



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 30. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 11. August 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO bezüglich Einkommensteuer 2003 sowie Einkommensteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erhob am 30. August 2005 Berufung gegen folgende Bescheide:

Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003, alle vom 11. August 2005.

Hinsichtlich des Wiederaufnahmebescheides für das Jahr 2001 begründet der Bw sein Ansuchen wie folgt:

Die Behauptung des FA, dass keine vollständige Offenlegung aller Sachverhaltselemente vor Bescheiderlassung erfolgt und daher die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen zulässig ist, sei unrichtig.

Der Bw legte der Einkommensteuererklärung für 2001 folgenden Hinweis bei: *„Weiter erhielt ich im Februar 2001 eine gem § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG steuerfreie Schenkung der*

Österreichischen Akademie der Wissenschaften (ÖAW) unter der Auflage, dass ich an meiner Dissertation arbeite und keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder unselbständiger Tätigkeit (Ausnahme: Lehrauftrag und Publikationen) erziele." Die Bestätigung über dieses Stipendium reichte er am 4. März 2002 nach, da er diese erst nach Abgabe der Einkommensteuererklärung erhalten habe.

Der Bescheid sei erst am 8. April 2002 erlassen worden, zu diesem Zeitpunkt wäre das FA über das Stipendium bereits informiert gewesen.

Weiters habe ein Jurist des FA für den 21. und 22. Bezirk in Wien telefonisch am 21. Juli 2004 bestätigt, dass eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der ESt 2001 nicht möglich sei, da am 4. März bereits alle Sachverhaltselemente bekannt waren und der Bescheid erst danach bearbeitet wurde.

Auch die zuständige Sachbearbeiterin des FA für den 21. und 22. Bezirk in Wien habe bestätigt, dass eine ordnungsgemäße Offenlegung der erhaltenen Beträge für die Jahre 2001 und 2002 erfolgt sei und die Beträge als steuerfrei anzusehen seien. In diesem Zusammenhang wurde auf die Kopie eines Bescheides des Bundesministeriums für soziale Sicherheit Generationen und Konsumentenschutz vom 6. Oktober 2003 verwiesen, der folgendes festhält: *"Lt Auskunft der zuständigen Sachbearbeiterin des FA erfolgte durch Herrn MMag Bw eine ordnungsgemäße Offenlegung hinsichtlich des ihm von der Österreichischen Akademie der Wissenschaften gewährten Doktoranden-Stipendiums für die Veranlagungsjahre 2001 und 2002. Die Einkünfte aus dem Stipendium wurden vom zuständigen FA als steuerfrei angesehen und daher auch in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 und 2002 nicht angesetzt."*

Weiters bestätige der Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 11. August 2005, dass der Sachverhalt vollständig offen gelegt worden sei, da dieser ohne weitere Ermittlungshandlungen auf Grundlage der Unterlagen erlassen worden sei, die bereits am 4. März 2002, somit vor der Bescheiderlassung des ursprünglichen Einkommensteuerbescheides, vorhanden gewesen wären.

Es werde auf ein Erkenntnis des VwGH verwiesen, in dem dieser ausführte, *„dass die Wiederaufnahme eines mit Bescheid abgeschlossenen Verfahrens dann ausgeschlossen ist, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei entsprechender rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; 28.11.1998, 95/13/0141; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188; 8.3.1994, 90/14/0192)."*

Die abweichende Rechtsauffassung des Sachbearbeiters im FA für den 9. Bezirk stelle jedenfalls keine neu hervorgekommenen Tatsachen dar. Die Wiederaufnahme diene nicht dazu, bloß die Folgen einer abweichenden rechtlichen Würdigung des offen gelegten Sachverhalts zu beseitigen (*Ritz, BAO-Kommentar*² § 303 Rz 9 f.). Ebenso wenig rechtfertige eine geänderte rechtliche Beurteilung des schon bekannten Sachverhalts die Wiederaufnahme (*Stoll, BAO-Kommentar* § 303, 2931).

In der Bescheidbegründung könne man nicht erkennen, welches Beweismittel neu hervorgekommen sein soll. Da keine Tatsachen neu hervorgekommen seien und auch sonst kein Wiederaufnahmegrund vorliegen würde, wird vom Bw beantragt, den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für Einkommensteuer 2001 ersatzlos zu beheben.

2002:

Auch für die Einkommensteuererklärung 2002 wurde der Hinweis auf das Stipendium beigelegt; die Bestätigung wurde erst nach Einreichen der Einkommensteuererklärung, allerdings vor Bescheidausfertigung am 29. April 2003, nachgereicht.

Als Begründung wurden die gleichen Argumente vorgebracht wie für das Jahr 2001.

2003:

Der Bw habe es nicht für nötig erachtet, die Bestätigung der ÖAW nachzureichen, da er weiterhin von der Einkommensteuerfreiheit des Stipendiums ausgegangen sei. Diese Ansicht stütze er auf die Nichtfestsetzung der Einkommensteuer in den Jahren 2001 und 2002 sowie auf die Aussage im Bescheid des BM für Soziale Sicherheit Generationen und Konsumentenschutz vom 6. Oktober 2003, in dem ausgeführt werde, dass die Sachbearbeiterin des FA für den 21. und 22. Bezirk in Wien das Stipendium nicht als einkommensteuerpflichtig ansehe.

Der Bw wisse daher nicht, ob die genaue Höhe der Raten dem FA im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt war.

In der Bescheidbegründung sei kein Hinweis darauf gegeben worden, um welche neu hervorgekommenen Tatsachen es sich handle, weshalb der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2003 rechtswidrig sei.

Der Bw beruft aber auch gegen die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Einkommensteuerbescheide für 2001 bis 2003 vom 11. August 2005, in denen das Stipendium als steuerpflichtig angesehen wurde. In seiner Begründung führte er aus:

1. Stipendium als „Schenkung unter Auflage“

Bei der Zuwendung des ÖAW handle es sich um eine Schenkung unter Auflage, die nur widerrufen werden kann, wenn die Auflage schuldhaft nicht erfüllt wird. Der Förderungsbetrag wäre nur zurückzuzahlen, wenn schuldhaft die Stipendienbedingungen verletzt würden. Für eine unternehmerische Tätigkeit sei aber charakteristisch, dass auch bei unverschuldetem Entfall einer Leistung kein Entgeltsanspruch bestehe. Deshalb sei eine Zuordnung zu Einkünften aus selbständiger Arbeit rechtswidrig.

