

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, A, Straße1, über die Beschwerde vom 20.09.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt ABC vom 15.09.2016 betreffend Einkommensteuer 01 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang:

1.) Mit Aufhebungsbescheid vom 15. September 2016 wurde der Einkommensteuerbescheid 01 vom 21. Juni 2016 aufgehoben und ein (neuer) Einkommensteuerbescheid 01 erlassen. Begründend wurde ausgeführt, Stipendien würden der Einkommensteuerpflicht unterliegen.

2.) Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 15. September 2016 wurde mit Eingabe vom 20. September 2016 fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt, das bezogene DOC-Stipendium sei im Sinne der VwGH-Rechtsprechung steuerfrei zu belassen. Darauf sei bereits in der Offenlegung zur Steuererklärung des Jahres 01 hingewiesen worden. Auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.7.2014, 2011/13/0060, werde verwiesen. Es liege ein vergleichbarer Sachverhalt vor.

3.) In der abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 11. Oktober 2016 wurde auf Doralt, EStG 1988, Einkommensteuer, Kommentar, verwiesen. Der Bf habe ein DOC-Stipendium in Höhe von 35.000 € brutto erhalten. Dieses sei daher einkommensteuerpflichtig.

4.) Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Verwaltungsgericht vom 12. Oktober 2016 wurde ergänzend noch vorgebracht, in der vom Finanzamt zitierten Literatur sei auf die jüngste VwGH Rechtsprechung offensichtlich noch nicht eingegangen worden.

II.) Sachverhalt:

1.) Der Bf (Beschwerdeführer), der über den akademischen Grad eines C verfügt, übt seit dem Jahr 02 eine nichtselbständige Tätigkeit an der Universität ABC als Lektor im Ausmaß von 2 Stunden/Woche aus, wobei die Arbeitsverträge jeweils für die Dauer eines Semesters abgeschlossen worden sind, wie aus nachstehender Tabelle ersichtlich ist (BFG-Akt, S. 30):

Semester	Start	Ende
02 Sommersemester	01.03.02	30.09.02
02 Wintersemester	01.10.02	31.03.05
01 Sommersemester	01.05.01	30.09.01
03 Sommersemester	01.03.03	30.09.03
04 Sommersemester	01.03.04	30.09.04

2.) Laut vorliegender Einnahmen-Ausgaben-Rechnung hat der Bf im Jahr 2015 nachstehende Stipendien erhalten:

Förderstipendium Universität ABC	1.591,00 €
Doktoratsstipendium Neu aus der Nachwuchsförderung der Universität ABC	910,00 €
Reisekostenrückerstattung ÖAW	460,00 €
ÖAW Stipendium (Auszahlung 2015)	23.333,33 €

3.) Der Bf hat das Förderstipendium der Universität ABC im Jahr 05 erhalten, um den Kurs (D) an der E zu besuchen, da im PhD Programm der Universität ABC kein vergleichbarer Kurs angeboten worden ist.

Im Jahr 2015 hat der Bf das Förderstipendium erhalten, um seine Forschungsergebnisse auf internationalen Kongressen zu präsentieren. Mit dem von der Universität ABC ausbezahlten Betrag von 1.591,00 € wurde ein Teil der Konferenzgebühren sowie der Reise- und Aufenthaltskosten für Präsentationen in G (Konferenz1) und H (Konferenz2) beglichen. Die Kosten für diese Projekte haben 1.613, 58 € betragen (vgl. BFG-Akt, S. 32-33, S. 68, S. 71).

4.) Das Doktoratsstipendium „Neu“ der Universität ABC wurde dem Bf für den Zeitraum März 2014 bis Jänner 2015 ausbezahlt. Es beträgt 910 €/Monat. Während der Bezugsdauer ist keine Beschäftigung an der Universität ABC zulässig. Das Stipendium wird nur Dissertanten der Universität ABC, die einen ausgezeichneten Studienerfolg

aufweisen, gewährt. Das angeführte Stipendium wird als Anschubfinanzierung für den wissenschaftlichen Nachwuchs bewilligt. Es liegt kein Arbeitsvertrag, kein Dienstvertrag oder Werkvertrag vor, es gibt keine Gegenleistung des Stipendiaten. Die Stipendiaten arbeiten in selbstbestimmten Umfang für sich selbst und sind nicht in die Organisation des Forschungsinstitutes eingebunden (vgl. BFG-Akt, S. 32-33, S. 58).

