



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0227-S/05 und
RV/0228-S/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Susanne Zankl, Dr. Walter Zisler und Herbert Unterkofler über die Berufungen des Dr.R.F. gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 16. Mai 2003 und 20. bzw. 24. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer 2002, 2003 und 2004 nach der am 7. März 2006 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielte als Universitätsassistent Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Er bezog ab September 2001 ein APART - Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften und war seit diesem Zeitpunkt als Universitätsassistent unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt.

In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2002, 2003 und 2004 wurden die im Rahmen des APART - Stipendiums jährlich ausbezahlten € 45.107,14 zunächst als Einkünfte aus selbständiger Arbeit angezeigt. Das Finanzamt führte die Veranlagungen erklärungsgemäß durch.

In seiner gegen die Bescheide vom 16. Mai 2003 und 20. bzw. 24. Mai 2005 eingelegten Berufungen erklärte der Bw, dass diese Stipendien keine Einkünfte, sondern nicht steuerbare

Unterhaltszahlungen darstellten. Er begründete dies wie folgt:

Die Österreichische Akademie der Wissenschaften erteile APART-Stipendien zur Förderung der postdoktoralen Forschung.

Das Stipendium hätte eine Laufzeit von drei Jahren, würde also im August 2004 enden.

Dieses Stipendium sollte dem Begünstigten die Möglichkeit geben, sich an renommierten Forschungseinrichtungen im In- und Ausland zu qualifizieren. Nach den Statuten wären diese Stipendien so bemessen, dass sich die Empfänger ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen könnten. Die Österreichische Akademie nähme keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Forschungsvorhabens. Es entstünde kein Auftragsverhältnis zwischen Akademie und Stipendiat. Die wissenschaftliche Akademie erwärbe keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit.

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 Subsumption derartiger Stipendien unter Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988 wäre nur möglich, wenn diese Stipendien auf der Grundlage eines Dienstverhältnisses bezogen werden würden oder die Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit wären.

Beides sei jedoch nicht der Fall. Dass der Auszahlung des Stipendiums kein Dienstverhältnis zugrunde liege, 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 Subsumption 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 würden keine steuerbaren Einkünfte, sondern Unterhaltszahlungen darstellen. Wenn auch der Einkunftsbegriff nach den sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften und dem Einkommensteuerrecht nicht vollständig deckungsgleich sei, so sei doch auch diesbezüglich auf das vorerwähnte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 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 werden würden. Soweit der gegenteilige Erlass vom 29.3.1996, ZI. 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 ihm 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 Bewerbern 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.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2005 wies das Finanzamt die Berufung für das Jahr 2002 als unbegründet ab. Für die Jahre 2003 und 2004 verzichtete die Behörde I. Instanz aus verwaltungsökonomischen Gründen auf die Erlassung einer Berufungsvorentscheidung.

Der Bw beantragte, die Berufungen der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und stellte gleichzeitig für das Jahr 2002 den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat.

Dem Begriff "Einkünfte" bzw Einkommen läge ein Entgelt für eine Gegenleistung zugrunde. Daran würde es aber im vorliegenden Fall mangeln, denn der Bewerber eines solchen Stipendiums müsste keine Gegenleistung erbringen, da die Gewährung eines solchen

Stipendiums im Interesse des wissenschaftlichen Potentials Österreichs und damit im öffentlichen Interesse erfolgen würde.

Wenn das Verwaltungsgerichtshofurteil auch zur Sozialversicherungspflicht ergangen sei, stelle doch das GSVG auf denselben Einkunftsstatbestand wie das EStG ab und sei daher auf den vorliegenden Fall voll anwendbar.

Unter Hinweis auf den Antrag des Bw auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung durch den gesamten Senat, das Jahr 2002 betreffend, beantragte die Referentin auch für die Jahre 2003 und 2004 die Durchführung der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat (§ 282 Abs.1 Z 2 BAO).

In der am 7. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Während der Zeit des Stipendiums habe der Bw keine Lehr- und Forschungstätigkeit für die Universität ausgeübt, mit Ausnahme einer Lehrveranstaltung (als Vertreter).

