

Urteil vom 21. November 2024, VI R 12/22

(Steuerliche Behandlung eines Preisgeldes für wissenschaftliche Publikationen)

ECLI:DE:BFH:2024:U.211124.VIR12.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 1 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 2, EStG § 22 Nr 3 S 1, HSchulG NW § 35 Abs 3 S 1, EStG VZ 2018

vorgehend FG Münster, 16. März 2022, Az: 13 K 1398/20 E

Leitsätze

Ein mit einem Preisgeld dotierter Wissenschaftspreis kann nur dann Arbeitslohn darstellen, wenn er dem Arbeitnehmer für Leistungen verliehen wird, die dieser gegenüber seinem Dienstherrn erbracht hat.

Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 16.03.2022 - 13 K 1398/20 E aufgehoben und der Einkommensteuerbescheid vom 18.03.2021 dahingehend geändert, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um ... € gemindert werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr (2018) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 2 Von 2006 bis 2011 war der Kläger als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität E und im Jahr 2010 daneben als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Z-Institut beschäftigt. Anschließend war er bis 2013 für die ... tätig. Nebenberuflich war er zudem von 2012 bis 2014 Lehrbeauftragter an der Universität A.
- 3 In den Jahren 2006 bis 2014 verfasste der Kläger insgesamt acht Publikationen zu ... Themen, die in Fachzeitschriften (zum Teil mehrfach und bis ins Jahr 2016) erschienen. Aufgrund dieser Publikationen und einer Probevorlesung erkannte die Universität A ihm 2016 die Habilitation für das Fachgebiet ... zu.
- 4 Bereits im Jahr 2014 wurde der Kläger zum Professor für ... an der Hochschule S berufen.
- 5 Im Streitjahr erzielte der Kläger hauptberuflich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Professor an der Hochschule S sowie Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit als Dozent und Berater. Zudem erhielt er vom Y-Institut einen mit ... € dotierten Wissenschaftspreis für seine Habilitationsschriften.
- 6 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) das Preisgeld bei den Einkünften des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit.
- 7 Den Einspruch der Kläger wies das FA als unbegründet zurück. Es änderte lediglich die Besteuerungsgrundlagen insoweit, als es das Preisgeld den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuordnete.
- 8 Die dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Während des Klageverfahrens erließ das FA einen Änderungsbescheid, in dem es das Preisgeld der Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes

(EStG) unterwarf.

- 9 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Sie beantragen,
das Urteil des FG Münster vom 16.03.2022 - 13 K 1398/20 E aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 18.03.2021 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um ... € gemindert werden.
- 11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass es sich bei dem Preisgeld um eine steuerbare Einnahme des Klägers handelt.
- 13 1. Das Preisgeld gehört insbesondere nicht zu den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit.
- 14 a) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG --neben Gehältern und Löhnen-- auch andere Bezüge und Vorteile in Geld oder Geldeswert (§ 8 Abs. 1 Satz 1 EStG), die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegen muss. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 16.02.2022 - VI R 53/18, Rz 15, m.w.N.).
- 15 b) Arbeitslohn kann dabei auch in der Zuwendung eines Dritten bestehen, wenn sie ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll (Senatsurteil vom 01.09.2016 - VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69, Rz 21, m.w.N.). Dagegen liegt kein Arbeitslohn vor, wenn eine Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (Senatsbeschluss vom 21.06.2022 - VI R 20/20, BFHE 277, 338, BStBl II 2023, 87, Rz 12, m.w.N.).
- 16 c) Ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst und damit als Arbeitslohn zu beurteilen ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG; dies gilt auch für die Zuwendung durch einen oder an einen Dritten. Denn ob der entsprechende Leistungsaustausch den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer grundsätzlich der Tatsacheninstanz vorbehaltenen Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten sind insoweit unerheblich. Entscheidend sind die vorgefundenen objektiven Tatumsstände, die vom FG als Tatsacheninstanz eigenständig zu würdigen sind (Senatsbeschluss vom 26.06.2014 - VI R 94/13, BFHE 246, 182, BStBl II 2014, 864, Rz 23, m.w.N.).
- 17 d) Nach diesen Maßstäben hält die vom FG im Streitfall vorgenommene Würdigung, dass es sich bei dem Preisgeld um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt, rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Die tatsächlichen Feststellungen des FG rechtfertigen es nicht, das Preisgeld als dem Kläger vom Y-Institut für seine Tätigkeit als Hochschulprofessor zugewandt anzusehen.
- 18 aa) Zwar hat das FG zunächst zutreffend erkannt, dass auch ein Preis, der dem Arbeitnehmer nicht von seinem Arbeitgeber, sondern von einem Dritten (hier dem Y-Institut) verliehen wird, zu Arbeitslohn führen kann, wenn der

