



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. J und die weiteren Mitglieder Dr. W, Dr. R und Mag. K über die Berufungen der XX, x, vertreten durch die I, gegen die Bescheide des Finanzamtes L, vertreten durch Mag. B, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 nach der am 21. Juli 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin war in den Berufungsjahren Universitätsassistentin und ist seit ihrer Habilitation im Jahr 2004 Universitätsprofessorin. In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 wies sie bei Einnahmen für bezogene Autorenhonorare von 933,10 € im Jahr 2002 und 1.056,21 € im Jahr 2003 negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 4.670,20 € (2002) und 3.896,23 € (2003) aus. In einem Begleitschreiben zur Einkommensteuererklärung für 2002 vom 14. Mai 2003 führte sie aus, sie beziehe seit September 2000 ein APART-Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften und sie sei seit diesem Zeitpunkt als Universitätsassistentin unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt. Das Stipendium habe eine Laufzeit von drei Jahren, werde also im August 2003 enden. Es sei mit jährlich 45.100 € dotiert und werde vierteljährlich

ausbezahlt. Für die Jahre 2000 und 2001 habe sie den Bezug dieses Stipendiums als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt, der vom Finanzamt erklärungsgemäß der Einkommensteuer unterzogen worden sei. Diese Beurteilung habe sich jedoch als falsch erwiesen; tatsächlich stelle das APART-Stipendium einen nicht steuerbaren Unterhaltsbeitrag dar. Dies aus folgenden Gründen:

Die Österreichische Akademie der Wissenschaften erteile APART-Stipendien zur Förderung der postdoktoralen Forschung. Diese Stipendien sollten den Begünstigten die Möglichkeit geben, sich an renommierten Forschungseinrichtungen im In- und Ausland zu qualifizieren. Sie könnten – wie in ihrem Fall – zur Vorbereitung einer Habilitation oder aber auch zur Fortführung des im Rahmen einer Habilitation Erarbeiteten in Anspruch genommen werden. Nach den Statuten seien diese Stipendien so bemessen, dass sich die Empfänger ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen könnten. Dementsprechend verpflichte die Annahme des Stipendiums auch den Empfänger seine Arbeitskraft auf das Forschungsvorhaben zu konzentrieren. Die Stipendiaten führten ihre Tätigkeit in eigener Verantwortung durch. Sie seien grundsätzlich weder an einen bestimmten Arbeitsort noch an bestimmte Arbeitszeiten gebunden. Die Österreichische Akademie der Wissenschaften nehme keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Forschungsvorhabens. Kriterium der Förderung bzw. der Weiterförderung sei einzig die Erfüllung des von den Stipendiaten selbst erstellten Forschungsplanes. Die Österreichische Akademie der Wissenschaften erwerbe durch die Zahlung des Stipendiums keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit. Durch die Zuerkennung des Stipendiums werde weder ein Arbeitsverhältnis noch ein Werkvertrag begründet. Es entstehe somit kein Auftragsverhältnis zwischen Akademie und Stipendiat.

Wie sich aus dem Gesagten und dem Erkenntnis des VwGH vom 19.2.2003, 2001/08/0104, ergebe, stellten diese Stipendien daher keine Einkünfte, sondern nicht steuerbare Unterhaltszahlungen dar. Dies entspreche auch der früheren Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der in seinem – auf den vorliegenden Zusammenhang ohne weiters übertragbaren – Erkenntnis vom 2.12.1997, 93/08/0288 festgestellt habe, dass ein Stipendium in der Regel eine Geldleistung sei, die einem Studenten oder jungen Wissenschaftler zur Finanzierung seines Lebensunterhaltes während des Studiums oder eines bestimmten Forschungsvorhabens gewährt werde.

