jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/11/10 91/13/0180

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 10.11.1993

Index

20/08 Urheberrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §20 Abs2;
EStG 1972 §3 Z5 litb;
EStG 1972 §3 Z5;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs2;
EStG 1972 §38 Abs4;
UrhG §14 Abs1;
UrhG §24 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerde des Dr. H in P, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in O, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat X, vom 25. Juni 1991, Zl. 6/4-4099/90-02, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1984 und 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Zivilingenieur für technische Physik. Mit Schreiben des Bundesministers für Bauten und Technik vom 7. November 1983 war sein Ansuchen um Förderung seines Forschungsvorhabens "Berechnung und Optimierung schallabschirmender Objekte" positiv erledigt und ihm auf der Basis der "Allgemeinen Bedingungen für Förderungen auf dem Gebiet der Straßenforschung" ein Förderungsbeitrag von S 917.000,-- zugesichert worden. Die Auszahlung der Förderungsmittel erfolgte durch Teilzahlungen von S 150.000,-- am 27. April 1984, von S 350.000,-- am 27. November 1984, von S 400.000,-- am 18. Dezember 1985 und von S 17.000,-- am 16. Juni 1987. Die Endabrechnung

gegenüber dem Bundesminister für Bauten und Technik nahm der Beschwerdeführer am 1. Dezember 1986 mit aufgeschlüsselten Kosten in einer Gesamthöhe von S 1,541.346,-- vor. Der Beschwerdeführer behandelte in seinen Abgabenerklärungen den gesamten Förderungsbetrag als steuerfrei.

Im Zuge einer auch die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zu Sachauslagen und Fremdpersonalkosten für das geförderte Forschungsvorhaben in Höhe von lediglich S 315.366,-- und vertrat die Auffassung, daß der übersteigende Förderungsbetrag von S 601.634,-- auf die eigene Arbeitsleistung des Beschwerdeführers entfalle und deswegen als steuerfrei nach § 3 Z. 5 EStG 1972 nicht angesehen werden könne. Unter zusätzlicher Berücksichtigung gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1972 zu Unrecht als Ausgaben geltend gemachter Posten erhöhte er dementsprechend den Gewinn der Streitjahre und den auf diese Jahre entfallenden Differenzbetrag von S 584.634,-- des nicht durch Sach- und Personalaufwand gedeckten, in diesen Jahren zugeflossenen Förderungsbetrages.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ unter Wiederaufnahme des Verfahrens für die Streitjahre entsprechende neue Einkommensteuerbescheide.

In seiner gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wandte sich der Beschwerdeführer dagegen, daß die Forschungsförderungsbeiträge nicht zur Gänze als steuerfrei anerkannt wurden, machte hilfsweise den ermäßigten Steuersatz des § 37 Abs. 1 EStG 1972 aus dem Grunde des § 38 Abs. 4 leg. cit. und jenem des § 37 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. geltend und beanspruchte im Zuge des Berufungsverfahrens hilfsweise auch den Forschungsfreibetrag nach § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1972.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Weder die Bestimmung des § 3 Z. 5 EStG 1972 in der für das Jahr 1984 geltenden Fassung, noch jene des § 3 Z. 5 lit. b EStG 1972 in der für das Jahr 1985 geltenden Fassung erlauben es, führte die belangte Behörde begründend aus, solche öffentlichen Mittel, die auch einen Entlohnungscharakter des Förderungsnehmers aufwiesen, der in den zitierten Gesetzesstellen normierten Steuerbefreiung zu unterstellen. Diese greife nur dann ein, wenn sich die gewährten Mittel lediglich auf den Ersatz von Aufwendungen beschränkten, weil sie im wesentlichen nur den mit der wissenschaftlichen Tätigkeit verbundenen endgültig verlorenen Aufwand decken sollten; liege doch eine unmittelbare Förderung von Wissenschaft oder Forschung nur dann vor, wenn Mittel zugewendet würden, um die sachlichen Voraussetzungen für eine Forschungstätigkeit zu schaffen. Die Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatzes nach § 37 Abs. 1 EStG 1972 unter dem Titel des § 38 Abs. 4 leg. cit. setze voraus, daß eigenständige, abgrenzbare Einkünfte aus einer Verwertung selbst geschaffener Urheberrechte vorlägen, was zu verneinen sei, weil nicht erkannt werden könne, daß der Beschwerdeführer für die Berechtigung des Bundesministers für Bauten und Technik, die Ergebnisse der Forschungsarbeit der Öffentlichkeit zugänglich zu machen, ein gesondertes Entgelt erhalten hätte. Als außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 37 Abs. 1 EStG 1972 könnten die dem Beschwerdeführer zugekommenen Förderungsleistungen aber schon deswegen nicht angesehen werden, weil diese Einkünfte nicht in einem einzigen Jahr angefallen seien. Der Berechtigung des vom Beschwerdeführer reklamierten Forschungsfreibetrages schließlich stehe entgegen, daß der volkswirtschaftliche Wert der vom Beschwerdeführer angestrebten Erfindung nicht durch eine Bescheinigung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten nachgewiesen worden sei; überdies hätte ein solcher Antrag schon zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen gestellt werden müssen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Bescheid als rechtswidrig aufzuheben; der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Einkommensteuerbefreiung, auf Anwendung des begünstigten Steuersatzes und auf Gewährung des Forschungsfreibetrages verletzt.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 3 Z. 5 lit. b EStG 1972 und seinen Vorgängerbestimmungen bis zurück zum Einkommensteuergesetz 1953 ist in Bezügen oder Beihilfen, die als Entgelt für eine Tätigkeit oder als Gegenleistung für eine Leistung des Empfängers gewährt werden, keine Zuwendung zum Zweck unmittelbarer Förderung von Wissenschaft oder Forschung (oder Kunst) zu erblicken, weil in solchen Fällen das Moment des Leistungsentgelts und damit die Förderung des Entgeltempfängers gegenüber der Förderung der Forschung (Wissenschaft oder Kunst) in den Vordergrund tritt (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 18. September 1991,

