

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/6/17 91/13/0164

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 17.06.1992

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §16;

EStG 1972 §22;

EStG 1972 §25;

EStG 1972 §3 Z5;

EStG 1972 §4 Abs4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. X in W, vertreten durch Dr. B, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 24. Mai 1991, Zl 6/1-1170/88-14, betreffend Einkommensteuer 1980 - 1986, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Mehrbegehr wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Dozent an der Universität, erklärte in seinen über Aufforderung des Finanzamtes vorgelegten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1980 - 1986 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit sonstige Einkünfte zwischen S 18.000,-- und S 24.000,-- jährlich aus Zuwendungen der Ludwig Boltzmann Gesellschaft (in der Folge: Gesellschaft) mit dem in Klammerausdruck gesetzten Hinweis "Forschungsförderung, Aufwandsentschädigung". In einem diesen Erklärungen vorangegangenen Schriftsatz an das Finanzamt war ausgeführt worden, daß diese Mittel als gemäß "§ 3 Abs 5 EStG 1972" einkommensteuerfreie Forschungsförderungsmittel angesehen worden wären. Es handle sich weder um Honorare noch um Provisionen noch um ein Gehalt, da für die Gesellschaft selbst keine Leistung erbracht werde. Die Zielsetzung der Gesellschaft sei die Förderung der wissenschaftlichen Forschung. Die Anschaffung von wissenschaftlichen Büchern und Zeitschriften sowie der Besuch von internationalen Kongressen sei unerlässlich, um in aktuellen Forschungsgebieten wie der Molekularbiologie

konkurrenzfähig zu bleiben. Die Aufwendungen des Beschwerdeführers hätten die Zuwendungen der Gesellschaft überstiegen. In der Folge wurde der Beschwerdeführer für die Jahre 1982, 1984, 1985 und 1986 zur Einkommensteuer veranlagt, für die Jahre 1980, 1981 und 1983 ergingen Nichtveranlagungsbescheide.

Nach Aufhebung dieser Bescheide durch die Oberbehörde gemäß § 299 Abs 2 BAO wurden für die Jahre 1980 - 1986 Einkommensteuerbescheide erlassen, worin die erwähnten Zuschüsse als im Rahmen des Dienstverhältnisses zugeflossene Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erfaßt wurden.

Gegen diese Bescheide wurde berufen. Begründend wurde im wesentlichen ausgeführt, die Funktion des Beschwerdeführers an der Universität sei die theoretische und praktische Ausbildung der Biochemie-Studenten. Hier geltend zu machende Werbungskosten wären allgemeine Biochemie-Tagungen oder Lehrbücher der Biochemie. Die vom Beschwerdeführer angeführten Aufwendungen hätten sich aber fast durchwegs auf Spezialkongresse und spezielle Fachzeitschriften bzw. überhaupt auf Arbeitsaufenthalte an ausländischen Laboratorien, die mit seiner Lehrtätigkeit in keinem unmittelbaren Zusammenhang stünden, bezogen. Daß Dozenten auch eine Forschungstätigkeit ausüben, werde von der Universität natürlich begrüßt, aber nicht finanziert, zumindest nicht auf dem sehr kostenintensiven Gebiet der Molekularbiologie. Die Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers sei eine selbständige und die Mittel hiefür würden zum Großteil in Eigeninitiative aufgebracht. Für den Fall der Beurteilung der Zuwendungen der Gesellschaft als steuerpflichtig würden die anteiligen Betriebskosten eines Arbeitszimmers geltend gemacht; das Lesen der Literatur und das Schreiben der Publikationen müsse zum Teil zu Hause erfolgen, da dem Beschwerdeführer am Institut kein eigenes Zimmer zur Verfügung stehe.

