



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/1422-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerber gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Universitätsprofessor.

Strittig ist die Einstufung eines von der Akademie der Wissenschaften erhaltenen APART-Stipendiums in Höhe von 620.000,00 S als steuerpflichtiges Einkommen.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurden die im Rahmen des APART-Stipendiums ausbezahlten 620.000,-- S vorbehaltlich einer Klärung der Steuerpflicht als Einnahmen im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit angeführt.

Weiters wurde vom Berufungswerber ausgeführt:

Neben seiner Tätigkeit als Lehrbeauftragter an der Kepler Universität Linz hätte er im Berufungsjahr ein APART Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften zur Durchführung eines selbständigen wissenschaftlichen Forschungsprojektes bekommen. Trotz der Unklarheit bezüglich dessen steuerlicher Behandlung hätte er dieses Stipendium in seiner nachfolgenden Einnahmen/Ausgabenrechnung als Einnahme angeführt, obwohl er entsprechend nachfolgender Ausführungen zur Auffassung gelangt sei, dass dieses Stipendium nicht steuerpflichtig sei. Diese Auffassung stütze sich vor allem auf das beiliegende Rechtsgutachten von O.Univ.Prof.Dr.G.Marhold (Arbeits- und Sozialrechtskartei 3/7, 1999, S 210-217) aus dem folge, dass das APART Stipendium weder als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit, noch als Einkommen als neuer Selbständiger einzuschätzen sei, sondern lediglich eine Unterhaltszahlung der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (ÖAdW) darstelle, die es gemäß den APART-Statuten den Stipendiaten ermöglichen solle, sich zur Gänze einem bestimmten Forschungsprojekt zu widmen. Daraus folge, dass dieses Stipendium weder sozialversicherungspflichtig, noch steuerpflichtig sei.

Diese Auffassung sei darin begründet, dass zum einen der seinem Forschungsprojekt nachgehende Stipendiat keine auf einen Erwerb ausgerichtete Tätigkeit ausübe, und zum anderen der Stipendiumsleistung der ÖAdW keine Gegenleistung des Stipendiaten gegenüberstehe. Letzteres liege darin begründet, dass gemäß den APART Statuten die Akademie der Wissenschaften ausdrücklich keine Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeiten des Stipendiaten erwerbe und der Stipendiat keinerlei Weisungen der ÖAdW unterliege. Damit fehle offensichtlich die für die Erwerbstätigkeit notwendige synallagmatische Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung, womit das APART Stipendium nicht als Entgelt, sondern als Unterhaltszahlung zu qualifizieren sei.

Auf Grund des oben genannten Rechtsgutachten von O.Univ.Prof.Dr.G.Marhold hätte er den Bescheid der Sozialversicherungsanstalt der Gewerblichen Wirtschaft (GSVG) über sein dortige Versicherungspflicht als neuer Selbständiger angefochten und von der Zweitinstanz der OÖ Landesregierung bereits Recht bekommen. Zu dem gleichen Ergebnis sei auch das Bundesministerium für Soziale Sicherheit und Generationen in einem analogen Fall eines

anderen APART Stipendiaten gekommen. Diesen Entscheid hätte er freundlicherweise anonymisiert vom Sozialministerium übermittelt bekommen und dessen Kopie liege ebenfalls bei.

Da damit nach Auffassung mehrerer verschiedener Stellen das APART Stipendium keine GSVG versicherungspflichtige selbständige Tätigkeit darstelle, sondern lediglich eine Unterhaltszahlung, ergebe sich als Schlussfolgerung, dass das APART Stipendium auch nicht einkommensteuerpflichtig sei. Tatsächlich hätte ihm ein Kollege der Universität Linz, der ebenfalls ein APART Stipendium der ÖAdW erhalten habe, bestätigt, dass sein Heimatfinanzamt sein APART Stipendium nicht der Einkommensteuerpflicht unterworfen habe.

Er würde deshalb auffordern, von einer Versteuerung seines Stipendiums abzusehen.

Beigelegt wurde eine Bestätigung der Österreichischen Akademie der Wissenschaften, wonach nach Entscheid der APART-Stipendium-Kommission aus dem bundesfinanzgesetzlichen Ansatz, Gruppe 1 Kapitel 14: Wissenschaft und Forschung, VA-Ansatz: 1/14176/12/7340/016 "Apart-Stipendien" im Berufungsjahr 620.000,00 S ausbezahlt worden seien.