Preis "für" (s)eine Beschäftigung/Arbeitsleistung gewährt wird (vgl. Senatsurteile vom 01.09.2016 - VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69, Rz 25 und vom 16.02.2022 - VI R 53/18, Rz 22).

- 19** bb) Das FG hat das Preisgeld aber rechtsfehlerhaft als Ertrag aus der Hochschullehrertätigkeit des Klägers an der Hochschule S angesehen. Denn es hat verkannt, dass der Wissenschaftspreis in keinerlei Zusammenhang mit diesem Dienstverhältnis stand. Nach den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat der Kläger die Habilitationsschriften zum ganz überwiegenden Teil vor der Berufung in das Professorendienstverhältnis verfasst. Der preisbewehrten Habilitation liegt zwar eine wissenschaftliche Forschungsleistung zugrunde. Diese gründet aber nicht auf der Forschungstätigkeit des Klägers als Hochschullehrer gemäß § 35 Abs. 3 Satz 1 des Gesetzes über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen. Wissenschaftspreis und Preisgeld stellen sich daher entgegen der Auffassung des FG nicht als "Frucht" dieser Tätigkeit dar. Das Y-Institut hat mit dem Wissenschaftspreis vielmehr die zuvor erbrachte wissenschaftliche Tätigkeit des Klägers gewürdigt und ausgezeichnet. Das damit zusammenhängende Preisgeld ist dem Kläger mithin nicht als Anerkennung für dessen gegenüber der Hochschule S geleisteten Dienste zugewandt worden.
- 20** cc) Entgegen der Rechtsauffassung der Vorinstanz ergibt sich ein hinreichender Veranlassungszusammenhang zwischen der Vereinnahmung des Preisgeldes und der Tätigkeit des Klägers als Hochschulprofessor auch nicht aus der mit der Habilitation verbundenen Steigerung der wissenschaftlichen Reputation und einer damit (möglicherweise) verbundenen Förderlichkeit für die Hochschullehrertätigkeit. Allein die Förderlichkeit einer Habilitation für das berufliche Fortkommen des Habilitanden vermag den erforderlichen Veranlassungszusammenhang von Preisgeld und individuellem Dienstverhältnis nicht zu begründen. Hierfür ist vielmehr erforderlich, dass der Vorteil mit Rücksicht auf das individuelle Dienstverhältnis eingeräumt wird und sich als Vorteil für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Daran fehlt es, wie ausgeführt, hier. Die Frage nach der Berufsnützlichkeit einer einnahmebegründenden Tätigkeit stellt sich insoweit nicht.
- 21** dd) Schließlich bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass das Preisgeld dem Kläger für seine vorherige Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität E, als wissenschaftlicher Mitarbeiter des Z-Instituts, als Mitarbeiter der ... oder als nebenberuflich tätiger Lehrbeauftragter an der Universität A zugewandt worden ist. Davon sind zu Recht auch das FA und das FG nicht ausgegangen.
- 22** 2. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist das Preisgeld auch nicht als Betriebseinnahme bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG anzusetzen.
- 23** a) Betriebseinnahmen sind in Anlehnung an § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine Zuwendung ist betrieblich veranlasst, wenn insoweit ein nicht nur äußerlicher, sondern sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang gegeben ist. Für die Beurteilung des Veranlassungszusammenhangs kommt es nicht auf die zivilrechtliche Rechtsgrundlage der Leistung an. Als betrieblich veranlasst sind nicht nur solche Einnahmen zu werten, die aus der maßgeblichen Sicht des Unternehmers Entgelt für betriebliche Leistungen darstellen. Es ist weder erforderlich, dass der Vermögenszuwachs im Betrieb erwirtschaftet wurde, noch dass der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf die Einnahme hat. Betriebseinnahmen können somit auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung vergütet werden soll. Erforderlich ist nur ein wirtschaftlicher Bezug der Einnahme zum Betrieb (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.11.2016 - VIII R 41/14, Rz 16 f. und vom 28.09.2022 - VIII R 39/19, BFHE 278, 221, Rz 16; BFH-Beschluss vom 13.08.2024 - VIII B 59/23, Rz 8). Deshalb können auch betriebsbezogene Preise und damit solche, die untrennbar mit der betrieblichen Tätigkeit verbunden sind, den Betriebseinnahmen zuzurechnen sein (BFH-Urteil vom 14.03.1989 - I R 83/85, BFHE 156, 462, BStBl II 1989, 650, Rz 12).
- 24** b) Im Streitfall besteht ein solcher tatsächlicher und wirtschaftlicher (Veranlassungs-)Zusammenhang des Preises mit der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers als Dozent und Berater nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht. Denn danach wurde der Kläger mit dem Wissenschaftspreis nicht für seine (unternehmerische) Lehr- und Beratungstätigkeit, sondern für seine Habilitationsschriften ausgezeichnet. Er hat das Preisgeld folglich nicht aus auf sein Unternehmen bezogenen Gründen (als Betriebsinhaber) vereinnahmt. Vielmehr sollte der Preis ausweislich der Förderrichtlinien des Y-Instituts der Wissenschaftsförderung dienen und wies damit keinen Bezug zur betrieblichen Tätigkeit des Klägers auf. Dem steht nicht entgegen, dass die Habilitation wegen der thematischen Nähe und der mit ihr einhergehenden Reputation sowohl für die Beratungs- als auch die