5.) Im Jahr 05 wurde dem Bf für sein Dissertationsvorhaben „Thema“ am Institut für I, der Universität ABC ein DOC-Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften für die Dauer von 36 Monaten gewährt. Die Höhe des Stipendiums beträgt 35.000 € brutto pro Jahr. Zusätzlich kann ein Reisekostenzuschuss in Höhe von max 500 € gewährt werden. Das Stipendium wurde direkt an den Bf ausgezahlt (vgl. BFG-Akt, S. 41 und S. 60). Der Reisekostenzuschuss in Höhe 460 € wurde für die Teilnahme an einem Kongress in K (der KL) verwendet.

6.) Die Österreichische Akademie der Wissenschaften gewährt Stipendien für Doktoranden zur Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses. Die Stipendien sollen den Doktoranden die Möglichkeit geben, sich der Abfassung der Dissertation in konzentrierter Weise und in zeitlich abgrenzbarer Form zu widmen.

Die Auszahlung erfolgt entweder direkt an den Stipendiaten oder an die Universität oder die außeruniversitäre Forschungseinrichtung in Österreich, an der der Stipendiat angestellt ist.

Nach der Hälfte der Förderdauer ist ein Arbeitsbericht zu verfassen.

Die Österreichische Akademie der Wissenschaften nimmt keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Dissertationsvorhabens. Sie erwirbt durch die Zahlung des Stipendiums auch keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit und nimmt auch keinen Einfluss auf die Art der Kooperation des Stipendiaten mit Forschungseinrichtungen und Forschergruppen. Zusätzliche Nebenbeschäftigung (Lehraufträge) sind zugelassen, sofern sie nicht mehr als 10 Wochenstunden in Anspruch nehmen (vgl. DOC-Statuten, Stand Dezember 2015, BFG-Akt, S. 63).

7.) Der Bf ist in kein Forschungsprojekt der Österreichischen Akademie der Wissenschaft und der Universität ABC eingebunden. Es waren weder mit dem „Doktoratsstipendium NEU“ noch mit dem DOC-Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften Gegenleistungen des Bf verbunden. Ebenso wenig wurden Institutionen Verwertungsrechte eingeräumt (vgl. BFG-Akt, S. 69).

### III.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Gemäß § 22 EstG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit in der für das Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung ua Einkünfte aus einer wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen oder erzieherischen Tätigkeit (freiberufliche Tätigkeit).

2.) Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.07.2014, 2011/13/0060, hat der Gerichtshof dargelegt, 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 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 Akademie nicht als Entgelt dafür deuten ließen. Auf die Höhe des Stipendiums könne es - entgegen der in Rz 33 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 zum Ausdruck gebrachten Verwaltungsmeinung - nicht ankommen. Dass ein Doktorandenstipendium zu betrieblichen Einkünften gemäß § 22 Z 1 lit. a EStG 1988 führe, lasse sich auch nicht mit einem Umkehrschluss aus § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988 begründen.

3.) Das Finanzamt begründet seinen Rechtsansicht mit den Lohnsteuerrichtlinien bzw mit einer Kommentarstelle (Doralt<sup>2018</sup>, Rz 53 zu § 3 EStG 1988, Stand 1.4.2016).

Hierzu ist zu bemerken, dass Doralt in der zitierten Kommentarstelle zunächst ausführt, dass Postgraduate – Stipendien, Forschungsstipendien und Hochschulstipendien nach den Lohnsteuerrichtlinien grundsätzlich als Erwerbseinkommen zu behandeln sind, wobei die Lohnsteuerrichtlinien, die in weiterer Folge wörtlich wiedergegeben werden, folgende Fälle unterscheiden:

*„Stipendien, die im Rahmen einer Schulausbildung oder Studienausbildung gewährt werden (insbesondere Dissertationsstipendien und Diplomarbeitsstipendien) fließen außerhalb der Einkunftsarten des EStG zu, sofern*