91/13/0003, ÖStZB 1992, 242, mit zahlreichen weiteren Judikatur- und Literaturnachweisen, ebenso ferner die hg. Erkenntnisse vom 17. Juni 1992, 91/13/0153, ÖStZB 1993, 6, und91/13/0164, ÖStZB 1992, 872).

Die zu dieser Frage erstatteten Beschwerdeausführungen, welche sich in der im wesentlichen wörtlichen Wiedergabe eines schon im Verwaltungsverfahren vorgelegten Rechtsgutachtens einer Wirtschaftstreuhänderkanzlei erschöpfen, tragen nichts vor, was den Verwaltungsgerichtshof zu einem Abgehen von dieser Rechtsprechung veranlassen könnte. Die Behauptung des Beschwerdeführers, daß jegliche Forschungsförderung zunichte gemacht wäre, wenn der den Sachaufwand übersteigende Förderungsbeitrag nicht steuerfrei anzusehen wäre, ist dem Verwaltungsgerichtshof nicht einsichtig. Wenn der Beschwerdeführer eine Aufgabe des Forschungsförderungsfonds auch darin erblickt, dem Forscher während seiner Forschungsperiode eine von kommerziellen Zielen unabhängige Arbeitsweise zu ermöglichen, erklärt er damit nicht, weshalb ein solcher Förderungszweck durch die Besteuerung der beigestellten Mittel in dem von ihm gesehenen Ausmaß vereitelt würde. Insoweit Förderungsmittel in einem die Abdeckung des Sachaufwandes übersteigenden Ausmaß ausgeschüttet werden, verwirklichen sie den Förderungszweck dadurch, daß sie dem Förderungsempfänger im Umfang seiner Beschäftigung mit der geförderten Aufgabe ein Einkommen verschaffen, welches ihn damit von der Notwendigkeit freistellt, diese für seinen Lebensunterhalt erforderlichen Einkünfte auf andere Weise zu erzielen. Das rechtfertigt es aber nicht, die in diesem Umfang aus dem Bezug der Förderungsmittel erzielten Einkünfte für das Erbringen seiner persönlichen Forschungsleistung als einkommensteuerbefreit zu betrachten. Eine über die Abdeckung des verlorenen Aufwandes hinausgehende Steuerbefreiung erhaltener Förderungsleistungen ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers weder im Text des § 3 Z. 5 EStG 1972 in seiner für das Jahr 1984 geltenden Fassung ("sofern hiedurch die SACHLICHEN Voraussetzungen für eine wissenschaftliche oder gewerbliche Forschung geschaffen werden"), noch jenen des § 3 Z. 5 lit. b EStG 1972 in der für das Jahr 1985 geltenden Fassung ("sofern hiedurch Wissenschaft oder Forschung UNMITTELBAR gefördert werden") zu entnehmen. Anderes ist auch aus dem vom Beschwerdeführer zitierten hg. Erkenntnis vom 12. Oktober 1962, 284/61, Slg. 2715/F, nicht zu gewinnen. Auch im dortigen, die einem Künstler monatlich zugewendete Ehrengabe betreffenden Fall hatte der Gerichtshof klargestellt, daß eine Leistungsbeziehung dieser Gabe nicht zugrunde liege. Wird einem Forscher für ein bestimmtes, mit einem Ergebnisbericht abzulieferndes Projekt aber, wie im Beschwerdefall, eine Förderungsleistung zuerkannt, dann enthält die Förderungsleistung in ihrem die Abdeckung des Sachaufwandes übersteigenden Anteil Entgeltscharakter für die erbrachte Leistung und stellt in der primären Förderung des Forschers selbst nur noch mittelbare Förderung der Forschung dar, was der Steuerfreiheit dieser Mittel entgegensteht. Aus den in der Beschwerde angeführten Literaturmeinungen ergibt sich nichts anderes.