Im nunmehr mit Beschwerde angefochtenen Bescheid wurde ein auf die Lehrtätigkeit des Beschwerdeführers entfallender Anteil der von der Universität ausgezahlten Bezüge des Beschwerdeführers als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, der darüber hinausgehende Teil hingegen als solcher aus nichtselbstständiger Arbeit beurteilt. Auch die Zuschüsse der Gesellschaft wurden als steuerpflichtig und als Vorteile beurteilt, die dem Beschwerdeführer im Hinblick auf sein Dienstverhältnis von dritter Seite zugeflossen sind, und somit den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugerechnet. Begründend wurde ausgeführt, daß nach den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen ein Entlohnungscharakter nicht ausgeschlossen werden könne. Im Geschäftsbericht der Gesellschaft heiße es, daß sie die Forschungsstelle mit 21 Wissenschaftlern finanziert hätte. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens verursache auch die Entlohnung der für eine Forschungsstelle tätigen Wissenschaftler Kosten. Eine vom Beschwerdeführer vorgelegte konkrete Kostenplanung beziehe sich nur auf Forschungskosten, die erst ab dem Jahr 1991 anfielen, weshalb diese Verhältnisse für den Streitzeitraum nicht aussagekräftig wären. Gestützt auf die Aussagen des dem Beschwerdeführer in der Universität "vorgesetzten Professors", wonach für die Gesellschaft eine Forschungstätigkeit nicht geleistet worden sei, ging die belangte Behörde davon aus, daß die strittigen Bezüge für die Tätigkeiten gewährt worden wären, die der Beschwerdeführer im Rahmen seines zum Bund bestehenden Dienstverhältnisses erbracht hätte und wofür er auch vom Bund mit seinem Gehalt als Universitätsdozent entlohnt worden wäre. Dafür, daß dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner damals ausgeübten "Lehr- und Forschungstätigkeit wirklich höhere Kosten, die ihm nur durch die strittigen Bezüge abgegolten worden wären, entstanden" seien, fehle in den Akten jeder Hinweis. Es sei daher davon auszugehen, daß auch die Kosten, die dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Forschungstätigkeit, welche die die strittigen Bezüge gefördert wurde, erwachsen wären, in allen Streitjahren durch die schon vom Finanzamt auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen erhöhten Werbungskosten zur Gänze abgegolten seien. Daraus folge, daß den strittigen Bezügen Aufwendungen nicht gegenüberstünden, woraus zwingend der Schluß zu ziehen sei, daß die strittigen Bezüge zumindest primär der Entlohnung des Wissenschaftlers und nicht dem Ersatz von Kosten gedient hätten. Zusammenfassend wurde ausgeführt, daß der gegebene Fall so liege, daß der Beschwerdeführer im Streitzeitraum seine gesamte berufliche Tätigkeit als Universitätsdozent in einem Dienstverhältnis ausgeübt habe und dafür von seinem Arbeitgeber, der Republik Österreich, Gehälter und vom Institutsvorstand seinen Anteil an den strittigen Bezügen erhalten habe. Bezuglich der beantragten Anerkennung der Kosten des Arbeitszimmers wurde im wesentlichen ausgeführt, daß auf Grund der geringfügigen beruflichen Nutzung (15 Wochenstunden) und der sich nicht wesentlich von einem Wohnraum unterscheidenden Einrichtung (Schreibtisch, Bücherregal, Vitrine, Tisch, Bank, zwei Stühle) die Aufwendungen noch als solche beurteilt werden müßten, die primär der privaten Lebensführung dienten.

In der vorliegenden Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf unrichtige Anwendung des § 3 Z 5 EStG 1972, in eventu (bei Steuerpflicht) in seinem Recht auf Qualifikation dieser Einkünfte als solche aus

selbständiger Arbeit bzw. auf Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als Betriebsausgaben verletzt. Der Beschwerdeführer macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist zunächst strittig, ob die dem Beschwerdeführer zugeflossenen Zuwendungen der Gesellschaft gemäß § 3 Z 5 EStG 1972 in der für den Streitzeitraum jeweils geltenden Fassung als steuerfrei zu beurteilende Bezüge darstellen. Unbestritten ist, daß diese Gesellschaft eine im § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1972 umschriebene Institution ist.

Der belangten Behörde ist zuzustimmen, daß Bezüge nach § 3 Z 5 EStG 1972 sowohl in der für den Streitzeitraum 1980 - 1984 als auch im Streitzeitraum von 1985 und 1986 geltenden Fassung nicht als steuerfrei zu beurteilen sind, wenn die Mittel auch den Charakter einer Entlohnung des Auftragnehmers aufweisen.

Nun hat jedoch der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren bereits in seiner Stellungnahme vom 27. Februar 1987 dargetan, daß er nicht auf Grund von Aufträgen forsche, es sich bei den strittigen Beträgen daher um keine Honorare bzw. keine Entlohnung handle. Diese im Verwaltungsverfahren mehrfach wiederholte und ergänzte Darstellung wird auch in einem Schreiben vom 22. Oktober 1990 vom Vorstand des Institutes, bei dem der Beschwerdeführer tätig war, bestätigt, wonach durch die am Institut eingerichtete Forschungsstelle keine Auftragsforschung für die Gesellschaft durchgeführt worden wäre. Abgesehen davon, daß ein "im September 1990 an den Berufungssenat gerichtetes Schreiben" dieses Professors nicht aktenkundig ist, bestätigt auch - nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid - dieses Schreiben, daß "für den Verein" (die Gesellschaft) eine Forschungstätigkeit nicht geleistet worden wäre. In dem oben erwähnten Schreiben des Institutsvorstandes vom 22. Oktober 1990 - welches die belangte Behörde mit dem "im September 1990" an den Berufungssenat gerichteten Schreiben möglicherweise meint - wird darüber hinaus ausgeführt, daß die Gesellschaft gemäß ihren Statuten als Forschungsförderungsorganisation alle am Institut vertretenen Forschungsrichtungen mit einem Sockelbetrag unterstütze. Daraus kann aber nicht gefolgert werden, daß die strittigen Bezüge "sohin" für die Tätigkeit geleistet werden, die der Beschwerdeführer IM RAHMEN seines damals zum Bund bestehenden DIENSTVERHÄLTNISSES erbrachte, zumal in dem mehrfach erwähnten Schreiben auch ausgeführt wurde, daß der Beschwerdeführer seine Forschungsarbeiten völlig unabhängig gestalte und in dieser Beziehung nicht weisungsgebunden sei.