Eine Subsumtion derartiger Stipendien unter die Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 wäre nur möglich, wenn diese Stipendien auf der Grundlage eines Dienstverhältnisses bezogen würden oder wenn sie Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit wären. Beides sei jedoch nicht der Fall. Dass der Auszahlung des Stipendiums kein Dienstverhältnis zugrunde liegt, habe der Verwaltungsgerichtshof im angeführten Erkenntnis *expressis verbis*

ausgesprochen. Aber auch das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit werde vom Verwaltungsgerichtshof der Sache nach deutlich verneint: Für eine Subsumtion der Zahlungen unter die Einkünfte der Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Z 2 oder allenfalls 3 EStG 1988 wäre die Qualifizierung des Stipendiaten als Unternehmer Voraussetzung. Dies würde eine selbständige nachhaltige und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraussetzen. Eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setze jedoch begrifflich die Erbringung einer marktgängigen Leistung voraus. Dieses Erfordernis werde jedoch von den APART-Statuten ausdrücklich verneint, da in den Statuten festgehalten sei, dass die Zuerkennung des Stipendiums weder ein Arbeitsverhältnis noch einen Werksvertrag begründe. Auch ein bestimmtes oder auch nur bestimmbares Forschungsergebnis werde nicht verlangt. Gegenstand und Ziel des Stipendiums sei vielmehr die Bereitstellung eines Unterhaltsbeitrages, der dem Stipendiaten die Aus- und Weiterbildung ermögliche; es sei daher mit der Zielsetzung von Stipendien vergleichbar, die bedürftigen Studenten für ihre universitäre Ausbildung gewährt werden. Auch diese Stipendien stellten keine steuerbaren Einkünfte, sondern Unterhaltszahlungen dar. Wenn auch der Einkunftsbegriff nach den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften und dem Einkommensteuerrecht nicht vollständig deckungsgleich sei, so sei doch auch diesbezüglich auf das genannte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.2.2003, 2001/08/0104, zu verweisen, in dem die nicht gegebene Sozialversicherungspflicht und der Unterhaltscharakter dieser Stipendieneinnahmen festgehalten würden.

Sollte die Behörde dennoch von einer grundsätzlichen Steuerbarkeit ausgehen, sei auf § 3 Abs. 1 Z 5 EStG (Anmerkung: gemeint ist wohl § 3 Abs. 1 Z 5 Kunstförderungsgesetz) und die EStR 2000 zu Pkt. 3.2.3. verwiesen, wo Stipendien wie im vorliegenden Fall ausdrücklich als steuerfrei bezeichnet würden. Soweit der gegenteilige Erlass vom 29.3.1996, Zl. 070600/1-IV/7/96 durch die EStR 2000 nicht ohnehin derogiert worden sei, würde seine Anwendung entgegen der Nicht-Besteuerung gemäß den EStR eine verfassungsrechtlich unzulässige Ungleichbehandlung gleichartiger Tatbestände darstellen. Es sei daher – auch im Lichte der erwähnten Richtlinien – zusammenfassend davon auszugehen, dass das ihr gewährte Stipendium kein steuerbares Einkommen sei. Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, das Stipendium stelle einen Ersatz für entfallendes Entgelt dar, denn das APART-Stipendium stehe auch Bewerberinnen offen, die zuvor noch kein Einkommen im Sinn des Einkommensteuerrechtes hatten. Dass aber aus der Summe aller APART-Stipendiaten nur diejenigen für das Stipendium Einkommensteuer zu entrichten haben sollten, die sich zum Zwecke seiner Inanspruchnahme unter Entfall von Bezügen aus einem Dienstverhältnis freistellen lassen, könne vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes genau so wenig vertreten

werden, wie ein Unterschied zwischen graduate- und postgraduate Studien. Aus den dargelegten Gründen zeige sie hiermit zwar an, dass sie im Jahr 2002 ein APART-Stipendium in der Höhe von 45.107,14 € bezogen habe, mache aber ausdrücklich geltend, dass dieses Stipendium keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien, sondern ein nicht steuerbarer Unterhaltsbeitrag.

In den am 19. Dezember 2003 für das Jahr 2002 und am 15. Oktober 2004 für das Jahr 2003 erlassenen Einkommensteuerbescheiden wurden die in den Jahr 2002 und 2003 ausbezahlten APART-Stipendien von 45.107,14 € (2002) und 22.550 € (2003) als steuerpflichtige Einkünfte aus selbständiger Arbeit erfasst. In der Begründung wurde dazu im Wesentlichen ausgeführt, entgegen der Ansicht der Abgabepflichtigen sei der Bezug des Stipendiums als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfassen gewesen. Gemäß § 3 EStG 1988 seien die nach Abschluss einer Ausbildung ausgezahlten Forschungs- und Habilitationsstipendien als Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. als Erwerbseinkommen anzusehen. Die Steuerbefreiung nach § 3 EStG 1988 liege nicht vor. Unter die selbständigen Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 würden auch Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit fallen.

