



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 9

GZ. RV/1657-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Vindobona-Interbuch Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk in Wien betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1996 und Einkommensteuer 1993 bis 1996

1.) entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996, sowie gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 1996 wird als unbegründet abgewiesen

Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996, sowie der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1996 bleiben unverändert.

2.) beschlossen:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer ist Arzt und Universitätsprofessor. Er beschäftigt sich mit Aminosäurenforschung. Aus den Forschungsprojekten "Arginin" und "Osteoporose" machte der Bw bis zum Jahre 1993 Verluste (für die Folgejahre Verlustvorträge) geltend. In der Steuererklärung 1995 wies der Bw einen Sanierungsgewinn von ca. S 5,2 Mio. aus, der sich aus dem Schulderlass betreffend partiarischer Darlehen (Forschungsprojekt Arginin: S 3,229.705; Forschungsprojekt Osteoporose S 1,971.546,--) ergab.

Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung wurde 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.

Weiters war von der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass der Bw 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 Bw Berufung ein.

Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Forschungsprojekte zum Zeitpunkt der Schulderlasse bereits eingestellt gewesen seien und die Rückzahlungsverpflichtungen erloschen gewesen sei. Die Fälligkeit der Rückzahlung sei von der Bedingung der Einnahmenerzielung aus dem jeweiligen Projekt abhängig gewesen. Die Verzichtserklärungen der Banken seien nur deklaratorischer Natur gewesen und hätten zu keiner Vermehrung des Betriebsvermögens geführt.

Weiters sei dem Bw im Jahre 1996 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.

Die Berufung wurde von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) als unbegründet abgewiesen. Die Forschungsprojekte müssten als jeweils eigenständiges Unternehmen angesehen werden. Die jeweiligen Schulderlässe in den Jahren 1993 und 1994 hätten nicht zur Betriebssanierung geführt, weil die Projekte eingestellt worden seien. Die Voraussetzungen eines steuerfreien Sanierungsgewinnes iS des § 36 EStG nicht gegeben gewesen. Auch seien die Vereinbarungen mit den Banken nicht als Mitunternehmerschaften zu werten. Es lägen weder eine echte stille Gesellschaft noch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor. Auch die Wiederaufnahme der Verfahren sei zu Recht verfügt worden. Der Darlehensverzicht durch die Banken sei dem Finanzamt erst anlässlich der Betriebspprüfung im Jahr 1999 bekannt geworden. Diese Tatsache stelle den Wiederaufnahmsgrund dar.

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.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bw Beschwerde beim VwGH. Dieser hob den angefochtenen Bescheid, soweit er die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 sowie Einkommensteuer 1993 bis 1995 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf. Die Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1996 sowie Einkommensteuer 1996 wurde als unbegründet abgewiesen.

Begründend führte der VwGH im Wesentlichen aus, dass in Bezug auf das Forschungsprojekt Arginin festzuhalten sei, 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 % zusteünde. Zudem seien sämtliche Maßnahmen zur wirtschaftlichen Nutzung des Projektes mit der Bank abzusprechen gewesen. Weiters ist vereinbart, dass die Bank das hingegebene Kapital nur im Falle und nach Maßgabe des Einganges von "Einnahmen" erhalte. Vor dem Hintergrund dieser Vereinbarung teilte der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung des Bw, dass jemand, der zusagt, einen zwecks Finanzierung gegebenen Betrag nur unter bestimmten Voraussetzungen zurückzufordern, keinen Darlehensvertrag schließt, sondern sich an einem unternehmerischen Wagnis beteiligt. Die belangte Behörde, die die Finanzierung des in Rede stehenden Forschungsprojektes Arginin