Des Weiteren die APART Statuten, die unter anderem festlegen:

1.) Das Stipendium sei zur Förderung der postdoktoralen Forschung ausgeschrieben. Diese sei so bemessen, dass sich der Empfänger ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen könne. Die Annahme des Stipendiums verpflichte den Empfänger, seine Arbeitskraft auf das Forschungsvorhaben zu konzentrieren.

5.) Der Bezug eines APART-Stipendiums sei mit einem Anstellungsverhältnis nicht vereinbar. Für Kinderbetreuung sei bei Frauen eine jährliche Vergütung möglich (bis zu max. 25.000,00 S im Jahr).

6.) APART Stipendien würden für drei Jahre vergeben werden. Nach dem ersten Jahr und bei Beendigung des Stipendiums sei vom Stipendiaten ein ausführlicher Arbeitsbericht vorzulegen. Nach dem zweiten Jahr werde eine Evaluierung der Arbeit durchgeführt, die das APART-Komitee veranlasse.

Bei selbstverschuldeter Verletzung der Stipendienbedingungen sei der volle Förderungsbetrag

zurückzuzahlen.

9.) Die Stipendiaten würden ihre Tätigkeit in eigener Verantwortung durchführen. Sie seien grundsätzlich weder an einen bestimmten Arbeitsort, noch an bestimmte Arbeitszeiten gebunden. Die ÖAdW nehme keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Forschungsvorhabens. Kriterium der Förderung/Weiterförderung sei die Erfüllung des von den Stipendiaten selbst erstellten Forschungsplanes. Die ÖAdW erwerbe durch die Zahlung des Stipendiums keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit. Sie nehme auch keinen Einfluss auf die Art der Kooperation der Stipendiaten mit Forschungseinrichtungen und Forschergruppen.

Durch die Zuerkennung des Stipendiums werde weder ein Arbeitsverhältnis, noch ein Werkvertrag begründet. Für eine Kranken- und Unfallversicherung sowie für etwaige Pensionsversicherung hätten die Stipendiaten selbst zu sorgen. APART Stipendien würden den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen unterliegen.

Weiters wurde ein Artikel aus der Arbeits- und Sozialrechtskartei, 1999, Seiten 210ff, beigelegt. Dieser behandelt die sozialversicherungsrechtliche Einstufung von APART-Stipendiaten. Eine Erörterung der steuerrechtlichen Folgen wird nicht vorgenommen. Darin wird jedoch unter anderem festgestellt:

Der Leistung des Stipendiums stehe keine Gegenleistung gegenüber. Die ÖAdW leiste das Stipendium, damit der Stipendiat seinen Lebensunterhalt bestreiten könne, um sich völlig seinem Forschungsvorhaben zu widmen. Diese wissenschaftliche Tätigkeit stelle aber keine Gegenleistung für das Stipendium dar, erwerbe doch die ÖAdW kein Recht an den Ergebnissen der Forschungsarbeit. Es fehle somit an der für die selbständige Tätigkeit typischen synallagmatischen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung.

Des Weiteren wurde beigelegt der Bescheid der OÖ Landesregierung vom 12. Mai 2000, der über die Pensionsversicherungspflicht nach dem GSVG der Tätigkeit am APART-Forschungsvorhaben ab 1. November 1999 abspricht. Unter Anderem wird darin ausgeführt, dass das wesentliche Element der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht vorliegen würde, die Tätigkeit auch nicht unter § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG subsumierbar sei und somit der Berufungswerber auch nicht der Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung nach dem GSVG unterliege.

Zusätzlich wurde ein anonymisierter Bescheid des Bundesministeriums für soziale Sicherheit und Generationen eingereicht, aus dem hervorgeht, dass ein APART-Stipendium keine Vollversicherungspflicht gemäß § 4 Abs. 1 Z 1 und Abs. 4 ASVG hervorruft.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 19. September 2001 wurden die gegenständlichen Stipendiums Zahlungen als Einnahmen und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 540.778,00 S festgesetzt.

Dies mit folgender Begründung:

Stipendien, die nach Abschluss einer (Hochschul- oder Universitäts-) Ausbildung ausgezahlt würden (Post graduate Stipendien, Forschungs- und Habilitationsstipendien) seien grundsätzlich als Einkommensersatz zu sehen. Es sei daher immer von einem Erwerbseinkommen auszugehen.

Eine unmittelbare Förderung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. b und c EStG 1988 liege nur dann vor, wenn die sachlichen Voraussetzungen für eine wissenschaftliche, künstlerische oder für eine Forschungstätigkeit durch die Beihilfe geschaffen werde (Geräte, Rohstoffe, Miete, Materialien oder Bücher, Reisekosten usw.).

