

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den SenatXYZ im Beisein der Schriftführerin AA in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch StB MMag. Dr. Peter Pülzl, über die Beschwerde vom 14. April 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt BB vom 27. März 2015 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2014 in der Sitzung am 27. Juni 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. In seiner am 10. März 2015 (elektronisch) eingereichten Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung für das Jahr 2014 bezeichnete sich der Abgabepflichtige als „*wissenschaftlicher Mitarbeiter*“. Der dem Finanzamt übermittelte Lohnzettel wies die Universität X als bezugsauszahlende Stelle aus, wobei steuerpflichtige Bezüge (lt. KZ 245) mit 19.977,18 € gemeldet wurden. Mit Bescheid vom 27. März 2015 wurde der Abgabepflichtige vom Finanzamt antrags- und erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für das Jahr 2014 veranlagt. Dabei wurden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem vorgelegten Lohnzettel folgend mit 19.977,18 € erfasst.
2. Gegen diesen Bescheid er hob der Abgabepflichtige am 14. April 2015 fristgerecht Beschwerde, mit der er um Steuerfreistellung seiner gesamten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (einschließlich des 13. und 14. Monatsbezuges) ersuchte. Dem beigelegten Zertifikat vom 7. März 2014 zufolge habe er ein DOC-Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften zuerkannt bekommen. Der

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge (Hinweis auf VwGH 29.7.2014, 2011/13/0060, sowie *Aigner* in SWK 29/2014, 1251) sei das DOC-Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften als nicht steuerbar beurteilt worden. Demgegenüber sei das DOC-Stipendium in seinem Fall von der Universität X im Lohnsteuerweg als steuerpflichtig erfasst worden. Sein Fall entspreche exakt jenem Sachverhalt, den der Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis zu beurteilen gehabt habe.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. November 2015 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Dem mit der Universität X abgeschlossenen Arbeitsvertrag zufolge, der die wissenschaftliche Projektmitarbeit am Forschungsprojekt „*Projekt1*“ zum Inhalt gehabt habe, sei das Verfassen einer Dissertation nicht vereinbart gewesen. Nur das Verfassen einer Dissertation ohne Projektmitarbeit stelle - der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge - keine Berufsausübung (im Sinne des § 22 EStG 1988) dar.

4. Am 3. Dezember 2015 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht. Das Finanzamt verkenne, dass im vorliegenden Fall keine Mitarbeit an einem Forschungsprojekt des Förderers (Österreichische Akademie der Wissenschaften) vorliege, sondern das Stipendium de facto ausschließlich für das Verfassen einer Dissertation gewährt werde. Das im Arbeitsvertrag genannte Forschungsprojekt „*Projekt1*“ beziehe sich einzig und allein auf das Dissertationsthema und diene als bloßer Aufhänger für die formelle Ausgestaltung als Dienstverhältnis mit der Universität X. Das Projekt bestehe somit einzig und allein in der Erstellung der Dissertation. De facto werde das Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften über die Universität an den Abgabepflichtigen weitergeleitet und diene ausschließlich der Finanzierung seiner Dissertation. Leistungsverpflichtungen gegenüber dem Geldgeber bzw. der Universität X bestünden soweit nicht.

II. Sachverhalt

1.1. Am 10. Februar 2012 schloss der Beschwerdeführer (Bf.) als „*Arbeitnehmer*“ mit der Universität X, vertreten durch den Rektor, als „*Arbeitgeberin*“ zu GZ. abc einen „*Arbeitsvertrag für wissenschaftliche Projektmitarbeiterinnen/Projektmitarbeiter*“ mit folgendem Inhalt ab:

„*3. Beginn und Dauer des Arbeitsverhältnisses*

3.1. Das Arbeitsverhältnis wird auf bestimmte Zeit eingegangen und endet an diesem Tag durch Zeitablauf, ohne dass es einer Erklärung bedarf.

3.2. Das Arbeitsverhältnis beginnt am 09.01.2012 und endet am 08.01.2014.

3.3. Der erste Monat des Arbeitsverhältnisses gilt als Probezeit („Arbeitsverhältnis auf Probe“). Das Arbeitsverhältnis kann während dieser Zeit von jedem Vertragsteil jederzeit ohne Einhaltung einer Frist und Angabe von Gründen gelöst werden.

3.4. Im Übrigen gelten für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses neben den arbeitsrechtlichen und kollektivvertraglichen Bestimmungen die Bestimmungen des Punktes 11 (Beendigung).

4. Arbeitsort

4.1. Als gewöhnlicher Arbeits(Einsatz)ort wird X vereinbart. Der Arbeitgeberin bleibt es jedoch vorbehalten, den Arbeitnehmer vorübergehend auch an anderen Betriebsstätten der Universität X oder anderen von der Arbeitgeberin bestimmten Orten im Inland und Ausland sowie in Gesellschaften, an denen die Arbeitgeberin mehrheitlich beteiligt ist, einzusetzen, wenn dies nach dem Gegenstand der Arbeitsleistung zweckdienlich ist.

4.2. Die Festlegung, an welchem konkreten Arbeitsplatz der Arbeitnehmer die gemäß Punkt 5.1. und 5.2. geschuldeten Tätigkeiten zu erbringen hat, wird durch die Arbeitgeberin in dem in Punkt 4.1. bestimmten Rahmen durch Weisung vorgenommen.

4.3. Der Arbeitnehmer erklärt sich damit einverstanden, über Anordnung des unmittelbaren Dienstvorgesetzten Dienstreisen sowohl im Inland als auch im Ausland zu unternehmen. Alle Dienstreisen sind im Wege der Personalabteilung elektronisch vor Reisebeginn zu beantragen. Dienstreisen dürfen erst nach erfolgter Genehmigung angetreten werden. Der Arbeitnehmer hat bei Vorliegen der genehmigten Dienstreise Anspruch auf Ersatz des entstandenen Mehraufwandes in Höhe der durch Betriebsvereinbarung gemäß § 4 Ziff 19 Kollektivvertrag für die ArbeitnehmerInnen der Universitäten bzw. durch Richtlinien der Universität X festgelegten Ansprüche und Sätze nach Vereinbarung mit dem Projektleiter nach Maßgabe der Drittmittel bzw. Förderungsvertrags-Bedingungen.

4.4. Hat der Arbeitnehmer Teile seiner Arbeit außerhalb von Arbeitsstätten der Arbeitgeberin (insbesondere bei Telearbeit) oder im Ausland zu verrichten, ist darüber eine schriftliche Vereinbarung zu treffen.

4.5. Die örtliche Bindung des Arbeitnehmers gemäß Punkt 4.1. kann durch Entscheidung des unmittelbaren Vorgesetzten oder des Rektors auf jederzeitigen Widerruf ausgesetzt werden. In diesem Fall hat der Arbeitnehmer dafür Sorge zu tragen, dass er für eine dienstliche Inanspruchnahme kurzfristig erreichbar ist.

5. Verwendung

5.1. Der Arbeitnehmer wird durch die Arbeitgeberin als Projektmitarbeiter eingestellt, um in dem in Punkt 3 genannten Zeitraum am Forschungsprojekt ‚Projekt2‘ (Zahl1) wissenschaftlich mitzuwirken.

5.2. Die vereinbarte Tätigkeit umfasst insbesondere die Unterstützung des Projektleiters bei der Durchführung des in Punkt 5.1. angeführten Forschungsprojektes.

5.3. Die Abwicklung des Projektes erfolgt im Rahmen der Organisationseinheit InstitutY.

5.4. Der Arbeitnehmer unterliegt dem Weisungs- und Kontrollrecht der Arbeitgeberin. Dabei ist allerdings das Grundrecht der Freiheit der Wissenschaft und ihrer Lehre (Art 17 StGG) zu beachten.

5.5. Der Arbeitnehmer hat alle für seinen Tätigkeitsbereich erlassenen Ordnungs- und Sicherheitsvorschriften zu beachten und verpflichtet sich ausdrücklich, die ihm übertragenen Arbeiten persönlich und gewissenhaft zu erfüllen und die Interessen der Arbeitgeberin, des Projektleiters und der übrigen am Projekt Mitarbeitenden jederzeit zu wahren. Er hat die behördlichen Vorschriften strikt einzuhalten und die Arbeitgeberin über mangelnde Sicherheitsvorkehrungen umgehend zu informieren.

6. Beschäftigungsausmaß

Das Arbeitsverhältnis wird mit einer Arbeitszeit von 30 Stunden pro Woche eingegangen.

7. Entgelt

7.1. Der Arbeitnehmer wird gem. § 49 KV aufgrund seiner vorwiegend ausgeübten Tätigkeit in die Gehaltsgruppe B1/1 eingereiht. Die Vorrückung in die nächste Gehaltsstufe erfolgt am 01.05.2014.

7.2. Der Arbeitnehmer erhält für die Erbringung der vertraglich festgelegten Tätigkeit im vereinbarten Beschäftigungsausmaß entsprechend der erfolgten Einstufung folgendes Bruttomonatsentgelt: € 1.899,00

7.3. Zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Kollektivvertrages bestehende Ansprüche auf das monatliche Entgelt, die höher sind als § 49 KV bleiben in jedem Fall aufrecht. Zeitabhängige Vorrückungen innerhalb der Verwendungsgruppe, in die der Arbeitnehmer nach 7.1. eingereiht wurde, führen so lange zu keiner Erhöhung des Entgeltes, solange das kollektivvertragliche Entgelt das bei Inkrafttreten dieses Kollektivvertrages gebührende Entgelt (einschließlich Valorisierungen) nicht übersteigt (Aufsaugung).