Gegen diese Bescheide erhob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 9. Jänner 2004 und 21. Dezember 2004 Berufung und wendete ein, die vom Finanzamt angegebene Begründung für die Abweichung von den Abgabenerklärungen sei mit dem Gesetz nicht vereinbar. § 3 EStG 1988 definiere lediglich Befreiungen von der gemäß § 2 EStG 1988 grundsätzlich bestehenden Steuerpflicht, definiere selbst jedoch keine Steuerbarkeit. Auch der Verweis auf § 22 EStG 1988 sei nicht zielführend, da diese gesetzliche Bestimmung nur für unternehmerische Tätigkeit zur Anwendung kommen könne, wofür jedoch die Anwendbarkeit der Bestimmungen des § 28 BAO Voraussetzung sei. Gemäß diesen Bestimmungen könne jedoch eine unternehmerische Tätigkeit nur vorliegen, wenn es sich um eine selbständige, nachhaltige, mit Gewinnabsicht unternommene und als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellende Tätigkeit handle. Gerade die Gewinnerzielungsabsicht habe der Verwaltungsgerichtshof, wie im Schreiben vom 14. Mai 2003 dargelegt, verneint. Eine Steuerbarkeit nach § 22 EStG sei somit nicht gegeben. Auch handle es sich im vorliegenden Fall nicht um Einkünfte, sondern um eine Unterhaltsleistung für die Zeit der Forschungstätigkeit. Bedingung für die Auszahlung des Stipendiums sei die Vorlage eines Arbeitsberichtes, ansonsten führe der Stipendiat seine Forschungstätigkeit in eigener Verantwortung durch. Die Akademie nehme keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Forschungsprogramms. Aufgrund dieser Regelung könne keine synallagmatische Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung erblickt werden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 2. und 8. März 2005 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass die Voraussetzungen für eine unmittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 und damit für eine Steuerbefreiung nicht gegeben seien. Unbestritten sei, dass sie über das ausbezahlte Stipendium frei verfügen habe können und diese Einnahmen die Ausgaben überstiegen hätten und damit ein Gewinn entstanden sei. Das Stipendium sei als Einkommenersatz anzusehen und sei, da dieses Einkommen nicht aus einem Dienstverhältnis erwirtschaftet worden sei, unter den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu erfassen.

Mit Schreiben vom 11. und 18. März 2005 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und führte ergänzend aus, nach den Bedingungen unter denen die Akademie der Wissenschaften APART-Stipendien gewähre, handle es sich um einen Unterhaltszuschuss. Die seitens des Finanzamtes zu § 3 EStG angestellten Überlegungen gingen daher ins Leere, denn es mangle an der Subsummierung unter § 2 Abs. 3 EStG 1988.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Aufgrund der Aktenlage und den durchgeführten Erhebungen liegt der Entscheidung folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Berufungswerberin war nach dem Studium der Rechtswissenschaften seit 1993 Vertrags- und ab 1999 Universitäts-Assistentin am Institut für Ö der Universität L. Vom September 2000 bis August 2004 bezog sie ein APART-Stipendium (Austrian Programme for Advanced Research and Technology) der Österreichischen Akademie der Wissenschaften und ist in dieser Zeit als Universitätsassistentin unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt worden. Das Stipendium war jährlich mit 620.000 S (2000 und 2001) bzw. mit 45.100 € (2002) dotiert und wurde vierteljährlich ausbezahlt.