Ebensowenig schließlich überzeugt das Argument des Beschwerdeführers, daß nicht § 3 EStG 1972 auf § 20 Abs. 2 EStG 1972, sondern umgekehrt § 20 Abs. 2 EStG 1972 auf § 3 EStG 1972 verweise. Daß bei der Ermittlung der Einkünfte Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen, ist eine gesetzliche Anordnung, die über Art und Ausmaß steuerfreier Einkünfte nichts besagt. Die vom Beschwerdeführer in den Bestimmungen des § 3 Z. 5 EStG 1972 für das Jahr 1984 und des § 3 Z. 5 lit. b EStG 1972 für das Jahr 1985 vermißte Einschränkung auf Bezüge im Umfang entgegenstehender Ausgaben nach § 20 Abs. 2 EStG 1972 führt zu der vom Beschwerdeführer gewünschten Auslegung nicht, weil die gesetzgeberische Absicht durch den Hinweis auf die sachlichen Voraussetzungen im § 3 Z. 5 EStG 1972 in seiner für das Jahr 1984 geltenden Fassung und auf die Unmittelbarkeit der Förderung von Wissenschaft oder Forschung in der Bestimmung des § 3 Z. 5 lit. b EStG 1972 in seiner für das Jahr 1985 geltenden Fassung ausreichend im Sinne des von der belangten Behörde gefundenen Interpretationsergebnisses klargestellt ist.

Die Behörde hat die Rechtslage aber auch insoweit nicht verkannt, als sie in den der bekämpften Besteuerung unterworfenen Bezügen des Beschwerdeführers Einkünfte aus der Verwertung von selbst geschaffenen Urheberrechten nicht erblickt hat. Nach der von der belangten Behörde zutreffend wiedergegebenen ständigen Rechtsprechung liegen Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten nur dann vor, wenn sie nach dem zwischen dem Urheber und seinem Vertragspartner bestehenden Rechtsverhältnis unmittelbar als Entgelt für die Verwertung urheberrechtlich geschützter Leistungen anfallen, was dann nicht zutrifft, wenn der Urheber ein Entgelt erhält, welches in erster Linie gar nicht dazu bestimmt ist, eine urheberrechtlich geschützte Leistung zu entlohnen (vgl. neben der schon im angefochtenen Bescheid zitierten Judikatur auch aus jüngerer Zeit die hg. Erkenntnisse vom 21. Juli 1993, 91/13/0098, vom 26. Jänner 1993,88/14/0195, vom 30. September 1992,88/13/0048, vom 22. September 1992, 89/14/0032, vom 3. Juni 1992,87/13/0036, vom 5. Februar 1992,91/13/0083, und vom 22. Oktober 1991,91/14/0023).