7.4. Das Jahresentgelt ist in 14 gleiche Teile zu teilen, zwölf davon sind als Monatsentgelt, zwei als Sonderzahlungen auszuzahlen.

7.5. Gebürt das Monatsentgelt nur für einen Teil des Monats oder ändert sich das Beschäftigungsausmaß, erfolgt eine entsprechende Aliquotierung.

7.6. Mit dem Bruttobezug gemäß Punkt 7.2. sind sämtliche Leistungen des Arbeitnehmers in quantitativer und qualitativer Hinsicht abgegolten.

7.7. Die Zahlung des Entgeltes erfolgt auf das durch den Arbeitnehmer bei einem inländischen Bankinstitut einzurichtende und der Arbeitgeberin bekannt zu gebende Gehaltskonto. Auf dieses Konto kann die Arbeitgeberin das Entgelt und sämtliche andere Zahlungen, die mit dem Arbeitsverhältnis im Zusammenhang stehen, mit schuldbefreiender Wirkung, überweisen. Bei Bekanntgabe einer ausländischen

Bankverbindung gehen allfällige Spesen des Zahlungsverkehrs zu Lasten des Arbeitnehmers.

7.8. Das monatliche Entgelt ist am Fünfzehnten jeden Monats für diesen Kalendermonat auszuzahlen. Ist der Fünfzehnte kein Arbeitstag, hat die Auszahlung am vorhergehenden Arbeitstag zu erfolgen.

7.9. Dem Arbeitnehmer gebührt am 15. März, am 15. Juni, am 15. September und am 15. November jeden Jahres jeweils eine Sonderzahlung im Ausmaß des halben für den Auszahlungsmonat zustehenden Entgelts. Wird das Arbeitsverhältnis während des Kalenderjahres begründet, beendet oder ändert sich das Beschäftigungsausmaß, so gebührt für dieses Jahr der aliquote Teil der Sonderzahlungen. Die Fälligkeit der Sonderzahlungen wird durch eine vorherige Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht berührt.

7.10. Falls sich herausstellen sollte, dass ein Rechtsanspruch zur Auszahlung dieses Betrages nicht besteht oder nicht in der bezahlten Höhe besteht, ist die Arbeitgeberin berechtigt, den vorgenannten Betrag zur Gänze oder einen entsprechenden Teilbetrag von gebührenden laufenden Leistungen in Abzug zu bringen respektive zurückzufordern. Der Arbeitnehmer erteilt hierfür ausdrücklich seine Zustimmung.

7.11. Die Abtretung von Entgeltansprüchen ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Arbeitgeberin zulässig. Bei Pfändung oder Abtretung von Entgeltansprüchen ist die Arbeitgeberin berechtigt, die ihr entstandenen Mehrkosten dem Arbeitnehmer zu verrechnen.

8. Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes

8.1. Der Arbeitnehmer hat Anspruch auf Erholungsurlaub. Der Urlaubsanspruch richtet sich nach § 19 KV in Verbindung mit dem Urlaubsgesetz.

8.2. Das jährliche Urlaubsausmaß beträgt bei regelmäßiger Dienstzeitverteilung auf 5 Tage und einem Dienstalter von weniger als 25 Jahren in jedem Urlaubsjahr 30 Werkstage/25 Arbeitstage, ab einem Dienstalter von 25 Jahren 36 Werkstage/30 Arbeitstage.

8.3. Der für ein Urlaubsjahr zustehende Erholungsurlaub ist durch den Arbeitnehmer grundsätzlich in dem betreffenden Jahr zu verbrauchen.

9. Arbeitszeit

9.1. Die Arbeitszeit ist vom Projektleiter unter Berücksichtigung der Interessen des Arbeitnehmers im Voraus einzuteilen und im Dienstweg der Personalabteilung zu übermitteln. Dabei ist auf die Aufgaben im Rahmen des Projektes sowie auf die berechtigten Interessen des Arbeitnehmers Bedacht zu nehmen. Die Arbeitgeberin ist

unter den Voraussetzungen des § 19 c AZG zur einseitigen Änderung der vereinbarten Lage der Normalarbeitszeit berechtigt.

9.2. Der Arbeitnehmer hat die nach Punkt 9.1. festgelegte Arbeitszeit einzuhalten, wenn er nicht vom Dienst befreit, enthoben oder gerechtfertigt vom Dienst abwesend ist.

9.3. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, die geleisteten Arbeitsstunden auf Anweisung des Projektleiters aufzuzeichnen und im erforderlichen Ausmaß Mehrleistungen bzw. Überstunden zu leisten.

10. Dienstverhinderungen

10.1. Ist der Arbeitnehmer durch Krankheit oder Unglücksfall an der Arbeitsleistung verhindert, ist im Wege des unmittelbaren Vorgesetzten die Arbeitgeberin dh. die Personalabteilung unverzüglich, grundsätzlich am Tag des Eintritts der Verhinderung zu verständigen. Bei Verhinderungen durch Krankheit oder Unglücksfall von mehr als drei Arbeitstagen ist auf Verlangen der Arbeitgeberin eine Bestätigung eines Vertragsarztes/ einer Vertragsärztin des zuständigen Krankenversicherungsträgers oder eines Amtsarztes/ einer Amtsärztin nach § 8 Abs 8 AngG vorzulegen. Die Arbeitgeberin kann eine solche Bestätigung auch schon früher verlangen und überdies nach angemessener Zeit die Vorlage einer neuerlichen Bestätigung anfordern.

10.2. Ist der Arbeitnehmer durch andere wichtige, seine Person betreffenden Gründe an der Leistung der Dienste verhindert, hat er die Arbeitgeberin möglichst schon vor dem Eintritt der Verhinderung, jedenfalls aber unverzüglich nach dem Eintritt der Verhinderung davon zu verständigen. Ein Anspruch auf Fortzahlung des Entgelts besteht dabei nach Maßgabe der gesetzlichen und kollektivvertraglichen Bestimmungen.

11. Beendigung, Dauer der Kündigungsfrist, Kündigungstermin

11.1. Ein befristetes Arbeitsverhältnis endet mit Ablauf der Zeit, für das es eingegangen wurde. Es gelten grundsätzlich die Bestimmungen des § 20 ff des Kollektivvertrages für die ArbeitnehmerInnen der Universitäten, wobei in Abweichung zu § 20 Abs 3 Satz 1 KV für Arbeitgeberin und Arbeitnehmer in Punkt 11.4. gleich lange Kündigungsfristen vereinbart werden.

11.2. Das Arbeitsverhältnis kann vorzeitig von beiden Vertragsteilen durch Kündigung nach Ablauf von 2 Jahren schriftlich gelöst werden. Die Arbeitgeberin kann das Arbeitsverhältnis zum Letzten eines jeden Kalendermonats, nach dem vollendeten fünften Dienstjahr zum Quartalsende, auflösen. Die dabei einzuhaltende Kündigungsfrist beträgt sechs Wochen, nach dem vollendeten zweiten Dienstjahr zwei Monate, nach dem vollendeten fünften Dienstjahr drei Monate, nach dem vollendeten 15. Dienstjahr vier Monate und nach dem vollendeten 25. Dienstjahr fünf Monate.

11.3. Die Arbeitgeberin kann Arbeitsverhältnisse, welche aufgrund einer Projektfinanzierung durch Dritte begründet wurden, bereits nach einer Dauer von zumindest 18 Monaten kündigen, wenn der Wegfall oder die Reduzierung der Projektfinanzierung durch Dritte einer Beschäftigung nicht nur vorübergehend entgegensteht.

11.4. Der Arbeitnehmer kann das Arbeitsverhältnis mit Ablauf eines jeden Kalendermonats auflösen. Die dabei einzuhaltende Kündigungsfrist beträgt sechs Wochen, nach dem vollendeten zweiten Dienstjahr zwei Monate, nach dem vollendeten fünften Dienstjahr drei Monate, nach dem vollendeten 15. Dienstjahr vier Monate und nach dem vollendeten 25. Dienstjahr fünf Monate.

11.5. Die Kündigung ist so rechtzeitig auszusprechen, dass die Kündigungsfrist am Letzten eines Kalendermonats endigt.

12. Diensterfindungen, Computerprogramme

12.1 Auf Diensterfindungen gemäß § 7 Abs 3 Patentgesetz (PatG), BGBI Nr 359/1970 i.d.J.g.F., die an der Arbeitgeberin durch den Arbeitnehmer gemacht werden, ist das Patentgesetz anzuwenden (§ 106 Abs 2 UG 2002).

12.2. Jede Diensterfindung ist dem Rektorat unverzüglich zur Kenntnis zu bringen. Will die Arbeitgeberin die Diensterfindung zur Gänze oder ein Benützungsrecht daran für sich in Anspruch nehmen, hat das Rektorat dies dem Erfinder innerhalb von drei Monaten mitzuteilen. Andernfalls steht dieses Recht dem Erfinder zu (§ 106 Abs 3 UG 2002).

12.3. Der Arbeitnehmer hat alles zu unterlassen, was der Patentierbarkeit der Erfindung schädlich sein könnte, insbesondere verpflichtet er sich die Geheimhaltungspflicht gem § 13 PatG zu wahren.