durch die Bank als partiarisches Darlehen gewertet habe, habe die Rechtslage verkannt. Eine Verkennung der Rechtslage liege weiters darin, dass die Behörde davon ausgegangen sei, die Bank hätte in den Streitjahren (wirtschaftlich) einen Rückzahlungsanspruch gehabt, darauf verzichtet und dadurch den Beschwerdeführer bereichert. Dies gelte in gleicher Weise in Bezug auf das Forschungsprojekt Osteoporose. Hinsichtlich dieses Forschungsprojektes habe der Bw mit der E-Bank eine Vereinbarung getroffen, die im Wesentlichen jener mit der R-Bank betreffend das Projekt Arginin entspreche. Die Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 sei 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 gestützt gewesen. Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen ergebe, waren sowohl die R-Bank (diese mit Ausnahme eines Beitrages von S 250.000,--) als auch die E-Bank auf Grund der mit dem Bw getroffenen Vereinbarung so gestellt, dass ihnen im Hinblick auf die tatsächlich eingetretene Verlustentwicklung ein Rückzahlungsanspruch nicht zugestanden sei. Solcherart komme 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 folge, dass die Wiederaufnahme der Verfahren auf das Hervorkommen dieser Schreiben nicht hätte gestützt werden dürfen.

Hinsichtlich des Jahres 1996 führt der VwGH aus, dass Betriebseinnahmen betrieblich veranlasste Vermögensmehrungen seien. Eine Vertragsbeziehung, wonach die Leistung erbracht werde, um eine bestimmte Gegenleistung zu erhalten, sei nicht erforderlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Diesem Erkenntnis folgend, waren die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 aufzuheben. Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen im Falle des Neuherkommens von Tatsachen oder Beweismitteln 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. Dies ist im vorliegenden Fall – wie der VwGH ausführte - nicht gegeben, sodass eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht durchgeführt hätte werden dürfen. Die Wiederaufnahmbescheide betreffend die Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 waren daher ersatzlos aufzuheben.

Durch die Aufhebung der Wiederaufnahmbescheide gehören die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheide (Einkommensteuer 1993 bis 1995) nicht mehr dem Rechtsbestand an, sodass die dagegen erhobene Berufung zurückzuweisen war.

Hinsichtlich 1996 ist auszuführen, dass die Tatsache der Vereinnahmung eines Preisgeldes ist dem Finanzamt erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden ist. Die Kenntnis hätte auch - wie unten dargelegt wird – zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt. Diese Tatsache stellt daher einen Wiederaufnahmegrund für eine amtswegige Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 1996 nach § 303 Abs. 4 BAO dar.

Bei dem Preisgeld handelt es sich um eine zweckgebundene Geldleistung. Der Bw kann über das Geld nicht frei verfügen und ist streng verpflichtet, diesen Betrag für die weitere wissenschaftliche Forschung zu verwenden. Preise für besondere berufliche Leistungen unterliegen aber, mit Ausnahme derjenigen nach § 3 Abs 1 Z 3 und Abs 3 EStG befreiten, der Einkommensteuer. Preise im Zuge eines Wettbewerbs vergeben werden, sind daher grundsätzlich einkommensteuerpflichtig.

Wie der VwGH ausführt, hat der Bw den Zusammenhang des Preisgeldes mit seinem Betrieb gar nicht in Streit gestellt (siehe seinen Hinweis auf Vermögenszuwächse "anlässlich" selbstständiger Arbeit).

Es wird vom Bw auch nicht die Steuerfreiheit der Bezüge nach der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG behauptet.

Es ergibt sich auch aus der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG, dass es einer 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.

Betreffend das Vorbringen des Bw, er habe nicht frei über das Preisgeld verfügen dürfen, sondern sei verpflichtet gewesen, den Betrag für weitere wissenschaftliche Forschung zu verwenden, ist darauf zu verweisen, dass eine allfällige Zweckwidmung des Preisgeldes nicht zum Entfall der Steuerpflicht führt. Erwähnt sei auch, dass der Bw eine Rückzahlungsverpflichtung für den Fall der widmungswidrigen Verwendung des Preisgeldes nicht behauptet hat. Das Preisgeld unterliegt da ein Leistungsaustausch vorliegt, der Einkommensteuer.

Die Berufung war daher soweit sie sich gegen den Wiederaufnahmbescheid betreffend Einkommensteuer 1996, sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 richtete, abzuweisen.

Wien, 21. November 2003