2. Einkommensersatz

In der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2001 bis 2003 wird ein Hinweis darauf gegeben, dass es sich beim Stipendium um einen Ersatz für entgehende Einnahmen iSd § 32 Z 1 lit a EStG handelt.

Der Bw führt dazu aus, dass § 32 Z 1 lit a EStG laut Rechtsprechung und Literatur einen Schadensfall durch ein Ereignis außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsbetriebes voraussetzt, der unmittelbar durch den Ausfall von Einnahmen verursacht wird und ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eintritt (*Doralt, EStG, § 32 Rz 15 ff*). Da allerdings kein Schadensfall eingetreten sei, könne man eine Steuerpflicht nicht auf diese Regelung stützen. Weiters sei eine Zuordnung zu Einkünften aus selbständiger Arbeit auf Grundlage des § 32 Z 1 lit a EStG merkwürdig, da vor Erhalt des Stipendiums überwiegend Einkünfte aus einem Dienstverhältnis bezogen wurden.

Auch § 32 Z 1 lit b EStG käme nicht zur Anwendung, da die Zahlung nicht „für“ die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit geleistet werde, sondern als Zuwendung zur Forschungsförderung, die von vorherigen Tätigkeiten völlig unabhängig sei. Das Stipendium würde nicht gewährt werden, um eine bestimmte Tätigkeit nicht auszuüben oder aufzugeben, sondern um sich den Forschungsvorhaben widmen zu können. Weiters fehle es am nötigen Gegenleistungscharakter. Eine Besteuerung als Entschädigung aufgrund einer davor zufällig ausgeübten unselbständigen Beschäftigung würde dem Gleichheitsgebot der österreichischen Bundesverfassung widersprechen, weil es zu einer Steuerpflicht kommen würde, wenn jemand vor dem Empfang des Stipendiums zufällig eine Erwerbstätigkeit ausübte, während jemand, der nicht erwerbstätig war, nicht steuerpflichtig wäre.

Der Bw meint, dass die Zuordnung aufgrund der LStR erfolgte, die allerdings mangels ordnungsmäßiger Kundmachung keine ausreichende Rechtsgrundlage darstellen würden. Demnach sind Stipendien, die nach Abschluss einer (Universitäts-) Ausbildung ausgezahlt werden (... Forschungs- und Habilitationsstipendien) ... „als Einkommensersatz anzusehen“, wenn sie eine bestimmte Höhe überschreiten. Die LStR würden aber in Rz 33 die mangelnde

Steuerpflicht bestätigen, wenn Zuschüsse unter keine der sieben Einkunftsarten fallen. Das Stipendium würde aber unter keinen der sieben Einkunftsarten fallen.

3. Tatbestandsvoraussetzungen für betriebliche Einkunftsarten (§§ 21 – 23 EStG):

Die Merkmale Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, die Voraussetzung für alle betrieblichen Einkunftsarten sind, würden für die Zuwendung der ÖAW aus folgenden Gründen nicht erfüllt werden:

Selbständigkeit läge vor, wenn sie ohne persönliche Weisungsgebundenheit und ohne organisatorische Eingliederung in einen anderen Betrieb auf eigen Rechnung und Gefahr und unter eigener Verantwortung betrieben wird, der Steuerpflichtige das Unternehmerwagnis trägt und sich vertreten lassen kann.

Die ÖAW habe keinen Einfluss auf die Forschungsarbeit des Bw und er sei nicht weisungsgebunden gewesen, was aber nicht darauf schließen lässt, dass es sich um eine selbständige Tätigkeit iSd EStG handeln würde, da jedes private Handeln nicht weisungsgebunden sei. Es spreche gegen ein Unternehmerwagnis, dass ein vorher festgelegter Fixbetrag regelmäßig bezahlt werde. Auch Vertretung sei nicht möglich, da eine Dissertation oder andere Forschungsarbeit naturgemäß eigenhändig verfasst werden müsse. Aus diesen Gründen würde keine Selbständigkeit vorliegen.

Nachhaltig sei eine Tätigkeit, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden. Auch eine einmalige Tätigkeit kann nachhaltig sein, wenn Wiederholungsabsicht besteht. Nachhaltigkeit läge auch dann vor, wenn sie zwar nur gegenüber einem einzigen Auftraggeber, jedoch längere Zeit hindurch entfaltet werde.

Die ÖAW sei ausdrücklich nicht Auftraggeber des Projektes und habe auch keinen Einfluss oder Rechte an der Forschungsarbeit, weshalb es an einem konkreten sowie potentiellen Auftraggebern fehle.

Gewinnabsicht läge dann vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird. Das Streben nach Gewinn müsse nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein.

Gegen Gewinnabsicht spreche die vom VwGH zur Sozialversicherungspflicht vertretene Auffassung, wonach ein echtes Forschungsstipendium kein Entgelt für eine bestimmte Leistung darstelle, sondern als Unterhaltsleistung zu qualifizieren sei (*VwGH 2.12.1997, 93/08/0288*). In diesem Fall bestehe nur die Verpflichtung zur Vorlage eines Arbeitsberichtes. Der BMF stellte mit Erlass vom 4. April 1995 fest, dass *Forschungsstipendien mangels*

Vorliegen eines Leistungsaustausches dann nicht umsatzsteuerbar sind, wenn die Förderungsmittel unabhängig von einer bestimmten Leistung des Förderungsempfängers zur Erfüllung von im allgemeinen öffentlichen Interesse liegenden Forschungsaufgaben gewährt werden. In der Erfüllung der Auflagen, die an die Gewährung der Förderungsmittel geknüpft sind, wie der Vorlage eines Arbeitsberichtes, kann eine Gegenleistung nicht gesehen werden. Es sei kaum denkbar, dass etwas umsatzsteuerlich keine Gegenleistung darstelle, einkommensteuerlich aber schon, da der Leistungsbegriff des UStG weiter ist als jener des EStG (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I⁷, 407).