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist aber auch nicht entscheidend, ob die Zuwendungen "für eine Tätigkeit im Rahmen eines Dienstverhältnisses" geleistet werden. Entscheidend ist vielmehr, ob durch sie die sachlichen Voraussetzungen für eine wissenschaftliche oder gewerbliche Forschung geschaffen bzw. die Wissenschaft oder Forschung unmittelbar gefördert werden, wobei die im § 3 Z 5 EStG 1972 in der ab 1. Jänner 1985 geltenden Fassung ausdrücklich normierte Voraussetzung der unmittelbaren Förderung der Judikatur zu der bis dahin geltenden Fassung des § 3 Z 5 EStG 1972 entspricht. Eine unmittelbare Förderung der Forschung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor, wenn im wesentlichen nur der mit der wissenschaftlichen Tätigkeit verbundene und endgültig verlorene Aufwand abgedeckt wird (vgl Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 6.8 zu § 3 EStG 1972 und die darin angeführte Judikatur).

Feststellungen darüber, ob die geltend gemachten Aufwendungen (einschließlich der Aufwendungen für das Arbeitszimmer) für die durch das Gehalt abgegoltene Tätigkeit oder die damit nicht abgegoltene Tätigkeit angefallen sind, hat die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage nicht getroffen. Der Umstand allein, daß Kosten in allen Streitjahren durch die schon vom Finanzamt auf der Lohnsteuerkarte eingetragenen erhöhten Werbungskosten - möglicherweise zumindest teilweise unrichtig - abgegolten wurden, ist keine tragfähige Begründung dafür, daß den strittigen Bezügen Aufwendungen nicht gegenüberstehen, zumal der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren ausgeführt hat, daß seine Funktion an der Universität die theoretische und praktische Ausbildung der Studenten sei, wofür die Kosten für allgemeine Tagungen oder Lehrbücher hier geltend zu machende Werbungskosten seien, während von ihm auch Aufwendungen für Spezialkongresse, spezielle Fachzeitschriften und Arbeitsaufenthalte an ausländischen Laboratorien geltend gemacht worden seien, die mit seiner Lehrtätigkeit in keinem unmittelbaren Zusammenhang stünden. An dieser Stelle ist auch darauf hinzuweisen, daß die geltend gemachten Kosten des Arbeitszimmers der Art nach geeignete Aufwendungen sind, die sachlichen Voraussetzungen für eine

Forschungstätigkeit zu schaffen. Die Annahme der belangten Behörde, daß die vorgelegte Kostenplanung für ein nach dem Streitzeitraum ins Auge gefaßtes Forschungsprojekt nicht geeignet sei, darzutun, daß die strittigen Bezüge keinen Entlohnungscharakter aufweisen, ist verfehlt, weil aus den für den Streitzeitraum vorgelegten Unterlagen (insbesondere der Bestätigung des Institutsvorstandes vom 3. April 1991) hervorgeht, daß die Vorgangsweise in den Streitjahren die gleiche war. Auch die Ausführungen im angefochtenen Bescheid, daß nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch die Entlohnung der Wissenschaftler, die für eine Forschungsstelle tätig sind, Kosten verursache, sind im Hinblick auf diese Bestätigung nicht geeignet, einen Entlohnungscharakter als erwiesen anzunehmen, weil danach jedenfalls für den Projektleiter KEINE Entlohnung vorgesehen ist.

Da die Beurteilung der strittigen Bezüge als steuerpflichtig aus den angeführten Gründen verfehlt ist, erübrigt es sich, auf die nur alternativ behauptete weitere Rechtsverletzung einzugehen.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl Nr 104/1991. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil mit dem für den Schriftsatz festgesetzten Pauschalbetrag auch die Umsatzsteuer als ersetzt gilt und hinsichtlich der Stempelgebühren der angefochtene Bescheid nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1991130164.X00

**Im RIS seit**

17.06.1992

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)