Auf die Gründe dieser Erkenntnisse wird gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG verwiesen. Die in den beiden letztzitierten Erkenntnissen zu Entwicklungs- und Forschungsprojekten, welche im Auftrag der öffentlichen Hand erstellt worden waren, angestellten Überlegungen gelten für den Beschwerdeführer in gleicher Weise, wie dies auch für jene Fälle zutrifft, in denen der Verwaltungsgerichtshof dargelegt hatte, aus welchen Erwägungen die aus der Erstattung von Gutachten bezogenen Einkünfte unter § 38 Abs. 4 EStG 1972 nicht subsumierbar sind. Aus dem vom Beschwerdeführer zitierten hg. Erkenntnis vom 5. April 1989, 88/13/0153, ist für ihn nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, daß dieses Erkenntnis die Aufhebung eines aufsichtsbehördlichen Behebungsbescheides aus dem Grunde der Unterlassung eines ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens zum Gegenstand hatte, lag ihm mit der Überlassung eines selbst entwickelten Computerprogrammes an Anwender auch sachverhaltsbezogen eine mit dem Beschwerdefall nicht vergleichbare Fallkonstellation zugrunde. Aus den Punkten 9 und 12 der vom Bundesministerium für Bauten und Technik herausgegebenen "Allgemeinen Bedingungen für Förderungen auf den Gebieten Allgemeine Bauforschung, Technisches Versuchswesen, Straßenforschung und Wohnbauforschung" läßt sich entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht ableiten, daß die dem Beschwerdeführer zugekommene Förderungsleistung als Entgelt für die Überlassung eines Werknutzungsrechtes verstanden werden könnte. Daß der Förderer sich vorbehielt, die Ergebnisse der Forschungsarbeit der Öffentlichkeit entschädigungslos zugänglich zu machen (Punkt 9), bewirkte nicht, daß damit ein - in keiner Weise bestimmter oder bestimmbarer - Teil der Förderungsleistung als für die Überlassung eines Werknutzungsrechtes gewährt anzusehen wäre. Diese vom Förderer sich vorbehaltene Berechtigung ging vielmehr in seinem Hauptanspruch auf Ablieferung des Schlußberichtes über das Forschungsergebnis untrennbar auf. Daß der Förderer sich ferner vorbehielt, einen wirtschaftlich gerechtfertigt erscheinenden Betrag bis zur Höhe des Förderungsbeitrages für den Fall zurückzufordern, daß dem Förderungsempfänger während der Durchführung oder innerhalb von fünf Jahren nach Abschluß des Projekts ein wirtschaftlicher Nutzen aus dem Forschungsvorhaben erwachsen sollte (Punkt 12), sprach, wie die belangte Behörde ebenso zutreffend erkannt hat, desgleichen nicht für die vom Beschwerdeführer vorgenommene Deutung der Förderungsleistung als gesondertes Entgelt für die Einräumung einer Werknutzung. Es ist hinter dieser Förderungsbedingung vielmehr das Bestreben des Förderers zu sehen, den widmungsgemäßen Einsatz der ausschließlich der Förderung gewidmeten öffentlichen Gelder dergestalt sicherzustellen, daß die Erzielung wirtschaftlicher Vorteile aus dem geförderten Forschungsprojekt durch den Forscher den Verlust der Förderung zur Folge haben sollte. Der vom Beschwerdeführer gesehene Konnex zur Beschaffenheit der Förderungsleistung als Entgelt für die Übertragung von Werknutzungsrechten kann daraus nicht hergestellt werden.

Wenn der Beschwerdeführer schließlich meint, daß die ihm zugekommene Förderungsleistung aus dem Titel der Bestimmung des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 dem begünstigten Steuersatz des ersten Absatzes des genannten Paragraphen zu unterziehen gewesen wäre, kann ihm auch nicht beigepflichtet werden. Einer solchen Beurteilung stand entgegen, daß die Förderungsleistung nicht in einer Besteuerungsperiode, sondern in drei Kalenderjahren ausgeschüttet worden war. Unabdingbare Voraussetzung des Vorliegens außerordentlicher Einkünfte im Sinne (auch) des § 37 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 aber ist deren zusammengeballter Anfall in einem einzigen Jahr (vgl. neben den schon im angefochtenen Bescheid zitierten hg. Erkenntnissen vom 28. April 1987, 86/14/0175, und vom 26. April 1989, 89/14/0074, ebenso auch die hg. Erkenntnisse vom 23. Juni 1992, 90/14/0130, und vom 17. Februar 1993,89/14/0250).

Gegen die - zutreffende - Begründung, mit welcher die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die Möglichkeit der Geltendmachung des Forschungsfreibetrages nach § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1972 verneint hat, trägt die Beschwerde nichts vor.

Es erwies sich die Beschwerde somit insgesamt als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1991130180.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

01.10.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at