Auch der Gesetzgeber würde die Ansicht bestätigen, dass es sich um Einkünfte handelt. Grundsätzlich wäre das Stipendium als Schenkung iSd § 3 Abs 1 ErbStG schenkungssteuerpflichtig, ist jedoch als Zuwendung zum Zwecke der Ausbildung steuerfrei. Da das Stipendium ausdrücklich von der Schenkungssteuer befreit ist, würde dies darauf hin deuten, dass der Gesetzgeber nicht von einer Einkommensteuerpflicht ausgehen würde, da sonst der Zweck der Befreiung von der Schenkungssteuer vereitelt würde.

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr läge vor, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und eine im wirtschaftlichen Verkehr begehrte und als solche geltende Leistung anbietet. Bei Erbringen von Leistungen, die ihrer Art nach geeignet sind, eine Auftragserteilung nicht nur durch einen einzigen Auftraggeber zu ermöglichen, ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen, auch wenn der nur ein einziger Auftraggeber existiert (*EStR Rz 5415*). Wenn die Tätigkeit ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur mit einem einzigen Partner ermöglicht, läge keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor (*VwGH 26.6.2000, 95/14/0161*). Die ÖAW sei weder Auftraggeber noch Vertragspartner. Es fehle auch an den Voraussetzungen eines Werkvertrages, da kein Erfolg geschuldet werden würde. Es fehle an einer Gegenleistung, die für das Stipendium zu erbringen wäre, da nur ein Arbeitsbericht von der ÖAW verlangt werden würde. Ein solcher Arbeitsbericht sei nach Ansicht des BMF (Erlass vom 4. April 1995) nicht als Gegenleistung anzusehen. Daher sei es undenkbar, dass ein Güter- und Leistungsaustausch vorliegen könnte. Des Weiteren dürfte es nicht unbedingt eine „im wirtschaftlichen Verkehr“ begehrte Leistung sein Geld ohne Gegenleistung zu verschenken. Da andere Tätigkeiten untersagt seien (Ausnahme Lehrauftrag 2 Stunden), kann eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht vorliegen, weil die Tätigkeit so beschaffen sei, dass Geschäftsbeziehungen mit anderen Vertragspartner nicht möglich wären.

Als Gegenleistung käme der Arbeitsbericht in Frage. Bei Gegenleistungen, die mehr als 200 % des Wertes der Leistung oder weniger als 50 % der Leistung erreichen, wird der

Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung verneint (EStR Rz 7002). Hinsichtlich des Arbeitsberichtes sei das Verhältnis offenkundig außerhalb dieser Grenzen, der Bw bezweifelt, dass am Markt überhaupt ein Wert für den diesen Bericht zu erreichen ist. Deshalb sei solch ein Stipendium eine freiwillige (unentgeltliche) Zuwendung und keine Gegenleistung.

Somit läge auch keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor.

Da es an mehreren Tatbestandsmerkmalen für betriebliche Einkünfte fehle, könne das Stipendium nicht unter Einkünfte aus selbständiger Arbeit subsumiert werden. Da auch kein anderer Einkommensteuertatbestand erfüllt sei, bestehe keine Einkommensteuerpflicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27.5.2008 wurde der Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens 2001 und 2002 stattgegeben und die Bescheide aufgehoben, da die gesetzlichen Voraussetzungen für die Wiederaufnahme des Verfahrens nicht vorgelegen hätten.

Gleichzeitig wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002 als unzulässig geworden zurückgewiesen; da der Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide stattgegeben worden sei, seien die Sachbescheide aus dem Rechtsbestand ausgeschieden und die Berufung daher unzulässig geworden-

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Bw ist unbeschränkt steuerpflichtig in Österreich.

Bis 31.1.2001 ist der Bw am Institut als unselbständig Beschäftigter (Universitätsassistent) tätig. Das Dienstverhältnis als Universitätsassistent wird vor Gewährung des Stipendiums mit 31.1.2001 einvernehmlich beendet. Daneben bezieht er in den Jahren 2000 – 2003 nichtselbständige und selbständige (Verfassen von wissenschaftlichen Artikeln in Fachzeitschriften) Einkünfte in geringer Höhe.

Ab Februar 2001 erhält er von der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (ÖAW) ein Stipendium iHv € 17.562,62 für das Jahr 2001, € 18.282,72 für das Jahr 2002 und € 9.125,00,-- für das Jahr 2003. Es handelt sich um ein „APART (Austrian Programme for Advanced Research and Technology) –Stipendium“ zur Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses (Doktorandenstipendium, Verfassen der Dissertation). Diese Stipendien sollen den Empfängern die Möglichkeit geben, sich der Abfassung der Doktorarbeit in konzentrierter Weise zu widmen.

Das Stipendium ist nach den Statuten so bemessen, dass sich der Empfänger ausschließlich seiner wissenschaftlichen Arbeit widmen kann. Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit (Ausnahme Lehrauftrag in der Höhe von maximal 2 Wochenstunden und Publikationen) schließen die Zuerkennung eines Stipendiums aus. Bei missbräuchlicher Inanspruchnahme ist das Stipendium zurückzuzahlen.

Die ÖAW nimmt keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Dissertationsvorhabens; sie erwirbt keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit.

Der Empfänger verpflichtet sich, nach 9 Monaten sowie bei Beendigung des Stipendiums einen Arbeitsbericht zu erstellen. Die Zahlungen erfolgen für die Dauer von maximal 36 Monaten in vierteljährlichen Raten im Vorhinein.

Durch die Zuerkennung des Stipendiums wird weder ein Arbeitsverhältnis noch ein Werkvertrag begründet. Das Doktorandenstipendium der ÖAW unterliegt nach den Statuten den „einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen.“

Die Einkommensteuererklärung gibt der Bw für das Jahr 2001 mit dem Hinweis auf das Stipendium ab. Erst nach Abgabe dieser Erklärung reicht er die Bestätigung am 4. März 2002 nach. Der Einkommensteuerbescheid wird am 8. April 2002 ausgefertigt.