Wie den APART-Statuten zu entnehmen ist, schreibt die Österreichische Akademie der Wissenschaften zur Förderung der postdoktoralen Forschung APART-Stipendien aus. Diese sind so zu bemessen, dass sich die Empfänger ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen können. Die Annahme des Stipendiums verpflichtet die Empfänger, ihre Arbeitskraft auf das Forschungsvorhaben zu konzentrieren. APART ermöglicht es - so die allgemeinen Zielsetzungen – Wissenschaftlern, die durch das mit Doktorat abgeschlossene Universitätsstudium und ihre Mitarbeit an Forschungsprojekten ihre wissenschaftliche Befähigung bereits unter Beweis gestellt haben, sich an renommierten Forschungseinrichtungen sowohl im In- als auch im Ausland in herausragender Weise zu qualifizieren. APART kann sowohl zur Vorbereitung einer Habilitation oder habilitationsäquivalenter Leistung als auch zur Fortführung des in diesem Rahmen Erarbeiteten in Anspruch genommen werden. Ein Antrag auf Förderung unmittelbar nach der Promotion wird nur in besonders begründbaren Ausnahmefällen gewährt. Zur Bewerbung eingeladen sind Forscher/Forscherinnen, die ein mit Doktorat abgeschlossenes Universitätsstudium und Erfahrung in der Forschung (Fachpublikationen) nachweisen können. Neben der wissenschaftlichen Qualifikation werden die Vorlage eines mehrjährigen Arbeitsplanes sowie der Nachweis einer für die Durchführung des Forschungsvorhabens notwendigen Arbeitsmöglichkeit für die Dauer des Stipendiums verlangt (Beilage von Einladungen ausländischer Institute und/oder Arbeitsplatzbestätigungen des Heiminstitutes). Eine Mitwirkung in der Lehre ist während der Laufzeit des Stipendiums in begrenztem Umfang (max. 2 Wochenstunden) möglich, wenn der Stipendienzweck dadurch nicht beeinträchtigt wird. Die Höhe eines APART-Stipendiums beträgt (derzeit) pro Jahr 45.100 Euro (brutto). Ein APART-Stipendium ist nach den Statuten nicht als Entgelt anzusehen. Es gewährt Unterhalt zur Ermöglichung des Forschungsvorhabens des Empfängers. Der Bezug des APART-

Stipendiums ist mit einem Anstellungsverhältnis nicht vereinbar. Die Gewährung eines APART-Stipendiums enthebt den Empfänger nicht, Vorsorge einerseits für die Beschaffung von allenfalls erforderlichen Sachmitteln und andererseits für die zur Durchführung des Forschungsvorhabens notwendigen Arbeitsmöglichkeiten zu tragen. Diese Stipendien werden für drei Jahre vergeben. Nach dem ersten Jahr und bei Beendigung des Stipendiums ist von den Stipendiaten ein ausführlicher Arbeitsbericht vorzulegen. Nach dem zweiten Jahr wird eine Evaluierung der Arbeit durchgeführt, die das APART-Komitee veranlasst. Die Berichtskontrolle hat den ausschließlichen Zweck, es der Österreichischen Akademie der Wissenschaften zu ermöglichen, die Leistungen, die der Stipendiat in seinem Forschungsplan in Aussicht gestellt hat, zu überprüfen. Bei selbstverschuldeter Verletzung der Stipendienbedingungen ist der volle Förderungsbetrag zurückzuzahlen. Die Entscheidung über die Zuerkennung des Stipendiums erfolgt durch ein Vergabekomitee. Die Stipendiaten führen ihre Tätigkeit in eigener Verantwortung durch. Sie sind grundsätzlich weder an einen bestimmten Arbeitsort noch an bestimmte Arbeitszeiten gebunden. Die Österreichische Akademie der Wissenschaften nimmt keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Forschungsvorhabens. Kriterium der Förderung/Weiterförderung ist die Erfüllung des von den Stipendiaten selbst erstellten Forschungsplanes. Die Stipendiaten sind zu keiner Arbeitsleistung zugunsten der Österreichischen Akademie der Wissenschaften verpflichtet. Die Österreichische Akademie der Wissenschaften erwirbt durch die Zahlung des Stipendiums keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit. Sie nimmt auch keinen Einfluss auf die Art der Kooperation der Stipendiaten mit Forschungseinrichtungen und Forschergruppen. Die Ausgestaltung und Organisation der Zusammenarbeit mit Dritten fällt ausschließlich in den Verantwortungsbereich der Stipendiaten. Durch die Zuerkennung des Stipendiums wird weder ein Arbeitsverhältnis noch ein Werkvertrag noch ein freier Dienstvertrag begründet. Für eine Kranken- und Unfallversicherung sowie für eine etwaige Pensionsversicherung haben die Stipendiaten selbst zu sorgen. APART-Stipendien unterliegen nach den Statuten den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen.

