1993 und 1994 habe nicht zur Betriebssanierung geführt, weil die Projekte eingestellt worden seien. Die Voraussetzungen eines steuerfreien Sanierungsgewinnes im Sinn des § 36 EStG 1988 in der bis 1998 geltenden Fassung seien nicht gegeben. Auf Grund des Einkommens des Beschwerdeführers könne nämlich nicht davon ausgegangen werden, dass dieser einen Kredit in Höhe von S 4 Mio. und einen weiteren in Höhe von S 2 Mio. nicht zurückzahlen könnte. Es liege daher keine Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes vor. Zudem sei auch die Sanierungseignung nicht gegeben.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers, er habe durch den Schulderlass keinen Vorteil erzielt, weil die Erzielung von Gewinnen auf Grund der endgültigen Einstellung der Projekte nicht mehr möglich gewesen sei und daher die Rückzahlung des Kapitals ohnehin nicht mehr hätte gefordert werden können, die Erklärung der Banken sei sohin nur deklaratorischer Natur gewesen, sei der belangten Behörde unverständlich.

Die belangte Behörde könne sich auch nicht der Ansicht des Beschwerdeführers betreffend das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft anschließen. Der Beschwerdeführer habe in seinen Bilanzen Darlehensschulden gegenüber den Banken ausgewiesen und die entstandenen Verluste in voller Höhe (und nicht nur anteilig) für sich geltend gemacht. Sein Vorbringen, er habe den Sachverhalt erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung einer genaueren Beurteilung unterzogen, widerspreche den Grundprinzipien des Wirtschaftslebens. Nach Ansicht der belangten

Behörde sprächen folgende Punkte für das Vorliegen eines Darlehens:

-

Vereinbarung, dass zunächst das Darlehen zurückgezahlt werden müsse und erst anschließend der Gewinn aufgeteilt werde,

-

Vereinbarung mit der R-Bank, dass jedenfalls S 250.000,-- zurückbezahlt werden müssten,

-

Abschluss einer Ablebensrisikoversicherung zu Gunsten der Bank zur Sicherung der Forderungen aus dem Darlehensverhältnis,

-

Übergabe von Blankowechseln an die Bank,

-

Schuldnachlass durch die Bank,

-

Fälligkeit der Darlehensrückzahlung und der Beteiligung am Verwertungsgewinn erst bei Anfall von Einnahmen aus der wirtschaftlichen Nutzung der Entwicklungstätigkeit.

Auch die Vereinbarung, wonach die Bank unter bestimmten Voraussetzungen (insbesondere Ausgleich oder Konkurs des Beschwerdeführers) berechtigt sei, die Geschäftsverbindung aufzulösen und die Darlehensforderung fällig zu stellen, spreche nicht für ein Gesellschaftsverhältnis. Die Vereinbarung, dass nach Rückzahlung der gegebenen Kapitalbeträge eine Aufteilung des verbleibenden Überschusses zwischen dem Beschwerdeführer und den Banken erfolge, spreche nach Ansicht der belangten Behörde ebenfalls nicht für eine Mitunternehmerschaft. Die Mitglieder einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht hafteten für die Schulden des Unternehmens jeweils mit ihrem gesamten Vermögen. Es sei undenkbar, dass eine Bank durch Abschluss eines Darlehensvertrages eine solche unbegrenzte Haftung eingehen wolle. Der einseitige Wunsch des Vertragspartners sei nicht ausreichend, um einem anderen eine derartige Verpflichtung aufzubürden. Zudem sei der Beschwerdeführer nach außen als Einzelperson aufgetreten. Der Beschwerdeführer bringe auch vor, dass die Verlustbeteiligung jener eines stillen Gesellschafters nach § 182 Abs. 2 HGB entspräche. Dem halte die belangte Behörde entgegen, dass das Vorliegen eines Handelsgewerbes unabdingbares Tatbestandsmerkmal einer stillen Gesellschaft sei. Somit sei das Vorliegen einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht oder einer echten stillen Gesellschaft zu verneinen.