Für das Jahr 2002 wird die Einkommensteuererklärung ebenfalls mit Hinweis auf das Stipendium abgegeben. Die Bestätigung wird am 13. März 2003 nachgereicht. Der Einkommensteuerbescheid wird am 29. April 2003 ausgefertigt.

Für das Jahr 2003 wird die Einkommensteuererklärung ohne Hinweis auf das Stipendium und ohne die Bestätigung der ÖAW eingereicht. Der Erstbescheid wird am 28. Juni 2004 erklärungsgemäß erlassen. Am 4. August 2004 legt der Bw dem FA eine Bestätigung der Akademie der Wissenschaften, datiert mit 31.1.2004, vor, wonach er im Jahr 2003 nach Entscheid der APART-Stipendium-Kommission aus dem bundesgesetzlichen Ansatz „Apart-Stipendien“ den Betrag von € 9.125,00,-- erhalten habe.

Das FA nimmt mit Bescheid vom 11. August 2005 das Verfahren gem § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2003 wieder auf und führt in der Begründung iW an, dass die Offenlegung aller Sachverhaltselemente zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung „durch die Nichtangabe der Beträge in der Steuererklärung...“ nicht vorgelegen habe. Es seien Tatsachen hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens hätte einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.“

Im gleichzeitig wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 werden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um die von der ÖAW erhaltenen Beträge von € 9.125,00,-- erhöht.

Der Sachverhalt ist unbestritten.

Rechtliche Würdigung:

1. Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 Abs 4 BAO

§ 303 BAO regelt die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Abs 1: Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

...

lit b: Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne „grobes“ Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten

...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Abs 4: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 28.9.1998, 96/16/0158), also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 12.8.1994, 9114/0018, 0042; 23.4.1998, 95/15/0108).

Keine Wiederaufnahmsgründe sind:

Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder

Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden (*VwGH 19.5.1993, 91/13/0224; 19.11.1998, 96/15/0148*)

Entscheidungen von Gerichten oder Verwaltungsbehörden (*VwGH 26.4.1994, 91/14/0129, 93/14/0015, 0082; 20.4.1995, 92/13/0076*)

Hervorkommen von Rechtsirrtümern (*VwGH 17.9.1990, 90/15/0118*)

Unterschiedliche Beweiswürdigung durch eine Verwaltungsbehörde einerseits und durch eine Verwaltungsstraßbehörde oder ein Gericht andererseits (*VwGH 17.5.1990, 89/16/0037; 15.7.1998, 97/13/0269, 0270*)

Höchstgerichtliche Erkenntnisse (*VwGH 8.9.1988, 88/16/0157-0161; 29.9.1997, 97/17/0257-0279; 25.2.1998, 98/14/0015*)

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (*VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; 28.1.1998, 95/13/0141; 21.7.1998, 93/14/0187, 0188*).

Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen; sie dient aber nicht dazu, bloß die Folgen einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung eines offengelegten Sachverhaltes zu beseitigen (*VwGH 9.7.1997, 96/13/0185*).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen. Später entstandene Umstände sind keine Wiederaufnahmsgründe (*VwGH 23.9.1997, 93/14/006; 20.11.1997, 96/15/0221*).

Bei den Zahlungen der ÖAW handelt es sich um neu hervorgekommene Tatsachen iSd § 303 Abs 4 BAO, die bei ihrer Berücksichtigung zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätten.

Da im Jahr 2003 weder in der Einkommensteuererklärung noch einer Beilage ein Hinweis auf das Stipendium zu finden war und die Bestätigung der ÖAW über den Erhalt des Stipendiums erst am 4. August 2004, somit nach Bescheiderstellung am 28. Juni 2004, vorgelegt wurde, war dem FA der Bezug des Stipendiums, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, unbekannt. Erst mit 4. August 2004 erreichte die Abgabenbehörde jenen Wissensstand, der ihr die Erlassung des im Spruch anders lautenden Bescheides ermöglichte.

Die Argumentation des Bw hinsichtlich der Wiederaufnahme ist nicht schlüssig.

Der Bw bezieht sich auf den Bescheid des BM für Soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz vom 6. Oktober 2003. Darin wird in der Begründung ausgeführt, die Stipendiumszahlungen seien in den Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002 als „steuerfreie Einkünfte“ qualifiziert worden. „Laut der Auskunft der zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamtes erfolgte durch ... eine ordnungsgemäße Offenlegung hinsichtlich des ihm von der Österreichischen Akademie der Wissenschaften gewährten Doktoranden – Stipendiums für die Veranlagungsjahre 2001 und 2002. Die Einkünfte aus dem Stipendium wurden vom zuständigen Finanzamt als steuerfrei angesehen und daher auch in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2001 und 2002 nicht angesetzt. Für das Jahr 2003 ...ist aber davon auszugehen, dass das Finanzamt auch die für 2003 gewährten Stipendiumszahlungen als steuerfrei ansieht.“

Der UFS ist nicht der Ansicht des Bw, dass sich aus dieser Bescheidbegründung Konsequenzen für die amtswegige Wiederaufnahme des Jahres 2003 ableiten lassen. Aus welchen Gründen der Bw die Einkünfte aus dem Stipendium nicht offengelegt hat, ist für die Wiederaufnahme irrelevant.

Das Hervorkommen von Tatsachen ist aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres. (*S Ritz, aaO, § 303 Tz 14*).

Im Einkommensteuerrecht herrscht das Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Maßgebend ist im vorliegenden Fall das Veranlagungsjahr 2003. Dass in den Jahren 2001 und 2002 die Einkünfte im jeweiligen Erstbescheid nicht versteuert wurden, hat für das Jahr 2003 keine Bindungswirkung.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass die Behauptung des Bw, er habe es nicht für nötig erachtet, die Bestätigung der ÖAW betreffend 2003 nachzureichen, seinem eigenen Handeln widerspricht. Er hat die Bestätigung der ÖAW betreffend 2003 nämlich (nach Ergehen des Erstbescheides am 28. Juni 2004) am 4. August 2004 nachgereicht.