Strittig ist, ob das der Berufungswerberin gewährte Stipendium der Einkommensteuer unterliegt.

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.

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, die Stipendien somit letztlich der Wissenschaft, ihren Zielen und Aufgaben dienen. 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. 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-Kommentar<sup>4</sup>, Tz. 1 zu § 22).

Wie aus den oben angeführten Statuten des APART-Stipendiums zu entnehmen ist, bestand die Tätigkeit der Berufungswerberin in der planvollen, methodischen Befassung mit dem von ihr eingereichten und vom Vergabekomitee für förderungswürdig erachteten Forschungsvorhaben. Die Berufungswerberin hatte für die Beschaffung von erforderlichen Sachmitteln und der für die Durchführung des Forschungsvorhabens notwendigen Arbeitsmöglichkeiten selbst Sorge zu tragen, sie wurde somit im Rahmen ihres Forschungsprojektes unter eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung tätig. Auch war sie weder an eine bestimmte Arbeitszeit noch an einen bestimmten Arbeitsort gebunden. Ebenso wenig lässt sich aus den die Stipendienvergabe regelnden Statuten ein Weisungsrecht der Akademie entnehmen. Die Österreichische Akademie der Wissenschaften 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 der Berufungswerberin und ihrem 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<sup>4</sup>, Tz 73 ff zu § 23; ua. VwGH 26.2.2004, 2000/15/0198) - liegt im gegenständlichen Fall vor.

Die Berufungswerberin war bereit ihre wissenschaftlichen Leistungen und Erkenntnisse Dritten anzubieten. Das zeigt sich allein daran, dass sie sich gegenüber der Akademie der Wissenschaften 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 der Berufungswerberin als Wissenschaftlerin oder anderen Gründen) sich die Akademie der Wissenschaften bereit erklärt hat, das Forschungsprojekt der Berufungswerberin in Form eines Stipendiums zu finanzieren, ist für die Beurteilung der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ohne Bedeutung. Daneben hat die Berufungswerberin – wie von ihr in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde - ihre dabei gewonnenen wissenschaftlichen Erkenntnisse auch in Fachzeitschriften publiziert und daraus entsprechende Autorenhonorare erzielt.

Ausdrücklich verneint wird von der Berufungswerberin, dass die gegenständliche Forschungstätigkeit in Erwerbsabsicht und damit in Gewinnerzielungsabsicht erbracht wurde.

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. 2 c zu § 28; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 5 zu § 23). 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 die Berufungswerberin einen Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 3 EStG 1988 und ihr wird damit ein Einkommen verschafft. Für die Tatsache dass die wissenschaftliche Tätigkeit der Berufungswerberin im Rahmen des Stipendiums auf Erwerb ausgerichtet gewesen ist, spricht nicht nur die Höhe des Stipendiums, sondern auch der Umstand, wonach die Berufungswerberin verpflichtet war, während der Laufzeit des Stipendiums ihre Arbeitskraft ausschließlich auf ihr

Forschungsvorhaben zu konzentrieren und sie gleichzeitig für diesen Zeitraum als Universitätsassistentin unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt worden ist.

Der Senat verkennt dabei nicht, dass die Berufungswerberin ihre 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 von der Berufungswerberin wird nicht ernstlich in Abrede gestellt, dass sie auch bestrebt war durch ihre wissenschaftliche Tätigkeit Einnahmen und letztlich somit einen Gewinn zu erzielen, der es ihr ermöglichte ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Dieses Bestreben der Berufungswerberin wird schon allein dadurch deutlich, dass sie sich um das gegenständliche Stipendium beworben hat. Mit diesem Stipendium wurde der Förderungszweck nämlich dadurch verwirklicht, indem der Berufungswerberin mit der Beschäftigung im Umfang der Forschungsaufgabe ein Einkommen verschafft wurde, das sie von der Notwendigkeit freistellte, diese für ihren 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 ihrer 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 nach Ansicht des Senates daher keine sachliche Rechtfertigung.