12.4. Wird ein Computerprogramm § 40a Urheberrechtsgesetz (UrhG) von einem Arbeitnehmer in Erfüllung seiner dienstlichen Obliegenheiten geschaffen, so steht der Arbeitgeberin hieran ein unbeschränktes Werknutzungsrecht zu. In solchen Fällen ist die Arbeitgeberin auch zur Ausübung der in § 20 und § 21 Abs 1 UrhG bezeichneten Rechte berechtigt; das Recht des Urhebers, nach § 19 UrhG die Urheberschaft für sich in Anspruch zu nehmen, bleibt unberührt (§ 40b UrhG).

12.5. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, sich bei der Projektleitung über den Umfang der Verschwiegenheits- und sonstigen Pflichten, die sich aus dem der Anstellung zugrunde liegenden Vertrag ergeben, zu informieren und einzuhalten.

12.6. Der Arbeitnehmer räumt der Arbeitgeberin auf Dauer die ausschließlichen Verwertungsrechte an den von ihm im Auftrag der Arbeitgeberin geschaffenen „Werken“ iSd Urheberrechtsgesetzes (UrhG) ein. Die Arbeitgeberin ist zur Übertragung der Verwertungsrechte berechtigt. Die Übertragung dieser Rechte ist mit dem vereinbarten Entgelt bereits abgegolten. Im Übrigen gelten die sonstigen Bestimmungen des UrhG.

13. Privatgespräche mit dem Diensttelefon

Die Verrechnung der Gebühren für private Telefongespräche mit dem Diensttelefon erfolgt vierteljährlich im Wege des Gehaltsabzugs. Die Einzelgesprächsnachweise der verrechneten Telefongespräche werden über VIS online zur Verfügung gestellt. Der Arbeitnehmer/die Arbeitnehmerin erklärt sich mit dieser Vorgangsweise einverstanden.

14. Auf das Arbeitsverhältnis anzuwendende Normen der kollektiven Rechtsgestaltung

14.1. Auf das Arbeitsverhältnis des Arbeitnehmers kommt der Kollektivvertrag für die ArbeitnehmerInnen der Universitäten in der jeweils geltenden Fassung zur Anwendung.

14.2. Die zwischen dem Rektor und dem Betriebsrat getroffenen Betriebsvereinbarungen und deren Änderungen finden Anwendung.

14.3. Diese Normen liegen in der Personalabteilung auf und können Montag bis Donnerstag 8.00 bis 12.00 Uhr sowie 13.00 bis 16.00 Uhr und Freitag 8.00 bis 11.00 Uhr eingesehen werden.

15. Nebenbeschäftigung

15.1. Der Arbeitnehmer hat jede beabsichtigte erwerbsmäßige Nebenbeschäftigung und deren wesentliche Änderung sowie die Tätigkeit im Vorstand, Aufsichts- oder Verwaltungsrat einer auf Gewinn gerichteten juristischen Person mit dem Formular „Meldung von Nebenbeschäftigung“ (auf der Homepage der Personalabteilung der Universität adressiert an die Personalabteilung) im Dienstweg zu melden. Der Arbeitnehmer hat jede Nebenbeschäftigung zu unterlassen, durch deren Ausübung arbeitsvertragliche Verpflichtungen oder sonstige wesentliche dienstliche Interessen der Universität beeinträchtigt werden.

15.2. Bei der Beurteilung, ob eine Beeinträchtigung nach Abs. 1 vorliegt, ist die Verbindung mit den fachlich in Betracht kommenden Bereichen in und außerhalb der Universität angemessen zu berücksichtigen.

15.3. Ein Zuwiderhandeln gegen diese Bestimmung stellt einen Kündigungsgrund, bei Unzumutbarkeit der Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses einen Entlassungsgrund dar. Eine Kündigung (Entlassung) wegen Verletzung dieser Unterlassungspflichten ist ungeachtet sonstiger Voraussetzungen nur zulässig, wenn dem Arbeitnehmer von der Universität schriftlich mitgeteilt wurde, dass die Universität wesentliche dienstliche Interessen als beeinträchtigt erachtet, und der Arbeitnehmer die Nebenbeschäftigung fortsetzt oder nicht entsprechend einschränkt.

16. Besondere Rechte und Pflichten

16.1. Der Arbeitnehmer verpflichtet sich, der Arbeitgeberin jede Änderung seiner Personalien (Name, Familienstand) und seiner Wohnungs- bzw. Zustelladresse unverzüglich bekannt zu geben. Er erklärt sich mit der automationsunterstützten Verarbeitung dieser Daten einverstanden.

16.2. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, alle im Arbeitsvertrag vereinbarten Tätigkeiten persönlich und gewissenhaft zu verrichten.

16.3. Der Arbeitnehmer hat über alle innerbetrieblichen Angelegenheiten und alle ihm in Ausübung seiner Tätigkeit bekannt gewordenen Umstände, an deren Geheimhaltung die Arbeitgeberin ein dienstliches Interesse hat, strengste Verschwiegenheit zu bewahren. Diese Verschwiegenheitspflicht besteht auch nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses ohne zeitliche Beschränkung fort. Der Verstoß gegen die Verschwiegenheitspflicht kann einen Entlassungsgrund darstellen und zum Schadenersatz verpflichten.

16.4. Der Arbeitnehmer ist zu regelmäßiger Fortbildung verpflichtet und hat an von der Arbeitgeberin angeordneten Fortbildungsveranstaltungen unter Fortzahlung des Entgelts teilzunehmen. Zu anderen Fortbildungsveranstaltungen kann eine Freistellung von der Arbeitsleistung mit oder ohne Entfall der Bezüge gemäß der Richtlinien der Arbeitgeberin gewährt werden.

16.5. Die Arbeitgeberin ist berechtigt, die Ausbildungskosten zurückzuverlangen, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von vier Jahren nach Beendigung einer von der Arbeitgeberin überwiegend finanzierten Ausbildung in Höhe von mehr als € 2.000,-- durch vorzeitigen Austritt ohne wichtigen Grund oder durch Selbstkündigung oder durch eine vom Arbeitnehmer verschuldete Entlassung aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet. Der Rückersatz verringert sich mit jedem vollen Monat, um den das Arbeitsverhältnis nach Abschluss (eines selbständig verwertbaren Teiles) der Ausbildung weiter besteht, um zwei Prozent der von der Arbeitgeberin aufgewendeten Kosten.

16.6. Der Arbeitnehmer verpflichtet sich, sämtliche der Arbeitgeberin gehörende oder der Arbeitgeberin betreffende Gegenstände, Urkunden, Unterlagen, Dateien, Apparate, Instrumente, usgl., die im Laufe seiner Tätigkeiten in seinen Besitz gelangt sind, bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses unaufgefordert unverzüglich an die Arbeitgeberin zu retournieren, sowie allenfalls auf von der Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Datenträgern vorhandene private Dateien zu löschen.

1 7. Freiwillige, unverbindliche Überzahlung

Alle von der Arbeitgeberin gewährten Leistungen, die über die in diesem Vertrag angeführten hinausgehen und nicht durch Gesetz, Kollektivvertrag, Betriebsvereinbarung zwingend eingeräumt sind, stellen unpräjudizielle und freiwillige Leistungen dar, auf die auch bei mehrmaliger Gewährung kein Anspruch entsteht. Sie haben immer jederzeit widerruflichen Charakter, auch wenn bei ihrer Erbringung nicht ausdrücklich darauf hingewiesen wurde.

18. Betriebliche Vorsorgekasse

Die Arbeitgeberin hat einen Beitrittsvertrag mit folgender BV-Kasse abgeschlossen:
Vorsorgekasse

19. Sozialversicherung

19.1. Der Arbeitnehmer ist bei der BVA zur gesetzlichen Sozialversicherung pflichtversichert.

19.2. Eine Befreiung von der österreichischen Sozialversicherungspflicht kann für den Arbeitnehmer mit Wohnsitz im EU-Raum gemäß Art. 16 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 883/2004 bzw. mit Wohnsitz im EWR-Raum und der Schweiz gemäß Art. 17 der Verordnung (EWG) Nr. 1408/71 unter der Voraussetzung des Abschlusses einer Ausnahmevereinbarung bzw. der Ausstellung eines Befreiungsformulars erfolgen. Der diesbezügliche Antrag ist an die zuständige Stelle im Wohnsitzstaat zu stellen. Unterliegt der Arbeitnehmer den Rechtsvorschriften eines anderen Staates, ist die Arbeitgeberin zur Rückforderung der an den zuständigen ausländischen Sozialversicherungsträger zu zahlenden - im Vergleich zu hierortig höheren - Dienstnehmerbeiträge berechtigt. Der Arbeitnehmer erteilt hiermit ausdrücklich seine Zustimmung, dass diese Sozialversicherungsbeiträge von allfälligen laufenden Leistungen in Abzug gebracht respektive zurückgefordert werden.

20. Pensionskasse

Die Universität erteilt gemäß § 71 Kollektivvertrag für die ArbeitnehmerInnen der Universitäten eine Pensionskassenzusage. Die Pensionskassenbeiträge gemäß Kollektivvertrag in Verbindung mit der Betriebsvereinbarung über die Pensionskassenzusage i.d.J.g.F. werden bei der Pensionskasse veranlagt.