Die Bescheidbegründung einer anderen Behörde, nämlich des Bundesministers für Soziale Sicherheit, Generationen und Konsumentenschutz betreffend Vorliegen einer Pflichtversicherung in der Pensions- und Krankenversicherung entfaltet für die Abgabenbehörde keine Bindungswirkung. Die Bindungswirkung kann sich nur auf den Spruch, nicht aber auf die Entscheidungsgründe beziehen. Eine Vorfrage ist eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet.

Die Frage des Vorliegens einer Pflichtversicherung in der Pensions- und Krankenversicherung bildet keine notwendige Grundlage für die Qualifizierung der Einkünfte als steuerpflichtig durch die Abgabenbehörden.

Im Gegenteil, die Frage, ob Einkünfte nach §§ 22 und 23 EStG 1988 vorliegen, ist eine für das BMSGK von den Finanzbehörden zu entscheidende Vorfrage im Verfahren betreffend Pflichtversicherung.

Die Bescheidebegründung der anderen Behörde geht auch nur von der Steuerfreiheit des Stipendiums in den Jahren 2001 und 2002 aus. Dass die Beträge in den Einkommensteuerbescheiden nicht angesetzt wurden, war dem Bw ohnehin bereits bekannt.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass nach dem Wortlaut der Bescheidebegründung die Sachbearbeiterin des FA nur die ordnungsgemäße Offenlegung des Stipendiums für die Jahre 2001 und 2002 bestätigt hat. Ob sich die „Auskunft“ der Sachbearbeiterin auch auf die nächsten Sätze bezieht, kann nicht mit Sicherheit festgestellt werden.

Des Weiteren ist festzuhalten, dass der Bw ausgewiesener Steuerrechtsexperte, Mitarbeiter an steuerrechtlichen Instituten, einschlägiger Fachautor sowie Rechtsanwalt, XY Steuerrecht, ist. Daher musste ihm klar sein, dass die Nichtberücksichtigung der Stipendiumszahlungen als Einkünfte in den Erstbescheiden des FA keineswegs bedeutet, dass das FA die Beträge rechtsverbindlich und endgültig für steuerfrei ansieht. Der Bw sei zB an die Bestimmung des § 299 BAO erinnert, demzufolge Bescheide der Abgabenbehörde wegen Rechtswidrigkeit aufgehoben und abgeändert werden können. Dem Bw ist bekannt, dass Bescheidkontrollen nur stichprobenartig erfolgen.

Der Bw weiß auch, dass das FA die Lohnsteuerrichtlinien des BMF beachtet und nach diesen vorgeht. Diese sind dem Bw auch bekannt. Er verweist in der Berufung selbst auf deren Aussagen und darauf, dass diese mangels ordnungsgemäßer Kundmachung keine ausreichende Rechtsgrundlage darstellten.

Dem Bw musste somit bewusst sein, dass die Nichtfestsetzung der Stipendiumszahlungen als Einkünfte in den Erstbescheiden nicht auf der vorherrschenden Rechtsansicht der Abgabenbehörde erster Instanz beruht, sondern auf einem Versehen, Übersehen bzw. irgendeiner Fehlleistung.

Festzuhalten ist daher, dass dem FA betreffend das Jahr 2003 die Tatsache des Stipendiums schon dem Grunde nach nicht bekannt war.

Dass die Höhe der aG des Stipendiums im Jahr 2003 ausbezahlten Beträge dem FA nicht bekannt war, steht aG des Akteninhalts zweifelsfrei fest.

Aus den Bescheiden der Vorjahre können keine Rechtsfolgen für nachfolgende Jahre abgeleitet werden. Die Finanzbehörde ist verpflichtet, den rechtskonformen Zustand herzustellen und kann nicht dazu verhalten werden, fehlerhaft nicht angesetzte Beträge auch im Folgejahr nicht anzusetzen.

Im Jahr 2003 lagen die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme vor, da unbestritten ist, dass der Bw die Zuflüsse aus dem Stipendium der ÖAW erst nach Bescheiderstellung offengelegt hat.

Um welche Tatsachen es sich gehandelt hat, ist der Bescheidbegründung des FA im Gegensatz zur Auffassung des Bw schon zu entnehmen, wenn ausgeführt wird, die Offenlegung aller Sachverhaltselemente zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung „durch die Nichtangabe der Beträge in der Steuererklärung...“ habe nicht vorgelegen. Ferner wird auf die „Beträge ... die Sie im Rahmen einer Schenkung der ÖAW erhalten hätten ...“ verwiesen. Schlussendlich wurde darauf hingewiesen, dass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wie folgt erhöht wurden: ... 2003: + EUR 9.125,--,,.

Aus diesen Formulierungen ist erkennbar, dass es sich bei den neuen Tatsachen um die Zahlungen der ÖAW aus dem Stipendium iHv € 9.125,-- gehandelt hat.

Dem FA war somit der Sachverhalt nicht so vollständig bekannt, dass es bei rechtlich richtiger Subsumtion zum selben Ergebnis hätte gelangen können, wie im wiederaufgenommenen Verfahren.

Aus diesem Grund wurde zu Recht ein Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens für die Einkommensteuer 2003 erlassen.

Die Berufung gegen diesen Bescheid war daher abzuweisen.

2. Steuerpflicht des APART-Stipendiums

Gemäß § 22 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus einer wissenschaftlichen Tätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit einzustufen und unterliegen daher gemäß § 2 Abs 2 EStG 1988 der Einkommensteuer.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 sind Bezüge oder Beihilfen

-aus öffentlichen Mitteln, aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung oder aus Mitteln zur unmittelbaren Förderung der Kunst (§ 3 Z 3 lit b EStG 1988)

-aus öffentlichen Mitteln, aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer Privatstiftung oder aus Mitteln einer in § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1988 genannten Institutionen zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (§ 3 Z 3 lit c EStG 1988)

-aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln eines Forschungsförderungsfonds im Sinne des § 4 Abs 4 Z 5 lit b, für eine Tätigkeit im Ausland, die der Kunst, der Wissenschaft oder der Forschung dient (§ 3 Z 3 lit d EStG 1988)

von der Einkommensteuer befreit.