Die Berufungswerberin wendet ein, durch die Zuerkennung dieser Stipendien werde weder ein Arbeitsverhältnis noch ein Werkvertrag begründet. Auch werde kein bestimmtes oder auch nur bestimmbares Forschungsergebnis verlangt. Eine synallagmatische Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung sei somit nicht zu erblicken. Diese Stipendien stellten daher keine einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, sondern Unterhaltszahlungen dar.

Der Senat gesteht durchaus zu, dass beim gegenständlichen Stipendium mit dem ein bestimmtes Forschungsvorhaben 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 der Berufungswerberin 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 dem ersten Jahr und bei Beendigung des Stipendiums einen ausführlichen Arbeitsbericht vorzulegen und den erstellten Forschungsplan zu erfüllen. Die Berichtspflicht sowie die für die Arbeiten der Stipendiaten vorgesehene Evaluierung dienen der Kontrolle hinsichtlich der im Forschungsplan in Aussicht gestellten Arbeit. Auch hat die Akademie der Wissenschaften die Möglichkeit im Falle der selbstverschuldeten Nichtbeachtung der Stipendienbedingungen, das heißt bei Unterbleiben der Vorlage des Arbeitsberichtes oder bei Nichterfüllung des vom Stipendiaten erstellten Forschungsplanes, den bereits ausbezahlten Förderungsbetrag zurückzufordern oder die vorgesehenen weiteren Teilzahlungen einzustellen. Die Stipendiaten sind somit gegenüber der Akademie der Wissenschaften zur Erfüllung des Forschungsplanes und zur Verfassung eines Arbeitsberichtes verpflichtet, bei deren schuldhafter Nichterfüllung der volle Förderungsbetrag zurückzuzahlen ist. 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 – wie von der Berufungswerberin eingewendet wird – 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 (siehe auch VwGH 10.11.1993, 91/13/0180).

Aber selbst wenn man davon ausgehen würde, dass dem gewährten Stipendium kein Entgeltcharakter für erbrachte Forschungsleistungen zukommen würde, wäre für die Berufungswerberin 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<sup>4</sup>, 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. Die Berufungswerberin behauptet zwar nicht die Steuerfreiheit der Bezüge nach der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. c EStG 1988. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 17.9.2003, 2001/14/0211 dazu ausführt, ergibt sich aber auch aus dieser Bestimmung, dass es einer finalen Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung zur Begründung der Steuerpflicht nicht bedarf. Die Bestimmung normiere - 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 dieser 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.

Auch die von der Berufungswerberin vertretene Ansicht, wonach es sich bei diesem Stipendium um Unterhaltszahlungen bzw. um Unterhaltsbeiträge handelt und deshalb keine einkommensteuerbaren Einkünfte vorliegen würden, vermag der Senat nicht zu teilen.

In den Stipendienstatuten wird zwar unter Pkt. 5 festgehalten, dass das APART-Stipendium Unterhalt zur Ermöglichung des Forschungsvorhabens des Empfängers gewährt, aus dieser Bestimmung kann aber keine allgemeine Steuerbefreiung des Stipendiums abgeleitet werden.

Zum einen handelt es sich bei diesen Stipendien um keine typischen Unterhaltsleistungen, die dadurch gekennzeichnet sind, dass sich deren Höhe an den Bedürfnissen des Unterhaltsberechtigten orientiert und keinen Gegenleistungs- und Entlohnungscharakter aufweisen. Die Vergabe von APART-Stipendien erfolgt nämlich nicht nach der Bedürftigkeit der Bewerber, sondern allein nach deren wissenschaftlicher Qualifikation und der Förderungswürdigkeit der eingereichten Forschungsprojekte. Auch wenn der Stipendiat durch eigene Einkünfte (z.B. aus Vermögen oder anderen Einkunftsquellen) finanziell unabhängig ist und einer Unterhaltsleistung nicht bedarf, wird ihm das Stipendium gewährt, wenn sein Forschungsprojekt für förderungswürdig erachtet wird. Das Stipendium ist somit nicht zweckgebunden, der Stipendiat kann über diese Mittel frei verfügen. Man wird also schwerlich behaupten können, beim gegenständlichen Stipendium handle es sich um eine Unterhaltsleistung oder einen Unterhaltsbeitrag, wenn die Bedürftigkeit des Stipendiaten kein

Kriterium für die Vergabe des Stipendiums darstellt und er über dieser Mittel frei verfügen kann.