nebenberufliche Dozententätigkeit des Klägers förderlich gewesen sein mag. Denn die Betriebsförderlichkeit der Habilitation allein kann den wirtschaftlichen Betriebsbezug des Preisgeldes --entgegen der Auffassung des FG-- nicht herstellen und damit dessen Ansatz als betrieblich veranlasste Einnahme nicht rechtfertigen.

- 25** 3. Das Preisgeld ist schließlich auch nicht als Einnahme aus sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 EStG zu besteuern.
- 26** a) Gemäß § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften im Sinne von § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören, zum Beispiel Einkünfte aus gelegentlichen Vermittlungen und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände.
- 27** aa) Eine (sonstige) Leistung im Sinne des § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und das eine Gegenleistung auslöst (ständige Rechtsprechung; vgl. nur BFH-Urteile vom 13.03.2018 - IX R 18/17, BFHE 261, 264, BStBl II 2018, 531, Rz 12 und vom 10.11.2020 - IX R 32/19, BFHE 271, 218, BStBl II 2023, 169, Rz 29).
- 28** bb) Ein synallagmatisches Verhältnis von Leistung und Gegenleistung im Sinne eines wechselseitigen Austauschvertrags ist nicht erforderlich. Entscheidend ist vielmehr, ob die Gegenleistung durch das Verhalten des Steuerpflichtigen (Leistung) wirtschaftlich veranlasst ist (z.B. BFH-Urteile vom 13.03.2018 - IX R 18/17, BFHE 261, 264, BStBl II 2018, 531, Rz 13 und vom 10.11.2020 - IX R 32/19, BFHE 271, 218, BStBl II 2023, 169, Rz 30). Dies ist in erster Linie aus der (objektivierten) Perspektive des Leistenden zu beurteilen. Denn die Leistung muss "um des Entgelts willen" erbracht werden (BFH-Urteile vom 16.06.2015 - IX R 26/14, BFHE 250, 362, BStBl II 2015, 1019, Rz 11 und vom 13.03.2018 - IX R 18/17, BFHE 261, 264, BStBl II 2018, 531, Rz 14).
- 29** b) In Anwendung dieser Grundsätze kann die Auszahlung des Preisgeldes an den Kläger auch keine Einnahme des Klägers aus Leistungen im Sinne des § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG begründen. Aufgrund der bindenden Feststellungen des FG ist nicht ersichtlich, dass der Kläger die Habilitationsschriften "um des Wissenschaftspreises willen" verfasst hat. Dieser wurde ihm vielmehr aus gesellschaftspolitischen Zwecken (Wissenschaftsförderung) verliehen. Der Wissenschaftspreis stellt daher vorliegend kein leistungsbezogenes Entgelt für die vom Kläger angefertigten Habilitationsschriften dar.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de