21. Verfall

21.1. Ansprüche aus Anlass einer Dienstreise müssen innerhalb von vier Monaten nach Beendigung der Dienstreise bei sonstigem Ausschluss bei der Universität (adressiert an die Personalabteilung) durch Rechnungslegung geltend gemacht werden.

21.2. Andere als die in Abs. 1 genannten Ansprüche sind bei sonstigem Ausschluss innerhalb von sechs Monaten ab Fälligkeit vom Arbeitnehmer bei der Universität (adressiert an die Personalabteilung) schriftlich geltend zu machen.

21.3. Bei rechtzeitiger Geltendmachung nach Abs. 1 und 2 bleiben die Ansprüche auch über die dort vorgesehenen Fristen hinaus gewahrt, wenn der Arbeitnehmer innerhalb von
a) drei Monaten nach Erhalt einer endgültigen abschlägigen Mitteilung der Universität,

b) sechs Monaten, falls sich die Universität bis dahin nicht schriftlich geäußert hat, Klage beim zuständigen Gericht einbringt.

21.4. Ansprüche der Arbeitgeberin aus dem Arbeitsverhältnis sind bei sonstigem Ausschluss innerhalb von sechs Monaten ab dem Zeitpunkt, an dem sie erhoben werden können, gerichtlich geltend zu machen.

22. Schriftform

22.1. Änderungen bzw. Ergänzungen dieses Vertrages können ausschließlich durch eine schriftliche Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien erfolgen.

22.2. Mündliche oder schlüssige Vereinbarungen über die Aufhebung der Schriftformklausel des vorstehenden Absatzes sind nichtig.

23. Gerichtsstand

Für sämtliche aus diesem Vertragsverhältnis entspringenden Rechtsstreitigkeiten wird das sachlich zuständige Gericht in X als Gerichtsstand vereinbart.

24. Subsidiäre Anwendung von Rechtsvorschriften

24.1. Das Arbeitsverhältnis unterliegt den personalrechtlichen Vorschriften des Universitätsgesetzes 2002 und damit auch dem Angestelltengesetz und den einschlägigen arbeitsrechtlichen Gesetzen.

24.2. Auf das Arbeitsverhältnis finden außerdem alle an der Universität X geltenden Normen der kollektiven Rechtsgestaltung (siehe Punkt anzuwendende Normen der kollektiven Rechtsgestaltung) Anwendung.

25. Schlussbestimmung

25.1. Der Arbeitnehmer bestätigt durch seine Unterschrift, eine Ausfertigung dieses Vertrages, die mit dem Original gleichlautend ist, erhalten zu haben und erklärt, diesen Vertrag genau gelesen zu haben und mit seinem Inhalt in allen Teilen einverstanden zu sein.

25.2. Bei etwaiger Unwirksamkeit und/oder Unmöglichkeit einzelner Bestimmungen dieses Vertrages wird nicht die Wirksamkeit und Gültigkeit der übrigen Vertragsbestimmungen berührt.“

Dieser „Arbeitsvertrag“ führte beim Bf. in den Jahren 2012 und 2013 unbestritten zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

1.2. Mit „Nachtrag zum Arbeitsvertrag“ vom 2. Jänner 2014 wurde der ursprünglich am 10. Februar 2012 zwischen der Universität X und dem Bf. abgeschlossene

Arbeitsvertrag dahingehend abgeändert, dass sich das Arbeitsverhältnis ab dem 9. Jänner 2014 verlängerte und nach Maßgabe der Projektmittel mit einer Höchstdauer bis zum 30. Juni 2016 eingegangen wurde. Es endete an diesem Tag durch Zeitablauf, ohne dass es einer Erklärung bedurfte. Der Bf. wurde durch die Arbeitgeberin als Projektmitarbeiter eingestellt, um ab dem 1. Jänner 2014 am Forschungsprojekt „Projekt1“ wissenschaftlich mitzuwirken. Die Abwicklung des Projektes erfolgte wiederum im Rahmen der Organisationseinheit InstitutY. Das Arbeitsverhältnis wurde ab dem 1. Jänner 2014 mit einer Arbeitszeit von 29 Stunden pro Woche eingegangen. Der Bf. wurde gemäß § 49 KV aufgrund seiner vorwiegend ausgeübten Tätigkeit in die Gehaltsgruppe B1/1 eingereiht. Die Vorrückung in die nächste Gehaltsstufe erfolgte am 9. September 2014. Der Bf. erhielt für die Erbringung der vertraglich festgelegten Tätigkeit im vereinbarten Beschäftigungsausmaß entsprechend der erfolgten Einstufung ab 1. Jänner 2014 ein Bruttomonatsentgelt von 1.920,33 €.

1.3. Mit „*Nachtrag zum Arbeitsvertrag*“ vom 27. Jänner 2015 wurde der ursprünglich zwischen der Universität X und dem Bf. abgeschlossene Arbeitsvertrag dahingehend abgeändert, dass das Arbeitsverhältnis ab dem 1. Jänner 2015 mit einer Arbeitszeit von 28 Stunden pro Woche eingegangen wurde. Der Bf. wurde überdies darauf hingewiesen, dass im Zuge von externen Projektprüfungen durch die Drittmittel-Fördergeldgeberin häufig personenbezogene Daten zum Zweck der Projektabrechnungen, Überprüfung und Kontrolle der Projekte, zur internen Rechnungslegung bzw. zum Nachweis einer ordnungsgemäßen Buchführung, zur Budgetkontrolle und strategischem Controlling sowie zur Liquiditätssteuerung angefordert werden. Zur Übermittlung näher bezeichneter Daten erteilte der Bf. seine Zustimmung.

1.4. Dem Bf. wurde von der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (ÖAW) ein DOC-Stipendium für die Dauer von 30 Monaten (1. Jänner 2014 bis 30. Juni 2016) zuerkannt. Im Zuge der Zuerkennung des Stipendiums wurden der ÖAW vom Bf. verschiedene Unterlagen übermittelt, ua. eine „*Dienstzeitbestätigung*“ der Universität X vom 9. Dezember 2013 mit folgendem Inhalt:

„Die Personalabteilung der Universität X bestätigt, dass Herr CC, geb. am TagX, wie folgt in einem Arbeitsverhältnis zur Universität X steht:

Dienstverwendung	Organisations-einheit	von	voraus-sichtlich bis	Beschäftigungsausmaß
Studentischer Mitarbeiter	Institut	01.10.2010	31.01.2011	4 Stunden/Woche
Studentischer Mitarbeiter	Institut	01.03.2011	30.06.2011	4 Stunden/Woche

<i>Wissenschaftlicher Projektmitarbeiter</i>	<i>Institut</i>	<i>09.01.2012</i>	<i>31.12.2013</i>	<i>30 Stunden/Woche</i>
<i>Wissenschaftlicher Projektmitarbeiter</i>	<i>Institut</i>	<i>01.01.2014</i>	<i>30.06.2016</i>	<i>29 Stunden/Woche“</i>

Dem der ÖAW ebenfalls übermittelten und vom Bf. am 10. Dezember 2013 unterfertigten „*Anstellungsformular*“ ist zu entnehmen, dass der Bf. die Statuten und Richtlinien des Programms DOC der ÖAW zur Kenntnis nahm. Er bestätigte mit seiner Unterschrift, dass er die bewilligten Mittel widmungsgemäß als „*Drittmittel für ein Arbeitsverhältnis mit dem InstitutY, Universität X*“ (Name der Forschungsstätte: Institut und Universität oder außeruniversitäre Einrichtung), verwenden sowie nach der Hälfte der Förderdauer und drei Monate vor Beendigung des Stipendiums einen Arbeitsbericht erstellen werde. Der Bf. teilte weiters mit, dass er das Stipendium mit 1. Jänner 2014 antreten werde, und ersuchte die ÖAW um Überweisung der genehmigten Fördermittel auf ein näher bezeichnetes Konto der Universität X.

Vom Bf. wurde gegenüber der ÖAW nicht auch eine „*Verpflichtungserklärung*“ ausgefüllt und unterfertigt, weil diese - wie er gegenüber dem Bundesfinanzgericht erklärte - „*nur bei einer Selbstständigkeit*“ seinerseits notwendig gewesen wäre.

1.5. Die Höhe des DOC-Stipendiums betrug 35.000,00 € brutto pro Jahr, insgesamt somit 87.500,00 €. Das DOC-Stipendium wurde von der ÖAW in Raten auf ein Konto des Arbeitgebers Universität X überwiesen (jeweils 35.000,00 € am 1. Jänner 2014 und 1. Jänner 2015, jeweils 8.750,00 € am 1. Jänner 2016 und 1. April 2016) und sodann im Wege der monatlichen Gehaltszahlung an den Bf. weitergeleitet. Im Streitjahr 2014 wurde das DOC-Stipendium demnach mit einem Betrag von 28.465,83 € brutto (lt. KZ 210 „*Bruttobezüge*“ des Jahreslohnzettels) an den Bf. weitergeleitet. Die Differenz zwischen den Fördermitteln der ÖAW und den an den Bf. weitergeleiteten Bruttobezügen verblieb bei der Universität X und wurde von dieser dazu verwendet, die arbeitgeberseitigen Lohnnebenkosten zu decken. Der Universität X sollten keine Kosten für die Anstellung des Bf. entstehen, weshalb alle Nebenkosten vom DOC-Stipendium gedeckt werden mussten.