Abgesehen davon kennt das Einkommensteuerrecht auch keine allgemeine Steuerbefreiung von Unterhaltsleistungen. Auch das steuerpflichtige Gehalt eines Dienstnehmers oder der steuerpflichtige Gewinn eines Unternehmers ist für den Dienstnehmer bzw. den Unternehmer in der Regel das einzige Unterhaltsmittel. Selbst wenn das Stipendium der Berufungswerberin der Sicherung ihres Lebensunterhaltes gedient haben mag, so gibt es keine sachliche Rechtfertigung, das Stipendium (soweit es nicht zur Deckung der mit der Forschungsaufgabe verbundenen Ausgaben verwendet worden ist) anders zu beurteilen als typisches Erwerbseinkommen aus einer anderen selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit.

Insoweit die Berufungswerberin in ihren Ausführungen auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 2.12.1997, 93/08/0288 und vom 19.2.2003, 2001/08/0104, verweist, ist anzumerken, dass beide Erkenntnisse die Frage der Sozialversicherungspflicht von Stipendiaten nach dem ASVG bzw. GSVG betreffen. Die sozialversicherungsrechtliche Einstufung der gegenständlichen Tätigkeit erfolgt nach den einschlägigen Bestimmungen des GSVG und des ASVG und ist daher für die steuerrechtliche Beurteilung nicht entscheidend. Eine Übereinstimmung der Begriffe der selbständigen Erwerbstätigkeit iSd Sozialversicherungsrechtes und des Einkommensteuerrechtes liegt nicht vor. Für die Beurteilung der Steuerpflicht des APART-Stipendiums ist somit – entgegen der Ansicht der Berufungswerberin - aus den genannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes nichts zu gewinnen, zumal der Verwaltungsgerichtshof diese Frage nicht zu beurteilen hatte und dazu auch nicht Stellung genommen hat. Es erübrigt sich daher auf diese Erkenntnisse, in denen ausschließlich sozialversicherungs- und arbeitsrechtliche Aspekte zu beurteilen waren, näher einzugehen.

Auch wenn Erlässe und Richtlinien der Finanzverwaltung keine Rechtsnormen sind und damit keine Bindungswirkung entfalten, so ist doch der Vollständigkeit halber klar zu stellen, dass die Behauptung im Schreiben vom 14. Mai 2003 (Seite 3, zweiter und dritter Absatz), wonach entgegen dem Erlass des BMF vom 29.3.1996, 07 0600/1 IV/7/96, nach den Einkommensteuerrichtlinien 2000 Stipendien wie im vorliegenden Fall ausdrücklich als steuerfrei bezeichnet werden, unrichtig ist.

Die von der Berufungswerberin angesprochene Einkommensteuerbefreiung von Stipendien in Abschnitt 3.2.3 der EStR 2000 trifft für das streitgegenständliche Stipendium nicht zu. Bei diesen Stipendien handelt es sich um Stipendien zur Förderung der Kunst und da insbesondere für Studienaufenthalte im Ausland nach § 3 Abs. 1 Z. 5 Kunstförderungsgesetz, die nach § 3 Abs. 3 leg.cit. ausdrücklich von der Einkommensteuer befreit sind. Ein

Auslandstipendium zur Förderung der Kunst liegt hier aber nicht vor. Eine Befreiung von der Einkommensteuer von postgraduativen Stipendien zur Förderung von Wissenschaft und Forschung ist somit auch nach den vom BMF erlassenen Richtlinien nicht vorgesehen. Das Gegenteil ist der Fall. Nach den LStR 2002, Rz 34, werden Stipendien die nach Abschluss einer Hochschul- oder Universitätsausbildung ausbezahlt werden, ebenso wie in dem von der Berufungswerberin genannten Erlass des BMF vom 29.3.1996 07 0600/1 IV/7/96, grundsätzlich als Erwerbseinkommen angesehen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. Juli 2005