Ein Entgelt für Mühewaltung (Arbeitsleistung) dürfe die Förderung nicht umfassen. Für den Bereich der Wissenschaft und Forschung seien gleichartige Mittel aus den im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 genannten Institutionen und Fonds begünstigt. Pauschale Aufwandsabgeltungen seien steuerpflichtig.

Innerhalb offener Frist wurde gegen diesen Bescheid Berufung eingelegt mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Im gegenständlichen Bescheid sei das vom Berufungswerber enthaltene APART Stipendium der ÖAdW als Erwerbseinkommen eingestuft worden. Gemäß dem bereits eingereichten Rechtsgutachten von O.Univ.Prof.Dr.G.Marhold (Arbeits- und Sozialrechtskartei 3/7, 1999, S.210-217) stelle allerdings das APART Stipendium der ÖAdW kein selbständiges Erwerbseinkommen dar, sondern sei vielmehr als Unterhaltszahlung einzuschätzen, die es gemäß den APART Statuten der ÖAdW dem Stipendiaten ermöglichen solle, sich ohne weitere Verpflichtungen zur Gänze einem selbstbestimmten Forschungsprojekt zu widmen. Diese Auffassung sei darin begründet, dass zum einen der seinem Forschungsprojekt nachgehende Stipendiat keine auf einen Erwerb ausgerichtete Tätigkeit ausübe, und zum anderen der

Stipendienleistung der ÖAdW keine Gegenleistung des Stipendiaten gegenüberstehe. Letzteres sei dadurch begründet, dass gemäß den APART Statuten die AdW ausdrücklich keine Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeiten des Stipendiaten erwerbe, und der Stipendiat keinerlei Weisungen der Akademie der Wissenschaften unterliege. Damit fehle offensichtlich die für eine Erwerbstätigkeit notwendige synallagmatische Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Daher sei das APART Stipendium nicht als Entgelt, sondern als Unterhaltszahlung zu qualifizieren. Daraus folge unmittelbar, dass dieses Stipendium auch nicht der Einkommensteuer unterliege.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 Bezug des gegenständlichen APART-Stipendiums ist mit der Verpflichtung zur wissenschaftlichen Arbeit verbunden (siehe auch Punkt 1 der APART-Statuten).

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 der im § 4 Abs. 4 Z 5 EStG 1988 genannten Institutionen zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben) von der Einkommensteuer befreit.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (siehe auch VwGH 22.1.1992, 91/13/0066) hat in einem auf die Erwirkung einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren der eine Begünstigung in Anspruch nehmende selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.

Der Berufungswerber stützt sich auf die Einstufung der Zahlung als Unterhaltsleistungen. Solche sind offensichtlich gegeben. Zum Einen ist das Stipendium so zu bemessen, dass sich der Stipendiat ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen kann. Zum Anderen ist der Bezug des APART Stipendiums mit einem Angestelltenverhältnis nicht vereinbar. Der Berufungswerber selbst führt in der Berufungsschrift aus, dass das Stipendium als

Unterhaltszahlung dem Bezieher ermöglichen soll, sich ohne weitere Verpflichtungen zur Gänze einem bestimmten Forschungsprojekt zu widmen.

Ersetzt werden demnach nicht konkrete Aufwendungen, die auf Grund der wissenschaftlichen Arbeit entstanden sind. Vielmehr wird dem Berufungswerber ein Einkommen verschafft, das ihn von der Notwendigkeit freistellt, die für seinen Lebensunterhalt erforderlichen Einkünfte auf andere Weise zu erzielen (siehe auch VwGH 10.11.1993, 91/13/0180). Dies stellt jedoch eine unmittelbare Förderung des Forschers selbst dar und lässt somit die Förderung der Forschung nur mehr mittelbar zu.

Gefordert ist aber gerade eine unmittelbare Förderung der Forschung.

Die Steuerfreiheit der Stipendienzahlen muss daher verneint werden. Die Einnahmen auf Grund des APART Stipendiums sind als solche aus selbständiger Arbeit anzusetzen.

Die sozialversicherungsrechtliche Einstufung der gegenständlichen Tätigkeit ist für die steuerrechtliche Beurteilung nicht relevant. Diese ist nach den einschlägigen Bestimmungen des GSVG und des ASVG erfolgt. Eine Übereinstimmung der Begriffe der selbständigen Erwerbstätigkeit iSd GSVG und des Einkünftebegriffes des § 2 EStG 1988 liegt nicht vor und konnte auch vom Berufungswerber in keinsten Weise dargelegt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 28. März 2003