Jungen Müttern werde als Teil des Stipendiums zusätzlich noch ein Kinderbetreuungsgeld ausbezahlt. Auch dies würde untermauern, dass es sich beim streitgegenständlichen Stipendium nicht um ein Leistungsentgelt, sondern ausschließlich um Unterhaltszahlungen handle.

Der Großteil der Forschungsarbeit wäre in die Habilitationsschrift des Bw (der jetzt als a.o. Professor an der U. tätig ist) eingeflossen, ein Teil in eine zweite Monographie. Beide Schriften seien publiziert worden.

Der Bw habe drei Berichte (2 Zwischenberichte und 1 Abschlussbericht) zwischen 2002 und 2004 an die Akademie abgeführt.

Zum Erkenntnis des VwGH vom 19.2.2003, Zl. 2001/08/0104 führte der Bw aus:

Der Begriff betriebliche Tätigkeit knüpfe an den Betriebsbegriff im Sinne einkommensteuerrechtlicher Regelungen an. Damit werde Entgelt nach dem Sozialversicherungsrecht und nach dem Einkommensteuerrecht in gleicher Weise definiert.

Grundsätzlich sei kein systematischer Unterschied zwischen Stipendien vor Abschluss des Studiums und APART-Stipendien nach Abschluss des Studiums ersichtlich. Es gäbe auch keine gesetzliche Differenzierung hinsichtlich der steuerlichen Qualifizierung dieser beiden Arten von Stipendien.

Wenn die Berichtspflicht bei APART-Stipendien als Gegenleistung definiert werde, müsste auch der notwendige Studienerfolg für undergraduate Stipendiaten als solche Gegenleistung betrachtet und das Stipendium einkommensteuerpflichtig gemacht werden.

Auf die Frage eines Beisitzers, ob es sich nicht um einen Werkvertrag handeln könnte, antwortete der Bw, man schulde aufgrund der Statuten nicht einen Erfolg, sondern ein Bemühen.

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.

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).

Aufgrund der Aktenlage und der durchgeführten Erhebungen wird der Entscheidung nachstehender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Der Bw war als Assistent an der Universität angestellt. Von September 2001 bis August 2004 bezog er ein APART- Stipendium der österreichischen Akademie der Wissenschaften. Für diese Zeit war er unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt worden. Das Stipendium war jährlich mit € 45.107,14 dotiert und wurde vierteljährlich ausbezahlt.

Der Bezug des gegenständlichen APART(Austrian Programme for Advanced Research and Technology)-Stipendiums ist mit der Verpflichtung zur wissenschaftlichen Arbeit verbunden. Aus den APART-Statuten ergibt sich - soweit für den vorliegenden Fall von Bedeutung – Folgendes:

Die Österreichische Akademie der Wissenschaften schreibt APART-Stipendien zur Förderung der postdoktoralen Forschung aus. Diese sind so zu bemessen, dass sich die Empfänger (Empfängerinnen) ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen können. Die Annahme des Stipendiums verpflichtet die Empfänger/Empfängerinnen, ihre Arbeitskraft auf das Forschungsvorhaben zu konzentrieren. Die Höhe eines APART- Stipendiums beträgt (derzeit) pro Jahr ca. € 43. 100,-- (brutto). Der Bezug des APART-Stipendiums ist mit einem Anstellungsverhältnis nicht vereinbar. Für Kinderbetreuung ist bei Frauen eine jährliche Vergütung möglich (bis zu max. öS 25.000,-- im Jahr). APART ermöglicht es - so die allgemeinen Zielsetzungen – Wissenschaftlern und Wissenschaftlerinnen, die durch das mit Doktorat abgeschlossene Universitätsstudium und ihre Mitarbeit an Forschungsprojekten ihre wissenschaftliche Befähigung bereits unter Beweis gestellt haben, sich an renommierten Forschungseinrichtungen im In- und Ausland in hervorragender Weise zu qualifizieren. Es kann sowohl zur Vorbereitung einer Habilitation als auch zur Fortführung des im Rahmen einer Habilitation Erarbeiteten in Anspruch genommen werden. An Voraussetzungen werden neben der wissenschaftlichen Qualifikation die Vorlage eines mehrjährigen Arbeitsplanes sowie der Nachweis einer für die Durchführung des Forschungsvorhabens notwendigen Arbeitsmöglichkeit für die Dauer des Stipendiums verlangt. Diese Stipendien werden für drei Jahre vergeben. Nach dem ersten Jahr und bei Beendigung des Stipendiums ist von den Stipendiaten/Stipendiatinnen ein ausführlicher Arbeitsbericht vorzulegen. Nach dem zweiten Jahr wird eine Evaluierung der Arbeit durchgeführt, die das APART-Komitee veranlasst. Bei selbstverschuldeter Verletzung der Stipendienbedingungen ist der volle Förderungsbetrag zurückzuzahlen. Die Stipendiaten/Stipendiatinnen 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/Stipendiatinnen selbst erstellten Forschungsplanes. 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/Stipendiatinnen mit Forschungseinrichtungen und Forschergruppen. Die Ausgestaltung und Organisation der Zusammenarbeit mit Dritten fällt ausschließlich in den Verantwortungsbereich der Stipendiaten/Stipendiatinnen. Durch die Zuerkennung des Stipendiums wird weder ein Arbeitsverhältnis noch ein Werkvertrag begründet. Für eine Kranken- und Unfallversicherung sowie für eine etwaige Pensionsversicherung haben die Stipendiaten/Stipendiatinnen selbst zu sorgen. APART-Stipendien unterliegen nach den Statuten den einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen.

Strittig ist, ob das dem Bw gewährte Stipendium der Einkommensteuer unterliegt.

Der Berufungswerber stützt sich in seiner Argumentation darauf, dass es sich bei dem Stipendium um nicht steuerbare Unterhaltszahlungen handelt.

Dazu ist festzuhalten, dass in den Stipendienstatuten zwar festgehalten wird, dass das APART-Stipendium Unterhalt zur Ermöglichung des Forschungsvorhabens des Empfängers gewährt. Eine allgemeine Steuerbefreiung des Stipendiums kann aber aus dieser Bestimmung nicht abgeleitet werden.

Es handelt 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 diese 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 des Berufungswerbers der Sicherung seines 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.

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, 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*⁴, 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. 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 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 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 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 des Berufungswerbers als Wissenschaftlerin oder anderen Gründen) sich die Akademie der Wissenschaften bereit erklärt hat, das Forschungsprojekt dem Bw in Form eines Stipendiums zu finanzieren, ist für die Beurteilung der Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr ohne Bedeutung. Daneben hat der Bw - wie von ihm in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde - seine dabei gewonnenen wissenschaftlichen Erkenntnisse zum einen in seine Habilitationsschrift zum anderen in eine zweite Monographie einfließen lassen, wobei beide Schriften publiziert wurden.

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 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 und er gleichzeitig für diesen Zeitraum als Universitätsassistent unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt worden ist.

Der Senat verkennt 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 nach Ansicht des Senates daher keine sachliche Rechtfertigung.

Der Bw argumentiert, durch die Zuerkennung dieser Stipendien werde weder ein Arbeitsverhältnis noch ein Werkvertrag begründet. Auch werde kein bestimmtes oder auch nur bestimmbares Forschungsergebnis verlangt, er schulde lediglich sein Bemühen. 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 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 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 vom Bw 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 (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 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. 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 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.

Insoweit der Bw in seinen 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 des Bw - 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 17. Juli 2003, 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 vom Berufungswerber 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 vom Berufungswerber genannten Erlass des BMF vom 29.3.1996 07 0600/1 IV/7/96, grundsätzlich als Erwerbseinkommen angesehen

Nach den obigen Ausführungen sind die APART-Stipendien somit als Erwerbseinkommen anzusehen.

Die Berufungen für die Jahre 2002, 2003 und 2004 waren daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 13. März 2006