Während steuerfreie Kunstförderung öffentlich rechtlichen Körperschaften, öffentlichen Stiftungen und Privatstiftungen vorbehalten ist, kann Wissenschaft und Forschung auch von juristischen Personen iSd § 4 Abs 4 Z 5 lit e steuerfrei gefördert werden.

Bei den Beihilfen unterscheidet man zwischen jenen, die dem Lebensunterhalt und solchen, die unmittelbar der Kunst, Wissenschaft und Forschung dienen.

Eine Förderung, die den Lebensunterhalt eines Wissenschaftlers sicherstellen soll, ist nur ausnahmsweise nach § 3 Abs 1 lit d EStG 1988 für Auslandstätigkeiten steuerbefreit, weil nur nach dieser Bestimmung nicht die "unmittelbare Förderung" der Kunst, Wissenschaft oder Forschung verlangt wird.

Unmittelbare Förderung der Kunst, Wissenschaft oder Forschung ist hingegen nur dann gegeben, wenn Mittel zugewendet werden, um fachliche bzw sachliche Voraussetzungen wissenschaftlicher oder künstlerischer Tätigkeit zu schaffen (Anschaffung von Geräten, Materialien, Bücher, Aufwendungen für Ateliersmieten etc).

Eine Förderung, die den Lebensunterhalt eines Wissenschaftlers sicherstellen soll und somit in erster Linie der Entlohnung dient, stellt nur eine mittelbare Förderung dar und ist daher steuerpflichtig (*VwGH 10.11.1993, 91/13/0180*).

Um Stipendien zur Durchführung von Forschungsvorhaben unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Z 1 lit a EStG 1988 und damit unter eine der betrieblichen Einkunftsarten subsumieren zu können, muss die Tätigkeit nach der in § 23 Z 1 EStG 1988 normierten Definition für Einkünfte aus Gewerbebetrieb,

selbständig,

nachhaltig,

mit Gewinnabsicht und

unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen werden.

Insofern ist dem Bw Recht zu geben.

Von den übrigen betrieblichen Einkünften (Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Land- und Forstwirtschaft) grenzt sich die Einkunftsart der selbständigen Arbeit dadurch ab, dass sie selbständige Tätigkeiten erfasst, deren maßgebender Faktor nicht der Einsatz von Betriebsmitteln, sondern das eigene geistige Vermögen und die persönliche Arbeitskraft ist (*vgl Doralt, EStG-Kommentar4, Tz. 1 zu § 22 EStG 1988*).

Wie aus den oben angeführten Statuten des APART-Stipendiums zu entnehmen ist, bestand die Tätigkeit des Bw in der planvollen, methodischen Befassung mit dem von ihm

eingereichten und vom Vergabekomitee für förderungswürdig erachteten Forschungsvorhaben (Dissertation). Der Bw hatte für die Beschaffung von erforderlichen Sachmitteln und der für die Durchführung des Forschungsvorhabens notwendigen Arbeitsmöglichkeiten selbst Sorge zu tragen, er wurde somit im Rahmen seines Forschungsprojektes unter eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung tätig. Auch war er weder an eine bestimmte Arbeitszeit noch an einen bestimmten Arbeitsort gebunden. Auch lässt sich aus den die Stipendienvergabe regelnden Statuten kein Weisungsrecht der Akademie entnehmen. Die ÖAW war nicht berechtigt, die Art und Weise der Ausführung der wissenschaftlichen Arbeiten durch unmittelbare persönliche oder sachliche Weisungen zu gestalten. Die typischen Merkmale einer selbständigen Tätigkeit (Unternehmerwagnis, keine Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers, Weisungsfreiheit) sind daher zweifelsfrei gegeben. Auch ist unbestreitbar, dass bei dieser Tätigkeit dem besonderen Wissen des Bw und seinem persönlichen Arbeitseinsatz entscheidende Bedeutung zukommt.

Ebenso ist das Kriterium der Nachhaltigkeit gegeben, zumal das Forschungsprogramm auf einen Zeitraum von drei Jahren ausgelegt ist und es zur Auszahlung der weiteren Teilzahlungen nur kommt, wenn der Stipendiat seinen Arbeitsplan erfüllt.

Auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr – was bedeutet, dass der Steuerpflichtige bereit ist, seine Leistungen prinzipiell einer unbestimmten Zahl von Personen anzubieten, wobei die Einschränkung auf nur einen Interessenten die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nicht ausschließt (*vgl Doralt, EStG-Kommentar*4, Tz 73 ff zu § 23; *ua. VwGH 26.2.2004, 2000/15/0198*) – liegt im gegenständlichen Fall vor.

Der Bw war bereit, seine wissenschaftlichen Leistungen und Erkenntnisse Dritten anzubieten. Das zeigt sich allein daran, dass er sich gegenüber der ÖAW gegen Gewährung des Stipendiums verpflichtet hat, unter den von der Akademie vorgegebenen Voraussetzungen und Bedingungen ein bestimmtes Forschungsprojekt durchzuführen. Aus welchen Motiven (im Interesse der Allgemeinheit, der Forschung und Lehre, zur Förderung des Berufungswerbers als Wissenschafters oder anderen Gründen) sich die Akademie der Wissenschaften bereit erklärt hat, die Dissertation in Form eines Stipendiums zu finanzieren, ist für die Beurteilung der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ohne Bedeutung.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, muss bei jeder betrieblichen Einkunftsart und damit auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit vorhanden sein. Es ist aber nicht notwendig, dass sie den Hauptzweck der Tätigkeit bildet, sondern es genügt, dass sie, wenn auch als Nebenabsicht, vorhanden ist. Die Gewinnabsicht ist gegeben, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern Überschüsse über die mit einer Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt werden. Sie liegt bereits dann vor, wenn als geschäftlicher Erfolg nur die Verzinsung des Eigenkapitals oder bloß eine Entlohnung der eingesetzten eigenen Arbeitskraft – wenn auch im

bescheidenen Ausmaß – angestrebt wird (*Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 11 zu § 23; Stoll, BAO-Kommentar, Pkt 2c zu § 28; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 5 zu § 23 EStG 1988*). Für die Gewinnabsicht genügt somit das Streben nach zumindest soviel an wirtschaftlichen Vorteilen, dass damit der Lebensunterhalt bestritten werden kann.