Das Dissertationsthema lautete ursprünglich „*Projekt1*“, es wurde jedoch im Verlauf der Dissertation auf „*Projekt3*“ geändert, da es beim ursprünglichen Projekt technische Probleme bei der Durchführung gegeben habe. Das Dissertationsthema wurde vom Bf. vor Antritt des DOC-Stipendiums gemeinsam mit seinem Dissertationsbetreuer DD festgelegt.

1.6. Verhältnis zur ÖAW: Der Bf. war beim Verfassen der Dissertation in kein Forschungsprojekt des Förderers ÖAW eingebunden. Das Forschungsprojekt „*Projekt1*“ diente einzig seiner Dissertation, er war - seiner Aussage zufolge - Projektleiter und gleichzeitig einziger Projektmitarbeiter. Ziel und Zweck des DOC-Stipendiums war ausschließlich die finanzielle Unterstützung seines Doktoratsstudiums durch die ÖAW.

Die ÖAW übte auch keinen inhaltlichen bzw. organisatorischen Einfluss auf die Dissertation des Bf. aus. Er war persönlich für den Inhalt seiner Dissertation, sowie deren Planung und Durchführung verantwortlich. Der Bf. war hinsichtlich der Arbeitszeit bzw. des Arbeitsortes an keinerlei Vorgaben der ÖAW gebunden. Die ÖAW erhielt auch keinerlei Rechte an den Forschungsergebnissen des Bf. bzw. seiner Dissertation. Die ÖAW forderte lediglich einen Zwischen- und Endbericht an um sicherzustellen, dass der Bf. in der geförderten Zeit tatsächlich an seiner Dissertation arbeitete. Außerdem musste der Bf. auf Veröffentlichungen anmerken, dass er von der ÖAW ein Stipendium erhielt.

1.7. Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus den vom Bf. im Beschwerdeverfahren vorgelegten Unterlagen.

Streit besteht nun darüber, ob das DOC-Stipendium der ÖAW zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt (Ansicht des Finanzamtes) oder als nicht steuerbar zu beurteilen ist (Ansicht des Bf.).

III. Rechtslage

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des StRefG 2009, BGBl. I Nr. 26/2009, ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a. Nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25).

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Nach § 25 Abs. 2 EStG 1988 ist es bei den Einkünften im Sinne des Abs. 1 unmaßgeblich, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, sind von der Einkommensteuer befreit Bezüge oder Beihilfen

- a) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung wegen Hilfsbedürftigkeit
- b) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung zur unmittelbaren Förderung der Kunst (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben)
- c) aus öffentlichen Mitteln, aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung oder aus Mitteln einer in § 4a Abs. 3 genannten Institution zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben)

- d) aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Fonds im Sinne des § 4a Abs. 3 Z 2 für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder Forschung dient
- e) nach dem Studienförderungsgesetz 1992 und dem Schülerbeihilfengesetz 1983.

IV. Erwägungen

1. Nach dem Prinzip der sachlichen Universalität unterliegt der Einkommensteuer grundsätzlich das gesamte - am „*Markt*“ erworbene - Einkommen des Steuerpflichtigen (vgl. *Doralt/Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁴, § 2 Tz 1/1).

Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den einzelnen Einkunftsarten nach Berücksichtigung weiterer Abzugsposten. Steuerfreie Einkünfte (zB § 3 oder § 27 Abs. 3 EStG 1988) gehören nicht zum Einkommen (VwGH 12.9.2001, 96/13/0066), obwohl sie grundsätzlich einer Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG 1988 zuzurechnen wären. Sie werden aus bestimmten Gründen (zB sozial- oder kulturpolitische Erwägungen) nicht der sachlichen Einkommensteuerpflicht unterworfen (VwGH 7.5.1979, 3513/78; vgl. auch *Doralt/Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁴, § 2 Tz 5).

2.1. Den aktuellen DOC-Statuten der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (Stand: Dezember 2015; Quelle: <http://stipendien.oeaw.ac.at/de/doc-statuten>) ist zu entnehmen, dass die ÖAW Stipendien für Doktorandinnen und Doktoranden zur Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses ausschreibt. Diese Stipendien sollen Empfängerinnen und Empfängern die Möglichkeit geben, sich der Abfassung der Dissertation in konzentrierter Weise und in zeitlich abgrenzbarer Form zu widmen. Die Leistungsfähigkeit des wissenschaftlichen Nachwuchses, die Einbindung in internationale Forschungsprogramme und Forschungsprojekte und nicht zuletzt die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit Österreichs verlangen Maßnahmen zur Förderung jüngerer Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler vor der Promotion. Das DOC-Programm soll dazu beitragen, das wissenschaftliche Potential Österreichs zu heben und den Anteil an weiblichen Promovierten zu vergrößern.

Eingeladen zur Bewerbung sind junge Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftler aus allen Bereichen der Grundlagenforschung,

- die ihr Doktorats- bzw. PhD-Studium in Österreich absolvieren,
- die Erfüllung der Zulassungsbedingungen für ein Doktorats- bzw. PhD-Studium entsprechend den Vorschriften der jeweiligen Universität nachweisen können,
- und die ihr Diplom- bzw. Masterstudium nicht mehr als zwei Jahre vor der Bewerbung abgeschlossen haben (Stichtag ist der 1. Jänner des Jahres der Einreichung).

Bewerbungsvoraussetzung ist neben einer überdurchschnittlichen Qualifikation des Antragstellers/der Antragstellerin die Vorlage eines Dissertationsexposés, die positive Stellungnahme des Dissertationsbetreuers/der Dissertationsbetreuerin inkl. des Nachweises der Bereitstellung allfälliger Sachmittel, die zur Durchführung des Projekts

erforderlich sind, sowie die Kurzbeschreibung des wissenschaftlichen Umfelds, in dem die Dissertation verfasst wird.

DOC-Stipendien werden für 24 bis max. 36 Monate vergeben. Nach der Hälfte der Förderdauer und bei Beendigung des Stipendiums ist von den Stipendiaten/ Stipendiatinnen ein Arbeitsbericht vorzulegen.

Die Auszahlung der DOC-Stipendien erfolgt in jährlichen Raten entweder direkt an die Stipendiatin/den Stipendiaten („*Neue Selbständige*“) oder an die Universität oder außeruniversitäre Forschungseinrichtung in Österreich, an der die Stipendiatin/ der Stipendiat angestellt ist. Voraussetzung für eine Anstellung im Rahmen des Förderprogramms ist die Zusage des Leiters oder der Leiterin des Instituts, dass im Falle der Zuerkennung des Stipendiums ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werden kann. Die Höhe des DOC-Stipendiums betrug im Jahr 2014 35.000,00 € (brutto) pro Jahr. Zusätzliche Nebenbeschäftigung (zB Lehraufträge, Tutorien) sind zugelassen, wenn diese das Programmziel - die erfolgreiche Abfassung der Dissertation - fördern und nicht mehr als zehn Wochenstunden in Anspruch nehmen.

Die ÖAW nimmt keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Dissertationsvorhabens. Kriterium der Förderung ist die Erfüllung des vom Stipendiaten/von der Stipendiatin erstellten Exposés. Die ÖAW erwirbt durch die Zahlung des Stipendiums keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit und nimmt auch keinen Einfluss auf die Art der Kooperation des Stipendiaten/der Stipendiatin mit Forschungseinrichtungen und Forschergruppen.

2.2. Den für den Bf. maßgeblichen (demnach auf den Stichtag 1. Jänner 2014 abstellenden) „*Richtlinien zur rechtlichen Abwicklung des Stipendienprogramms DOC*“ („*DOC-Richtlinien 2013*“ der ÖAW) ist ebenfalls zu entnehmen, dass Stipendien, die aus dem Programm DOC finanziert werden, über eine Anstellung mittels **Dienstvertrag** an einer österreichischen Forschungsstätte oder als „**Neue(r) Selbständige(r)**“ durchgeführt werden können. Die Bestimmungen der „*DOC-Richtlinien 2013*“ betreffend die Anstellung mittels Dienstvertrag sehen Folgendes vor:

„1. Dienstverträge

(bei Anstellungen an Universitäten oder außeruniversitären Institutionen in Österreich)

1.1. Personalkosten

Die Anstellung an der jeweiligen Forschungsstätte muss innerhalb von vier Monaten ab 1. Jänner 2014 angetreten werden. Der Beginn der Anstellung ist der Abteilung für Stipendien & Preise spätestens vier Wochen vorher auf dem dafür vorgesehenen Formular (Anstellungsformular) unter Angabe der Innenauftragsnummer und Bankverbindung der Forschungsstätte mitzuteilen (im Original!).

Es gelten die zum Zeitpunkt des Arbeitsvertragsabschlusses geltenden gesetzlichen Bestimmungen sowie die universitären Richtlinien. Das Arbeitsverhältnis wird für die Dauer der bewilligten Förderdauer, jedoch für maximal drei Jahre abgeschlossen. Es

besteht kein Anspruch auf Verlängerung aus Mitteln des Förderprogramms (Ausnahme: Teilzeitregelung, siehe Punkt 3).

Wenn das Rigorosum bzw. die Defensio vor Ablauf der Förderdauer abgelegt wird, werden die Zahlungen der ÖAW an die jeweilige Forschungsstätte eingestellt.