Unberechtigt sei auch das Berufungsvorbringen gegen die Wiederaufnahme der Verfahren (1993 bis 1995). Der Beschwerdeführer habe eingewendet, es habe sich bereits aus den dem Finanzamt bekannten Verträgen ergeben, dass ihn keine Zahlungsverpflichtung mehr treffe; die Bankbestätigungen seien lediglich deklaratorisch gewesen. Die belangte Behörde weise demgegenüber daraufhin, dass bei den partiarischen Darlehen lediglich die Fälligkeit hinausgeschoben gewesen sei. Das bedeute aber nicht, dass, auch wenn die Bedingung für die Fälligkeit voraussichtlich niemals eintreten werde, damit auch die Schuld automatisch erloschen sei. Hiefür bedürfe es vielmehr einer eigenen Willenserklärung. Diese sei von der R-Bank mit Schreiben vom 20. Oktober 1998 abgegeben worden. Erst ab diesem Zeitpunkt könne von einem Schulderlass gesprochen werden. Es stehe jedoch im Belieben der Bank, diesen Schulderlass auch rückwirkend zu erklären; diesfalls sei er jedoch steuerlich zu dem von der Bank festgesetzten Zeitpunkt zu beachten. Das Finanzamt habe im Jahre 1995 die Darlehensverträge mit der R-Bank und der E-Bank gekannt. Der Darlehensverzicht der R-Bank bzw. der E-Bank sei hingegen nicht bekannt gewesen. Seinerzeit sei zwar bereits erkennbar gewesen, dass die Fälligkeit der Darlehen durch Einstellung der Projekte auf "ewig" hinausgeschoben gewesen sei, daraus folge jedoch nicht zwingend, dass auch ein Schuldenerlass stattgefunden habe. Diese Tatsache sei erst anlässlich der Betriebsprüfung im Jahre 1999 bekannt geworden, sodass die Wiederaufnahme zu Recht verfügt worden sei.

Auch für das Jahr 1996 sei die Wiederaufnahme zu Recht verfügt worden. Weder in den Abgabenerklärungen noch in den Beilagen sei ein Hinweis auf das vom Beschwerdeführer bezogene Preisgeld enthalten.

Bei diesem im Jahre 1996 ausbezahlten Preisgeld handle es sich um eine zweckgebundene Geldleistung. Der Preisträger könne über das Geld nicht frei verfügen und sei streng verpflichtet, den Betrag für die weitere wissenschaftliche Forschung zu verwenden. Nach Ansicht der belangten Behörde seien allerdings Preise, die im Zuge eines Wettbewerbes für die beste experimentelle Arbeit vergeben würden, steuerpflichtig. § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG normiere, dass Bezüge oder Beihilfen aus öffentlichen Mitteln oder Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung oder aus Mitteln einer im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG genannten Institution zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung steuerfrei seien. Der Beschwerdeführer habe den Preis von der Gesellschaft für Kinder- und Jugendheilkunde erhalten. Auch wenn die Gesellschaft öffentliche Mittel erhalte, seien die von ihr in Form von Preisgeldern weitergegebenen Förderungen nicht steuerfrei, weil es durch die Weitergabe der Mittel an der Unmittelbarkeit fehle. Es handle sich nicht um Gelder, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln stammten. Zudem habe der Beschwerdeführer den Preis für die beste experimentelle Arbeit nach Veröffentlichung seines Beitrages erhalten, also zu einem Zeitpunkt, in dem die zugrundeliegende Arbeit bereits abgeschlossen gewesen sei. Eine nachträgliche Förderung erfülle die Voraussetzung des genannten Befreiungstatbestandes von vornherein nicht, weil die Förderung dann nicht erst die Voraussetzungen für die Forschung zu schaffen vermöge. Auch aus diesem Grund sei eine Steuerbefreiung nach § 3 EStG nicht gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde erwogen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 Z 2 EStG 1988 Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Auch Innengesellschaften, die als Gesellschaften nach außen nicht in Erscheinung treten, können Mitunternehmerschaften sein. Voraussetzung ist, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. November 1994, 93/14/0150, zu Recht erkannt hat, dass die nach außen nicht in Erscheinung tretenden Gesellschafter am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes beteiligt sind.