- es sich um Zuschüsse zu wissenschaftlichen Arbeiten handelt, die nicht wirtschaftlich verwertet werden,*
- die Arbeiten nicht im Rahmen eines Dienstvertrages oder eines Werkvertrages oder ergänzend zu einem Dienstvertrag oder Werkvertrag durchgeführt werden und*
- die Höhe der Zuschüsse darauf schließen lässt, dass der Charakter eines Ausbildungszuschusses und nicht eines Einkommensersatzes im Vordergrund steht. Dies ist der Fall, wenn die Zuschüsse jährlich insgesamt nicht höher sind als die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach § 27 Studienförderungsgesetz 1992. Bei der Beurteilung ist es allerdings unerheblich, ob der Betreffende neben dem Stipendium auch eine Beihilfe nach dem Studienförderungsgesetz 1992 oder Familienbeihilfe bezieht. Werden höhere Beträge ausbezahlt, ist grundsätzlich von einer Erwerbstätigkeit auszugehen“.*

Die zitierten Lohnsteuerrichtlinien stellen aber mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Bundesfinanzgericht beachtliche Rechtsquelle dar.

4.) Im Übrigen wird in der vom Finanzamt zitierten Kommentarstelle aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht auf die Höhe der Zuwendung ankomme (E 29.7.2014, 2011/13/0060 zum Doktorandenprogramm der Österreichischen Akademie der Wissenschaften, wonach unabhängig von der Höhe des Stipendiums mangels Leistungsaustausch keine Einkünfte iSd § 22 anzunehmen seien, ebenso Jakom/Laudacher EStG 2015, Rz 9 zu § 3).

Was das Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften anbelangt, verkennt das Finanzamt die Rechtslage. Die Einreihung dieses Stipendiums unter die Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfolgte im Beschwerdejahr zu Unrecht.

5.) Was das Förderstipendium der Universität ABC anbelangt, ist festzuhalten, dass dieses der Deckung von Kongresskosten gedient hat. Dem Stipendium von 1.591,00 € standen Ausgaben in Höhe von 1.613,58 € gegenüber. Dieses Stipendium dient nach den vorgelegten Unterlagen der Durchführung einer noch nicht abgeschlossenen – aber bereits angemeldeten - wissenschaftlichen Arbeit. Es unterliegt daher nicht der Einkommensteuerpflicht.

6.) Das "Doktorratsstipendium NEU" wurde dem Bf zur Überbrückung gewährt. Junge Wissenschaftler sollen unterstützt werden auf Basis ihrer Dissertation Projektsanträge auszuarbeiten oder eben Anträge für DOC-Stipendien bei der Österreichischen Akademie der Wissenschaften zu stellen. Auch dieses Stipendium wird ohne Gegenleistung der Stipendiaten gewährt. Dass in der Titelei die Affiliation zur Universität ABC anzugeben und in Publikationen auf das gewährte Stipendium hinzuweisen ist, stellt noch keine Gegenleistung des Bf dar. Auch dieses Stipendium, das dem Verfassen der Dissertation dient, unterliegt nicht der Einkommenstuerpflicht.

Der Beschwerde war daher statzugeben.

7.) Abschließend sei darauf hingewiesen, dass eine Novellierung des § 22 EStG 1988 erst durch das Abgabenänderungsgesetz 2016 erfolgt ist. Aufgrund der Neuregelung des § 22 EStG 1988 (§ 124b Z 315 EStG 1988) führen ab dem Jahr 2017 alle Zahlungen, die für eine künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit gewährt werden, zu steuerbaren Einkünften aus selbständiger Tätigkeit. Stipendienzahlungen bis zu 7.272 € sind allerdings nicht steuerbar, weil der Gesetzgeber fingiert, dass diese aufgrund ihrer Höhe keinen wirtschaftlichen Einkommensersatz darstellen können (Jakom/Vock, EStG 2017, Rz 38 zu § 22, Doralt, EStG<sup>2017</sup>, Rz aktuelle Hinweise zu § 22).

### III.) Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision ist nicht zulässig, weil die zugrunde liegende Rechtsfrage (Stipendiengewährung für das Verfassen einer Dissertation ohne Einbindung in ein Forschungsprojekt des Fördergebers) durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs geklärt ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 26. Juli 2017