Das gegenständliche APART-Stipendium ist so dotiert, dass damit nicht nur die mit der Forschungstätigkeit verbundenen Ausgaben und Unkosten abgedeckt werden, sondern es den Stipendiaten ermöglicht wird, das Forschungsprojekt als Haupttätigkeit zu betreiben, sich somit ausschließlich auf das Forschungsprojekt zu konzentrieren, ohne durch eine anderweitige (zusätzliche) Tätigkeit den Unterhalt bestreiten zu müssen. Insoweit das ausgeschüttete Stipendium den mit dem Forschungsvorhaben verbundenen Sachaufwand übersteigt, erzielt der Berufungswerber einen Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 3 EStG 1988 und ihm wird damit ein Einkommen verschafft. Für die Tatsache, dass die wissenschaftliche Tätigkeit des Bw im Rahmen des Stipendiums auf Erwerb ausgerichtet gewesen ist, spricht nicht nur die Höhe des Stipendiums, sondern auch der Umstand, wonach der Bw verpflichtet war, während der Laufzeit des Stipendiums seine Arbeitskraft ausschließlich auf sein Forschungsvorhaben zu konzentrieren. Der UFS erkennt dabei nicht, dass der Bw seine wissenschaftliche Tätigkeit primär der Forschung und des Erkenntnisgewinnes wegen und nicht zur Erreichung eines wirtschaftlichen Erfolges ausgeübt hat. Wie bereits ausgeführt, ist es aber nicht erforderlich, dass die Gewinnabsicht das bestimmende Motiv für die Ausübung einer Tätigkeit ist, sondern es genügt, wenn sich das Erwerbstreben auf Grund des nach außen in Erscheinung tretenden Sachverhaltes zumindest als Nebenzweck feststellen lässt.

Auch wird vom Bw nicht ernstlich in Abrede gestellt, dass er bestrebt war, durch seine wissenschaftliche Tätigkeit Einnahmen und letztlich somit einen Gewinn zu erzielen, der es ihm ermöglichte, seinen Lebensunterhalt zu bestreiten. Dieses Bestreben des Bw wird schon allein dadurch deutlich, dass er sich um das gegenständliche Stipendium beworben hat. Mit diesem Stipendium wurde der Förderungszweck nämlich dadurch verwirklicht, indem dem Bw mit der Beschäftigung im Umfang der Forschungsaufgabe ein Einkommen verschafft wurde, das ihn von der Notwendigkeit freistellte, diese für seinen Lebensunterhalt notwendigen Einkünfte auf andere Weise zu erzielen. Das rechtfertigt es aber nicht, die in diesem Umfang aus dem Bezug des Stipendiums für das Erbringen seiner persönlichen Forschungsleistung erzielten Einkünfte als einkommensteuerbefreit zu betrachten.

Ob jemand von vornherein eine gegen Entgelt (Entlohnung) ausgerichtete wissenschaftliche Tätigkeit anstrebt oder ob jemand sich um ein Stipendium bemüht, mit dem ihm der Arbeitseinsatz für die wissenschaftliche Tätigkeit abgegolten wird, ist steuerlich gleich zu

beurteilen. In beiden Fällen sind die Wissenschaftler bemüht, aus ihrer Tätigkeit ihren Lebensunterhalt bestreiten zu können. Für eine unterschiedliche steuerliche Beurteilung dieser beiden Sachverhalte gibt es daher keine sachliche Rechtfertigung.

Der UFS gesteht durchaus zu, dass beim gegenständlichen Stipendium, mit dem ein bestimmtes Forschungsvorhaben in Form einer Dissertation finanziert wird, an dessen Ergebnis die Akademie der Wissenschaften als die das Stipendium auszahlende Stelle keine Rechte erwirbt und auch kein Eigeninteresse hat, sondern das in der Regel der Allgemeinheit, der Gesellschaft oder der Wissenschaft als solches zu Gute kommt, die enge synallagmatische Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung nicht in diesem Maße ausgeprägt ist wie bei typisch erwerbswirtschaftlichen Betätigungen. Aus den vorliegenden Statuten über die Zuerkennung eines APART-Stipendium kann aber entgegen der Ansicht des Bw durchaus entnommen werden, dass den Stipendiaten das Stipendium nur bei Einhaltung einer Reihe von Leistungsverpflichtungen gewährt wird. Danach verpflichten sich die Stipendiaten während der Laufzeit des Stipendiums von 3 Jahren sich ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit zu widmen und ihre Arbeitskraft auf das Forschungsvorhaben zu konzentrieren. Eine Mitwirkung an der Lehre ist während der Laufzeit des Stipendiums nur in sehr begrenztem Umfang möglich (max. 2 Wochenstunden) und nur dann, wenn dadurch der Stipendienzweck nicht beeinträchtigt wird. Auch trifft den Stipendiaten die Pflicht nach 9 Monaten und bei Beendigung des Stipendiums einen ausführlichen Arbeitsbericht vorzulegen. Neben einer überdurchschnittlichen Qualifikation wird die Vorlage eines Dissertationsexposés, die positive Stellungnahme des Dissertationsbetreuers sowie der Nachweis einer allenfalls notwendigen Arbeitsmöglichkeit für die Dauer des Stipendiums verlangt. Die Berichtspflicht dient der Kontrolle hinsichtlich der in Aussicht gestellten Arbeit. Auch hat die ÖAW die Möglichkeit, im Falle der selbstverschuldeten Nichtbeachtung der Stipendienbedingungen, das heißt zB bei Unterbleiben der Vorlage des Arbeitsberichtes, den bereits ausbezahlten Förderungsbetrag zurückzufordern oder die vorgesehenen weiteren Teilzahlungen einzustellen. Die Möglichkeit der Rückforderung der geleisteten Zahlung als typische schuldrechtliche Konsequenz des Rücktritts vom Vertrag weist durchaus auf das Bestehen eines Werkvertrages bzw. eines Leistungsaustausches hin. Dass von den Stipendiaten kein bestimmtes oder auch nur bestimmbares Forschungsergebnis verlangt wird, liegt in der Natur der wissenschaftlichen Forschung, deren Ergebnis ja nicht vorausbestimmt werden kann (*VwGH 10.11.1993, 91/13/0180*).