Gemäß § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen

"Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind. Verlustanteile aus solchen Beteiligungen sind nicht zu berücksichtigen."

In Bezug auf das Forschungsprojekt Arginin ist festzuhalten, dass vom Beschwerdeführer die Forschungsleistungen, von der R-Bank die Finanzierung (mit bestimmten Geldbeträgen) stammt, und dass der Bank ein Gewinnanteil von 50 % bzw. 59 % zusteht. Zudem sind sämtliche Maßnahmen zur wirtschaftlichen Nutzung des Projektes mit der Bank abzusprechen. Weiters ist vereinbart, dass die Bank das hingegebene Kapital nur im Falle und nach Maßgabe des Einganges von "Einnahmen" erhält. Lediglich die Rückzahlung eines Betrages von S 250.000,-- ist gewinnunabhängig vereinbart. Im Fall der Erzielung von Einnahmen aus dem Projekt erfolgt vereinbarungsgemäß primär die Rückzahlung des von der Bank gewährten Kapitals.

Vor dem Hintergrund dieser Vereinbarung teilt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung des Beschwerdeführers, dass jemand, der zusagt, einen zwecks Finanzierung gegebenen Betrag nur unter bestimmten Voraussetzungen zurückzufordern, keinen Darlehensvertrag schließt, sondern sich an einem unternehmerischen Wagnis beteiligt.

Bemerkt wird, dass es der Annahme einer stillen Gesellschaft iSd § 27 Abs. 1 Z 2 EStG 988 nicht entgegensteht, wenn kein Handelsgewerbe betrieben wird, erfasst die genannte Gesetzesstelle doch auch die Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters.

Indem die belangte Behörde die Finanzierung des in Rede stehenden Forschungsprojektes Arginin durch die Bank als partiarisches Darlehen gewertet hat, hat sie die Rechtslage verkannt. Eine Verkennung der Rechtslage liegt weiters darin, dass sie bei der gegebenen Vertragsvereinbarung - entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren zum betreffenden schriftlichen Vertrag - davon ausgegangen ist, die Bank hätte in den Streitjahren (wirtschaftlich) einen Rückzahlungsanspruch gehabt, darauf verzichtet und dadurch den Beschwerdeführer bereichert.

Dies gilt in gleicher Weise in Bezug auf das Forschungsprojekt Osteoporose. Hinsichtlich dieses Forschungsprojektes hat der Beschwerdeführer mit der E-Bank eine Vereinbarung getroffen, die im Wesentlichen jener mit der R-Bank

betreffend das Projekt Arginin entspricht. Solcherart liegt auch hinsichtlich des Projektes Osteoporose ein partiarisches Darlehen nicht vor.

Die belangte Behörde stützt die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 auf das nachträgliche Hervorkommen der Schreiben der R-Bank vom 20. Oktober 1998 sowie der E-Bank vom 6. Oktober 1995 betreffend das Erlöschen einer Rückzahlungsverpflichtung. Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergibt, waren sowohl die R-Bank (diese mit Ausnahme eines Betrages von S 250.000,--) als auch die E-Bank auf Grund der mit dem Beschwerdeführer getroffenen Vereinbarung so gestellt, dass ihnen im Hinblick auf die tatsächlich eingetretene Verlustentwicklung ein Rückzahlungsanspruch, soweit es die hier strittigen Beträge betrifft, nicht zugestanden ist. Solcherart kommt den Bestätigungen der R-Bank vom 20. Oktober 1998 sowie der E-Bank vom 6. Oktober 1995 für die steuerliche Beurteilung des gegenständlichen Falles keine Bedeutung zu. Daraus folgt, dass die Wiederaufnahme der Verfahren auf das Hervorkommen dieser Schreiben nicht hätte gestützt werden dürfen. Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist nämlich eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen im Falle des Neuhervorkommens von Tatsachen oder Beweismittel nur zulässig, wenn die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte; dabei ist gemäß § 307 Abs. 1 BAO mit dem die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid unter gleichzeitiger Aufhebung des früheren Bescheides die das wieder aufgenommene Verfahren abschließende Sachentscheidung zu verbinden.