Der Stipendiat/die Stipendiatin ist verpflichtet, eine Kopie des Arbeitsvertrages an die Abteilung für Stipendien & Preise zu übermitteln.

Die von der ÖAW genehmigten Personalkosten sind als Bruttobeträge zu verstehen und enthalten die gesetzlich vorgesehenen Lohnnebenkosten, Steuern und Abgaben.

Die ÖAW überweist die Personalkosten direkt an die gehaltsverrechnende Stelle, die vom Stipendiaten/von der Stipendiatin bekannt gegeben wird.

Die letzte Rate (für die letzten drei Stipendienmonate) wird erst nach Einlangen des Endberichts überwiesen - siehe auch Punkt 4/Berichtlegung).

Die durch Fördermittel der ÖAW finanzierte Anstellung schließt andere einkommensbegründende Tätigkeiten aus (Ausnahme: Lehraufträge im Ausmaß von max. 2 Wochenstunden).

Pro Kalenderjahr ist eine Abrechnung der Personalkosten (z.B. SAP-Kostenträgerliste) bis spätestens März des darauffolgenden Jahres an die Abteilung für Stipendien & Preise zu schicken. Bei Beendigung der Anstellung muss die Endabrechnung übermittelt werden.

Aufgrund geänderter Anforderungen seitens der Buchhaltung der ÖAW erfolgt die Auszahlung der Stipendien weiterhin jährlich, allerdings ab sofort aliquot, immer bis zum Ende des jeweiligen Kalenderjahres. Das bedeutet, wenn ein dreijähriges Stipendium z.B. im Februar beginnt, erhält man im Jahr 2014 den Betrag für 11 Monate; dann den Betrag für das ganze Jahr 2015 und 2016 wiederum nur einen aliquoten Anteil, da ja die Rate für die letzten drei Stipendienmonate erst nach Einlangen des Endberichts ausbezahlt wird.

Das Kinderbetreuungsgeld wird ebenfalls entsprechend aliquotiert.“

2.3. Es steht unzweifelhaft fest, dass das DOC-Stipendium des Bf. über eine Anstellung mittels Dienstvertrag an der Universität X durchgeführt wurde. Die Auszahlung des DOC-Stipendiums erfolgte in jährlichen Raten an die Universität X, an der der Bf. im Streitjahr 2014 angestellt war. Auf den am 10. Februar 2012 vom Bf. als „Arbeitnehmer“ mit der Universität X als „Arbeitgeberin“ abgeschlossenen „Arbeitsvertrag für wissenschaftliche Projektmitarbeiterinnen/Projektmitarbeiter“ samt Nachträgen vom 2. Jänner 2014 und 27. Jänner 2015 wird verwiesen. Verwiesen wird auch auf die „Dienstzeitbestätigung“ vom 9. Dezember 2013, mit der die Universität X bestätigte, dass der Bf. „voraussichtlich bis“ 30. Juni 2016 in einem Arbeitsverhältnis zur Universität X steht.

Mit dem am 10. Dezember 2013 unterfertigten und der ÖAW übermittelten „Anstellungsformular“ teilte der Bf. den Beginn der durch Fördermittel der ÖAW finanzierten Anstellung bei der Universität X mit. Er bestätigte zudem, dass er die bewilligten Mittel widmungsgemäß als „Drittmittel für ein Arbeitsverhältnis mit dem

InstitutY, Universität X“ verwenden wird. Das DOC-Stipendium von insgesamt 87.500,00 € wurde von der ÖAW auf ein Konto des Arbeitgebers Universität X überwiesen und sodann im Wege der monatlichen Gehaltszahlung an den Bf. weitergeleitet.

Das im Streitjahr 2014 bestehende Angestelltenverhältnis zur Universität X wurde auch vom Bf. nicht bestritten. Mit E-Mail vom 11. Jänner 2017 teilte er gegenüber dem Bundesfinanzgericht vielmehr mit, dass er sich (als Reaktion auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 2014, Zl. 2011/13/0060) „*mit dem Stipendium selbstständig melden*“ wollte; dies sei ihm jedoch von der Personalabteilung der Universität aus versicherungstechnischen Gründen verweigert worden.

3. Vom Bf. wurde eingewendet, dass sich das im Arbeitsvertrag genannte Forschungsprojekt „*Projekt1*“ einzig und allein auf das Dissertationsthema bezogen und als bloßer Aufhänger für die formelle Ausgestaltung als Dienstverhältnis mit der Universität X gedient habe. Das Projekt habe einzig und allein in der Erstellung der Dissertation bestanden, er sei Projektleiter und gleichzeitig einziger Projektmitarbeiter gewesen. Das DOC-Stipendium der ÖAW habe ausschließlich der Finanzierung seiner Dissertation gedient. Leistungsverpflichtungen hätten weder gegenüber dem Geldgeber noch gegenüber der Universität X bestanden.

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit setzen gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 ein (bestehendes oder früheres) Dienstverhältnis voraus. Gemäß § 47 Abs. 2 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Aufgrund des „*Arbeitsvertrages für wissenschaftliche Projektmitarbeiterinnen/ Projektmitarbeiter*“ vom 10. Februar 2012 stand der Bf. in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zur Universität X, das in den Jahren 2012 und 2013 unbestritten zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geführt hat. Dieses öffentlich-rechtliche Dienstverhältnis war auch im Streitjahr 2014 aufrecht; der bestehende „*Arbeitsvertrag*“ wurde lediglich am 2. Jänner 2014 durch einen „*Nachtrag*“ dahingehend abgeändert, als er im Hinblick auf das im Jänner 2014 begonnene Doktoratsstudium angepasst wurde.

So wurde das Dienstverhältnis nach Maßgabe der Projektmittel bis 30. Juni 2016 verlängert. Der Bf. wurde von der Universität X - wie bisher - als „*Projektmitarbeiter*“ beschäftigt, lediglich das Forschungsprojekt, an dem er ab dem 1. Jänner 2014 wissenschaftlich mitzuwirken hatte, änderte sich. Dieses betitelte sich nunmehr „*Projekt1*“ und stellte das Dissertationsprojekt des Bf. dar, dessen Thema gemeinsam mit dem Dissertationsbetreuer DD festgelegt wurde. Die Abwicklung des Forschungsprojektes erfolgte wiederum im Rahmen der Organisationseinheit InstitutY, der Bf. war somit in Ausübung seiner Tätigkeit organisatorisch - wie bisher - in den gesamten Organismus dieses Universitätsinstitutes eingegliedert. Die Arbeitszeit wurde ab dem 1. Jänner 2014

auf 29 Stunden (statt bisher 30 Stunden) pro Woche verringert. Für die „*Erbringung der vertraglich festgelegten Tätigkeit*“ im vereinbarten Beschäftigungsausmaß erhielt der Bf. entsprechend der erfolgten kollektivvertraglichen Einstufung ab 1. Jänner 2014 ein Bruttomonatsentgelt von 1.920,33 €.

Im Übrigen erfuhr das bestehende Dienstverhältnis ab dem 1. Jänner 2014 keine Änderungen. So unterlag der Bf. - unter Beachtung des Grundrechts der Freiheit der Wissenschaft und ihrer Lehre - weiterhin dem Weisungs- und Kontrollrecht der Arbeitgeberin (vgl. Pkt. 5.4. des „*Arbeitsvertrages*“ vom 10. Februar 2012). Durch den „*Nachtrag*“ vom 2. Jänner 2014 erfuhrn insbesondere auch die Bestimmungen zum Arbeitsort und zur Arbeitszeit keine Änderungen. Demnach wurde die Festlegung, an welchem konkreten Arbeitsplatz der Bf. die geschuldeten Tätigkeiten zu erbringen hatte, durch die Arbeitgeberin durch Weisung vorgenommen (vgl. Pkt. 4. des „*Arbeitsvertrages*“ vom 10. Februar 2012). Der Bf. war zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden (zunächst 30, sodann 29 Stunden pro Woche) verpflichtet. Die Einteilung der Arbeitszeit erfolgte durch die Arbeitgeberin, die festgelegte Arbeitszeit war vom Bf. einzuhalten (vgl. Pkt. 9. des „*Arbeitsvertrages*“ vom 10. Februar 2012). Dem Bf. mangelte es auch am Unternehmerrisiko, da er die Höhe seiner Einnahmen (etwa durch besonderen Arbeitseinsatz) nicht beeinflussen konnte.

Die Argumentation des Bf., wonach im Streitjahr keine Leistungsverpflichtungen gegenüber der Universität X bestanden hätten, entspricht somit nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Es kann wohl nicht davon ausgegangen werden, dass eine Universität Scheindienstverhältnisse mit insbesondere arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen abschließt. Der Bf. erklärte sich vertraglich mit dem Abzug von Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen einverstanden, die Verwaltung des DOC-Stipendiums und dessen Auszahlung an den Bf. erfolgten durch seinen Arbeitgeber. Wenn das DOC-Stipendium der ÖAW dem Bf. nicht direkt zugeflossen ist, sondern der Universität X, die daraus die Entlohnung für den Arbeitnehmer finanzierte, ändert das nichts am Bestand eines regulären Dienstverhältnisses. Vielmehr ändern Förderungen, die einem Arbeitgeber im Rahmen der Beschäftigung von Arbeitnehmern zufließen (so wird zB im Bereich behinderter Arbeitnehmer die Entlohnung mitunter zur Gänze mittels Fördergeldern bestritten), letztlich nichts an der Abgabepflicht jener Beträge, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis gewährt werden.