Aber selbst wenn man davon ausgehen würde, dass dem gewährten Stipendium kein Entgeltscharakter für erbrachte Forschungsleistungen zukommen würde, wäre für den Bw nichts gewonnen.

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt.

Betriebseinnahmen können auch unentgeltliche Zuwendungen oder Preise sein, die einen wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweisen. Betrieblich veranlasst ist die Zuwendung von Vermögenswerten dann, wenn ein objektiver wirtschaftlicher oder sachlicher Zusammenhang mit dem Betrieb besteht (*vgl. Doralt, EStG-Kommentar* 4, Tz 221 zu § 4; *Wiesner, Teleologisches Korrespondenzprinzip versus Wort-/Begriffsauslegung, FJ 1994/197*). Eine Vertragsbeziehung, wonach die Leistung erbracht wird, um eine bestimmte Gegenleistung zu erhalten, ist somit im Bereich der betrieblichen Einkünfte gar nicht erforderlich.

Der Bw behauptet zwar nicht die Steuerfreiheit der Bezüge nach der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988, jedoch – wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.9.2003, 2001/14/0211 dazu ausführt – ergibt sich auch aus dieser Bestimmung, dass es einer finalen Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung zur Begründung der Steuerpflicht nicht bedarf. Die Bestimmung normiert – eingeschränkt auf 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.

Aus der in § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 normierten Bestimmung geht aber auch hervor, dass eine allgemeine Steuerbefreiung von Forschungsstipendien vom Gesetzgeber nicht gewollt ist, denn sonst hätte er die Einkommensteuerbefreiung nicht ausdrücklich auf Bezüge und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln beschränkt, die unmittelbar der Förderung von Wissenschaft und Forschung (zur Abgeltung von Aufwendungen und Ausgaben) dienen.

Nach der obigen Bestimmung des § 22 Z 1 lit a EStG 1988 sind Einkünfte aus einer wissenschaftlichen Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Der Konnex zur Wissenschaft ist beim gegenständlichen APART-Stipendium ohne Zweifel gegeben, da es nur wissenschaftlich ausgebildeten Akademikern mit dem Ziel der Förderung der wissenschaftlichen Forschung gewährt wird und die Stipendien somit letztlich der Wissenschaft, ihren Zielen und Aufgaben dienen.

Es handelt sich aber demnach auch nicht – wie der Bw vermeint – um eine Schenkung iSd § 3 Abs 1 ErbStG, die nach § 15 Abs 1 Z 9 ErbStG als Zuwendung zum Zwecke der Ausbildung steuerfrei sei. Es handelt sich aus den dargelegten Gründen um Betriebseinnahmen und nicht um eine unentgeltliche Zuwendung mit dem Zweck, den Empfänger (Bw) zu bereichern.

Auch der VwGH betrachtet APART-Stipendien als einkommensteuerpflichtig. So subsumierte er im E v 20.2.2008, ZI 2006/15/0171, Zahlungen, die im Rahmen eines APART-Stipendiums eines Universitätsassistenten der rechtswissenschaftlichen Fakultät zugeflossen sind, zwar nicht unter Einkünfte aus selbständiger, sondern unter Einkünfte aus nichtselbständiger

Arbeit, da die Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers im Rahmen der Dienstverpflichtung als Universitätslehrer und somit im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses erbracht worden war. Dem Bf. war nämlich gem § 160 BDG eine Dienstfreistellung zur Durchführung des APART-Forschungsprogramms unter Entfall der Bezüge gewährt worden. Dies mache die Rechtsstellung des Bf. der eines Dienstnehmers ähnlich, dessen Arbeitgeber im soz.vers.rechtlichen Sinne davon unberührt bleibt, dass er den Dienstnehmer auf Leistungen eines Dritten an Stelle des Entgelts verweist. Der Universitätslehrer komme seinen verbleibenden Dienstpflichten gegenüber der Universität durch die Erfüllung jener Forschungsaufgaben, für die er auf diese Weise freigestellt worden sei, weiterhin nach. Daher liegen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vor, bei denen das Entgelt allerdings nicht vom Arbeitgeber, sondern von dritter Seite geleistet werde. Derartige nsa Einkünfte sind im Wege der Veranlagung zu erfassen.

Jedoch hat der der VwGH im zit Erk geprüft, ob der APART-Stipendiat selbständig oder nichtselbständig erwerbstätig ist. Die belangte Behörde habe die Einkünfte zu Unrecht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, statt als im Veranlagungswege zu erfassende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert.

Nach den Erkenntnissen des VwGH zur Beurteilung von APART-Stipendien ist damit klargestellt, dass eine Qualifizierung des Entgelts als Schenkung nicht in Betracht kommt. Dafür findet sich in den Erkenntnissen des VwGH kein einziger Hinweis (*s E 24.1.2006, 2003/08/0205, E 20.2.2008, 2006/15/0171*).

Im ggstdl Fall wurde der Bw nicht karenziert, sondern das Dienstverhältnis wurde vor Gewährung des Stipendiums beendet. Es besteht daher kein öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis mehr. Eine Zuordnung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kann nicht getroffen werden.

Es handelt sich vielmehr um eine unternehmerische Tätigkeit, die unter Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erbracht wurde.

Verwiesen wird auch auf entsprechende Berufungsentscheidungen des UFS, in denen Einkünfte aus „APART-Stipendien“ als selbständig qualifiziert wurden (*s BEs v 28.3.2003, RV/1422-L/02; 16.7.2005, RV/0164-I/05; 13.03.2006, RV/0228-S/05*).

Nach den obigen Ausführungen sind die Zuflüsse aus dem APART-Stipendium somit als Erwerbseinkommen anzusehen und als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. April 2011