Die belangte Behörde hat, indem sie eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber den Banken bejaht und daher eine Vermehrung des Betriebsvermögens durch Schuldnachlässe der Banken in den Jahren 1993 und 1994 angenommen hat (was im Bereich des Verlustvortrages auch Auswirkungen auf das Einkommen des Jahres 1995 zeitigte), die Rechtslage sowohl bei ihrem Abspruch über die Wiederaufnahme der Verfahren (Einkommensteuer 1993 bis 1995) als auch bei ihrem Abspruch über die entsprechenden Sachbescheide verkannt.

Hinsichtlich des Jahres 1996 wendet der Beschwerdeführer ein, das im angefochtenen Bescheid der Besteuerung unterzogene Preisgeld erfülle keinen Einkunftstatbestand. Dem Preisgeld liege kein Rechtsgeschäft zwischen dem Beschwerdeführer und der preisverleihenden Institution über die vorherige Erbringung einer Leistung durch den Beschwerdeführer gegen angemessene Gegenleistung zu Grunde. Im Sinne des Einkommensteuerrechtes seien Preisgelder keine Einkünfte "aus" selbstständiger Arbeit, sondern lediglich Vermögenszuwächse "anlässlich" selbstständiger Arbeit.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf.

Betriebseinnahmen sind betrieblich veranlasste Vermögensmehrungen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, 82/14/0076 u.a., Slg 5.742/F). Eine Vertragsbeziehung, wonach die Leistung erbracht wird, um eine bestimmte Gegenleistung zu erhalten, ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht erforderlich. Den Zusammenhang mit seinem Betrieb stellt der Beschwerdeführer in seinen Beschwerdeausführungen gar nicht in Streit (siehe seinen Hinweis auf Vermögenszuwächse "anlässlich" selbstständiger Arbeit).

Die Beschwerde behauptet nicht die Steuerfreiheit der Bezüge nach der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988. Es sei aber erwähnt, dass sich auch aus der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 ergibt, dass es der vom Beschwerdeführer behaupteten finalen Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung zur Begründung der Steuerpflicht nicht bedarf. Die Bestimmung normiert - allerdings eingeschränkt auf bestimmte, nämlich im Wesentlichen öffentliche Mittel - die Steuerfreiheit von zur Förderung der Wissenschaft und Forschung zugewendeten Beträgen. Würde die Steuerpflicht nur im Falle einer finalen Beziehung eintreten, bedürfte es dieser angesprochenen Steuerbefreiung nicht.

Der Beschwerdeführer bringt schließlich vor, er habe nicht frei über das Preisgeld verfügen dürfen, sondern sei verpflichtet gewesen, den Betrag für weitere wissenschaftliche Forschung zu verwenden. Hiezu ist darauf zu verweisen, dass eine allfällige Zweckwidmung des Preisgeldes nicht zum Entfall der Steuerpflicht führt. Erwähnt sei auch, dass der Beschwerdeführer eine Rückzahlungsverpflichtung für den Fall der widmungswidrigen Verwendung des Preisgeldes nicht behauptet hat.

Dass die Tatsache der Vereinnahmung eines Preisgeldes dem Finanzamt erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden ist, zieht die Beschwerde nicht in Streit. Somit ist die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996

nach § 303 Abs. 4 BAO gegeben sind.

Die Beschwerde vermag sohin, soweit der angefochtene Bescheid das Jahr 1996 betrifft, dessen Rechtswidrigkeit nicht aufzuzeigen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich sohin, soweit er die Jahre 1993 bis 1995 betrifft, als mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet und war daher in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sch auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 17. September 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:2001140211.X00

Im RIS seit

27.10.2003

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at