Das Bundesfinanzgericht kann somit in Würdigung des gesamten „*Arbeitsvertrages*“ vom 10. Februar 2012 (samt „*Nachtrag*“ vom 2. Jänner 2014) nicht erkennen, dass der Bf. im Streitjahr 2014 nicht im Rahmen eines zu steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führenden Dienstverhältnisses tätig gewesen wäre, wenngleich der von der Universität X geleistete Arbeitslohn dieser von dritter Seite (von der ÖAW im Rahmen des DOC-Stipendiums) ersetzt wurde. Dies ist auch den Bestimmungen der „*DOC-Richtlinien 2013*“ betreffend die Anstellung mittels Dienstvertrag (vgl. deren Pkt. „1.1. Personalkosten“) eindeutig so zu entnehmen, wonach die von der ÖAW genehmigten Personalkosten als Bruttobeträge zu verstehen sind und die gesetzlich vorgesehenen

Lohnnebenkosten, Steuern und Abgaben enthalten. Der Bf. war im Streitjahr in ein Forschungsprojekt („Projekt1“) des InstitutY der Universität X einbezogen und hatte gleichzeitig die Möglichkeit erhalten, im Rahmen dieser Aufgabenstellung für seine eigene Dissertation tätig zu werden. Seine hiefür erhaltenen Bezüge stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, und zwar Bezüge aus einem bestehenden Dienstverhältnis (§ 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988).

4. Was die einkommensteuerliche Beurteilung eines Stipendiums der ÖAW betrifft, wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, der in seinem Erkenntnis vom 20. Februar 2008, ZI. 2006/15/0171, wie folgt ausführte:

„Auf das hg Erkenntnis vom 19. Februar 2003, 2001/08/0104, verweist der Beschwerdeführer allerdings zu Recht. Dieses Erkenntnis betrifft die Frage der Sozialversicherungspflicht eines Universitätsdozenten der Johannes Kepler Universität Linz mit dem Amtstitel Außerordentlicher Universitätsprofessor, dem antragsgemäß mit Bescheid des Bundesministers für Wissenschaft und Verkehr vom 14. Oktober 1999 zur Ermöglichung der Durchführung eines ‚APART-Forschungsprogramms‘ gemäß § 160 BDG eine Freistellung unter Entfall der Bezüge für die Zeit vom 1. November 1999 bis einschließlich 31. Oktober 2000 gewährt worden ist. § 2 Abs 1 Z 4 GSVG idF ASRÄG 1997, BGBI. I Nr. 139/1997, sowie BGBI. I Nr. 139/1998, verweist auf die §§ 22 und 23 EStG, indem die Pflichtversicherung normiert wird für „selbstständig erwerbstätige Personen, die auf Grund einer betrieblichen Tätigkeit Einkünfte im Sinne der §§ 22 Z. 1 bis 3 und 5 und (oder) 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) BGBI. Nr. 400, erzielen, wenn auf Grund dieser betrieblichen Tätigkeit nicht bereits Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz oder einem anderen Bundesgesetz in dem (den) entsprechenden Versicherungszweig(en) eingetreten ist.“ Vor diesem Hintergrund hat der Verwaltungsgerichtshof ua geprüft, ob der ‚APART-Stipendiat‘ selbstständig erwerbstätig gewesen ist, und ausgeführt:

„Nach dem mit ‚Freistellung‘ überschriebenen § 160 BDG 1979 kann der für die Angelegenheiten der Universitäten und Universitäten der Künste zuständige Bundesminister Universitätslehrer für Forschungs- bzw. Lehrzwecke (für Zwecke der Entwicklung und Erschließung der Künste), die in ihren wissenschaftlichen (künstlerischen) Aufgaben begründet sind, eine Freistellung von jenen Dienstpflichten gewähren, die ihre Anwesenheit an der Universitätseinrichtung erfordern. Wird eine solche Freistellung gewährt, so ist (nach Abs. 2 dieser Bestimmung) entsprechend dem Sonderurlaub (Z. 1) oder Karenzurlaub (Z. 2) vorzugehen. Freistellungen nach Z. 2 sind für die Vorrückung und den Ruhegenuss zu berücksichtigen, soweit sie eine Gesamtdauer von fünf Jahren nicht übersteigen. Nach Abs. 3 des § 160 leg.cit. ist bei der Anwendung des Abs. 2 auf vermögenswerte Leistungen, die der Universitätslehrer auf Grund einer während der Freistellung ausgeübten Tätigkeit oder im Zusammenhang mit der Freistellung erhält, und notwendige Mehraufwendungen aus Anlass der Freistellung Bedacht zu nehmen.“

Unbeschadet der vorgesehenen entsprechenden Anwendung der Bestimmungen über den Karenzurlaub tritt bei einer Freistellung nach § 160 BDG 1979 eine Befreiung nur von jenen Dienstpflichten ein, die die Anwesenheit des Universitätslehrers an der Universitätseinrichtung erfordern. Die damit einhergehende Anrechnung solcher Freistellungszeiten für die Vorrückung und den Ruhegenuss sowie für die Verpflichtung zur Leistung von Pensionsbeiträgen in Verbindung mit den teilweise weiter aufrecht bleibenden Dienstpflichten zeigt, dass der Gesetzgeber auch die Zeiten einer solchen Karenzierung unverändert als Teil des Universitätsdienstverhältnisses betrachtet, woraus sich die Schlussfolgerung ergibt, dass der Universitätslehrer (auch) seinen verbleibenden Dienstpflichten gegenüber der Universität bzw. deren Rechtsträger durch die Erfüllung jener Forschungsaufgaben, für die er auf diese Weise freigestellt worden ist, weiterhin nachkommt. Daran ändert der Umstand nichts, dass für die Zeit einer solchen Freistellung die - wie die belangte Behörde der Sache nach zutreffend erkannt hat - „Unterhaltslast“ für einen solchen Universitätslehrer nicht vom universitären Dienstgeber, sondern von einem Dritten (hier: der Akademie der Wissenschaften) in Form eines Forschungsstipendiums getragen wird und diese Kostentragung unter der Auflage der planmäßigen Durchführung der auf diese Weise von der Akademie unterstützten Forschungstätigkeit steht, insoweit also seitens des betreffenden Universitätslehrers auch eine Verpflichtung gegenüber der Akademie eingegangen wird. Die Rechtsstellung eines solchen Universitätslehrers ist im Ergebnis jener eines Dienstnehmers ähnlich, dessen Arbeitgeber im sozialversicherungsrechtlichen Sinne davon unberührt bleibt, dass er den Dienstnehmer auf Leistungen eines Dritten an Stelle des Entgelts verweist (vgl. § 35 Abs. 1 ASVG). Die Forschungstätigkeit im Rahmen des APART-Stipendiums erfolgte daher im Rahmen der Dienstverpflichtung als Universitätslehrer. Als solcher steht er in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Bund. Eine selbstständige Erwerbstätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 Z. 4 GSVG liegt daher nicht vor, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat.“

Wie sich aus diesem Erkenntnis 2001/08/0104 ergibt, sind Zeiten einer Freistellung unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG unverändert Teil des Universitätsdienstverhältnisses. Der Universitätslehrer kommt seinen verbleibenden Dienstpflichten gegenüber der Universität durch die Erfüllung jener Forschungsaufgaben, für die er auf diese Weise freigestellt worden ist, weiterhin nach. Die Zahlungen werden während dieses Zeitraumes aber von einem Dritten (der Akademie) in Form eines Forschungsstipendiums geleistet.

Die Überlegungen dieses Erkenntnisses sind auf die steuerliche Beurteilung der dem gegenständlichen Fall zu Grunde liegenden Bezüge übertragbar. Die Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers als Universitätslehrer im Rahmen des „APART-Stipendiums“ ist somit auch aus steuerlicher Sicht als im Rahmen der Dienstverpflichtung als Universitätslehrer und somit im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses erbracht anzusehen. Solcherart führt auch diese Tätigkeit zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 (vgl auch Doralt, EStG⁷,

§ 3 Tz 34). Dabei wird Entgelt allerdings nicht vom Arbeitgeber, sondern von dritter Seite geleistet.“

Das VwGH-Erkenntnis vom 20. Februar 2008, ZI. 2006/15/0171, betraf zwar einen Universitätsassistenten, der nach § 160 BDG unter Entfall der Bezüge dienstfrei gestellt wurde und ein APART-Stipendium der ÖAW bezog. Es ist aber aus steuerlicher Sicht auf das DOC-Stipendium des in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Universität X stehenden Bf. uneingeschränkt übertragbar; dies umso mehr, als eine Dienstfreistellung gemäß § 160 BDG mit Befreiung von jenen Dienstpflichten, die die Anwesenheit des Universitätslehrers an der Universitätseinrichtung erfordern, im vorliegenden Streitfall gar nicht gegeben ist. Der Bf. kam seinen Dienstpflichten gegenüber der Universität X durch die Erfüllung jener Forschungsaufgaben, die im Zusammenhang mit seinem Dissertationsprojekt standen, nach. Wenn - wie in diesem VwGH-Erkenntnis - eine Dienstfreistellung die Einstufung des von dritter Seite gewährten Stipendiums als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht verhindert hat, muss dies im Sinn eines juristischen Größenschlusses erst recht dann gelten, wenn während des Doktoratsstudiums ein besoldetes Dienstverhältnis als wissenschaftlicher Mitarbeiter gemäß § 94 Abs. 2 Z 2 Universitätsgesetz 2002 zur Universität besteht.

5. Zur weiteren Argumentation verwies der Bf. auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juli 2014, ZI. 2011/13/0060, sowie dazu *Aigner* in SWK 29/2014, 1251, wonach das DOC-Stipendium der ÖAW als nicht steuerbar beurteilt worden sei. Sein Fall entspreche exakt jenem Sachverhalt, den der Verwaltungsgerichtshof im angesprochenen Erkenntnis zu beurteilen gehabt habe.

Für den Ausgangsfall hielt der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis fest, dass das nicht mit Mitarbeit an einem Forschungsprojekt des Förderers verbundene Verfassen einer Dissertation für sich **keine Berufsausübung im Sinne des § 22 EStG 1988** darstelle. Eine solche Tätigkeit bedeute noch keine Teilnahme am Wirtschaftsleben in der Form eines Güter- oder Leistungsaustausches, weil sich die Arbeit an der Dissertation und die darüber zu erstattenden Berichte nicht als Leistungserbringung zur Befriedigung einer Nachfrage und die Zahlungen der ÖAW nicht als Entgelt dafür deuten lassen. Auf die Höhe des Stipendiums könne es dafür - entgegen der in den LStR 2002 Rz 33 zum Ausdruck gebrachten Verwaltungsmeinung - nicht ankommen. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher die bekämpfte Entscheidung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufgehoben und die Steuerpflicht des DOC-Stipendiums der ÖAW im **konkreten Fall** verneint.

Für den Bf. lässt sich jedoch aus dem angesprochenen VwGH-Erkenntnis nichts gewinnen, weil der diesem Erkenntnis zugrunde liegende Sachverhalt gerade nicht jenem entspricht, den das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Beschwerdefall zu beurteilen hat. Hatte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Juli 2014, ZI. 2011/13/0060, den Fall eines Dissertanten zu beurteilen, der sein Dienstverhältnis als Angestellter der Universität mit Beginn des Bezuges des DOC-Stipendiums einvernehmlich löste (weshalb das Verfassen einer Dissertation im Hinblick auf das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Arbeit zu untersuchen war), so ist im vorliegenden Beschwerdefall

entscheidend, dass der Bf. während der Inanspruchnahme des DOC-Stipendiums der ÖAW in einem aufrechten Dienstverhältnis zur Universität X stand.

Ein Recht auf Entsteuerung der Bezüge aus diesem aufrechten Dienstverhältnis, also gleichsam eine Negierung des unzweifelhaft vorhandenen Arbeitsvertrages mit der Universität X, kann aus dem vom Bf. ins Treffen geführten VwGH-Erkenntnis nicht abgeleitet werden. Vielmehr ist auf Basis eines rechtlichen Größenschlusses zu den Sachverhalten in den VwGH-Erkenntnissen vom 20. Februar 2008, Zl. 2006/15/0171, und vom 19. Februar 2003, Zl. 2001/08/0104, unzweifelhaft von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auszugehen, weil die Entlohnung aus einer vertraglichen Dienstpflicht heraus erfolgt ist.

6. Exkurs AbgÄG 2016: Was die Steuerpflicht eines während eines aufrechten Dienstverhältnisses zu einer Universität bezogenen DOC-Stipendiums der ÖAW betrifft, wird auch auf das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, verwiesen, womit ab dem Jahr 2017 die unterschiedliche ertragsteuerliche Behandlung von Stipendien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes saniert wurde. Nunmehr sind Stipendien in § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 ausdrücklich als Teil der selbständigen Einkünfte erfasst. Sie sind allerdings nur dann steuerpflichtig, wenn sie wirtschaftlich einen Einkommensersatz darstellen, wobei Stipendien in der Höhe der Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach § 27 Studienförderungsgesetz ausdrücklich nicht als Einkommensersatz gelten.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2016 halten dazu fest (1352 BlgNR XXV. GP, 8):

„Als ‚Stipendium‘ ist eine finanzielle Unterstützung anzusehen, die an eine Person deshalb gegeben wird, damit sie sich einer in lit. a umschriebenen freiberuflichen Tätigkeit widmen kann; derartige Stipendien stellen ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach einen Einkommensersatz dar.

Nach Ansicht des VwGH (Erkenntnis vom 20.2.2008, 2006/15/0171 und vom 29.7.2014, 2011/13/0060) sind Stipendien, die während eines aufrechten (karenzierten) Dienstverhältnisses zu einer Universität gewährt werden, steuerpflichtig; Dissertationsstipendien, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zufließen, sind hingegen dem Grunde nach unabhängig von der Höhe des Stipendiums nicht steuerbar (Erkenntnis vom 29.7.2014, 2011/13/0060).

Nach der in Österreich üblichen Förderpraxis (insbesondere des Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung – FWF und der Österreichischen Akademie der Wissenschaften) werden Stipendien ‚brutto‘, somit unter Einbeziehung eines Steueranteils bemessen. Die Zuerkennung und Abwicklung erfolgt zwar meistens in Form eines Dienstverhältnisses, aber auch außerhalb eines solchen.

Werden Stipendien, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zuerkannt werden, als nicht einkommensteuerbar beurteilt, führt dies zu sachlich nicht gerechtfertigten Verzerrungen: Für bestimmte Stipendiaten, insbesondere im naturwissenschaftlich-technischen Bereich, ist die Erbringung ihrer geförderten wissenschaftlichen Tätigkeit nur innerhalb

eines Dienstverhältnisses möglich, weil etwa die Einbindung in den wissenschaftlichen Universitätsbetrieb unumgänglich ist. Der ‚Bruttoansatz‘ der Stipendien trägt der hier bestehenden Steuerpflicht Rechnung. Kann aber die geförderte wissenschaftliche Tätigkeit auch außerhalb eines Dienstverhältnisses erbracht werden, kann durch entsprechende Gestaltung im Ergebnis bewirkt werden, dass das („brutto“) kalkulierte Stipendium steuerfrei zufließt.

Diese Ungleichbehandlung setzt sich im Bereich der Sozialversicherung fort, weil die Nichtsteuerbarkeit des Stipendiums auch den Entfall der Sozialversicherung und damit eine fehlende sozialversicherungsrechtliche Absicherung mit sich bringt.

Gerade das widerspricht der Zielsetzung der wissenschaftlichen Förderungspolitik, Stipendiaten in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht in gleicher Form wie ‚klassisch‘ nichtselbstständig Erwerbstätige abzusichern.

Die vorgeschlagene Änderung trägt dem Rechnung und stellt in steuerlicher Hinsicht für alle Stipendiaten die gleichen Steuerwirkungen her, die auch der bestehenden Förderpraxis zu Grunde liegen. Die Befreiungen des § 3 Abs. 1 Z 3 sowie des § 3 Abs. 3 des Kunstmförderungsgesetzes (BGBl Nr. 146/1988) bleiben davon unberührt. Geringe Stipendien unter einem Jahresbetrag von 11 000 Euro unterliegen zudem keiner Steuerpflicht, wenn keine darüber hinaus gehenden Einkünfte vorliegen.“

7. Zu einer eventuellen steuerlichen Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, kann auf den 3. Rechtssatz im VwGH-Erkenntnis vom 20. Februar 2008, ZI. 2006/15/0171, verwiesen werden:

„Das Gesetz unterscheidet zwischen Beihilfen zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung nach § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 und Beihilfen, die auch der Finanzierung des Lebensunterhaltes des Wissenschafters dienen, nach § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 (vgl Hofstätter/Reichel, Tz 7.1 und 7.2 zu § 3 EStG 1988). Eine Beihilfe, die den Lebensunterhalt des Wissenschafters finanzieren soll, ist nach § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 nur dann steuerfrei, wenn sie für eine Tätigkeit im Ausland, die der Wissenschaft oder der Forschung (oder der Kunst) dient, gewährt wird (vgl Doralt, EStG 7, § 3 Tz 25). Durch diese Differenzierung soll Wissenschaftern ein vorübergehender Auslandsaufenthalt nahe gelegt werden; zudem ist ein Auslandsaufenthalt typischerweise mit zusätzlichen Kosten verbunden. Die Regelung erweist sich daher als durchaus sachgerecht.“

Eine Steuerbefreiung für das DOC-Stipendium des Bf. kann im Beschwerdefall somit nicht angewendet werden, da die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 (unmittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung durch Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben) und des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 (Tätigkeit im Ausland) nicht erfüllt sind.

V. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

In seinem Erkenntnis vom 29. Juli 2014, Zl. 2011/13/0060, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das nicht mit einer Mitarbeit an einem Forschungsprojekt des Förderers verbundene Verfassen einer Dissertation für sich keine Berufsausübung im Sinne des § 22 EStG 1988 darstellt. Das einem „*Neuen Selbständigen*“ direkt ausbezahlte DOC-Stipendium der ÖAW wurde daher als nicht steuerbar beurteilt. Eine Rechtsprechung darüber, wie das DOC-Stipendium der ÖAW einkommensteuerlich zu beurteilen ist, wenn es über eine Anstellung mittels Dienstvertrag an einer österreichischen Forschungsstätte ausbezahlt wird, liegt bislang nicht vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher zulässig.

Innsbruck, am 30. Juni 2017