

# Steuerpflicht eines Dissertations-Stipendiums

*Lisa Kircher*

1. **Sachverhalt**
2. **Rechtsfragen**
3. **Argumente**
  - 3.1. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 22 Z 1 lit a EStG
  - 3.2. Sonstige Einkünfte nach § 29 EStG
4. **Falllösung**

## 1. Sachverhalt

Herr X war bis Ende Jänner 2001 als Assistent an einem Institut der Wirtschaftsuniversität Wien unselbstständig beschäftigt. Ab Februar 2001 bezog Herr X ein Stipendium der Österreichischen Akademie der Wissenschaften, das ihm die Möglichkeit geben sollte, sich auf die Abfassung seiner Doktorarbeit zu konzentrieren. Das Stipendium wurde im Rahmen des Doktorandenprogramms der Akademie („DOC-Stipendien“) gewährt. Dieses Förderprogramm besteht seit 1995 und dient nach den Statuten der „Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses“. Schon seit 1993 besteht außerdem das Habilitanden- und Habilitiertenprogramm der Akademie („APART-Stipendien“) zur Förderung der postdoktoralen Forschung.

Herr X verpflichtete sich gegenüber der Akademie, nach neun Monaten sowie bei Beendigung des Stipendiums einen Arbeitsbericht zu erstellen und Änderungen im Ablauf des Dissertationsvorhabens sofort bekanntzugeben. Des Weiteren wurde festgehalten, dass Einkünfte aus selbstständiger oder unselbstständiger Tätigkeit mit Ausnahme eines Lehrauftrages in Höhe von maximal zwei Wochenstunden der Zuerkennung des Stipendiums entgegenstünden. Bei missbräuchlicher Inanspruchnahme sei das Stipendium zurückzuzahlen. In den Statuten des speziellen Förderprogramms der „DOC-Stipendien“ wurde auch festgehalten, dass die Akademie keinen Einfluss auf den Inhalt oder die Organisation des Dissertationsvorhabens nimmt und keine Rechte an den Ergebnissen der Dissertation erwirbt. Ein Werkvertrag oder ein Arbeitsverhältnis wurde durch das Stipendium nicht begründet.

Das Finanzamt unterwarf das Stipendium als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit der Einkommensteuer.

## 2. Rechtsfragen

Im konkreten Fall stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Erhalt eines Dissertations-Stipendiums steuerpflichtig ist. Grundsätzlich kann ein derartiges Stipendium unter verschiedene Einkunftsarten fallen. Dabei kommen vor allem §§ 22, 25 und 29 EStG in Frage. Zusätzlich ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG zu prüfen.

In erster Linie ist denkbar, dass es sich bei dem Bezug eines Stipendiums um Einkünfte aus einer wissenschaftlichen Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG handelt und somit steuerpflichtige Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit vorliegen. Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit grenzen sich von den übrigen Einkunftsarten dadurch ab, dass sie Tätigkeiten erfassen, deren maßgeblicher Faktor nicht der Einsatz von Betriebsvermögen, sondern des eigenen geistigen Vermögens und der persönlichen Arbeitskraft ist.<sup>1</sup> Der UFS qualifizierte APART-Stipendien zur Förderung von Habilitanden bereits in mehreren Berufungsentscheidungen als Ein-

---

1 Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>13</sup> § 22 Tz 1.

künfte aus selbstständiger Tätigkeit.<sup>2</sup> Der VwGH stellte in einem der fortgesetzten Verfahren für das APART-Stipendium das Vorliegen einer nichtselbstständigen Tätigkeit fest, das Stipendium blieb aber nichtsdestotrotz steuerpflichtig.<sup>3</sup>

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit wären in Bezug auf das Stipendium denkbar, wenn ein Dienstverhältnis iSd § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG vorliegen würde. Das Dienstverhältnis zur Wirtschaftsuniversität Wien wurde jedoch bereits vor Gewährung des Stipendiums beendet. Bezüglich der Akademie wurde in den Statuten dezidiert festgehalten, dass durch die Zuerkennung des Stipendiums kein Arbeitsverhältnis begründet wird. Auch die Merkmale des § 47 Abs 2 EStG liegen in Bezug auf die Akademie nicht vor, da Herr X nicht an Weisungen gebunden ist, die Akademie keinen Einfluss auf den Inhalt und die Organisation des Dissertationsvorhabens hat und auch keine Rechte an der Arbeit erwirbt. Das DOC-Stipendium des Herrn X begründet somit keine Einkünfte iSd § 25 EStG.

Grundsätzlich ist es auch denkbar, ein DOC-Stipendium als wiederkehrende Leistung unter § 29 Z 1 EStG oder auch als Leistung unter § 29 Z 3 EStG zu subsumieren. Als „sonstige Einkünfte“ nach § 29 EStG kommen allerdings nur solche in Betracht, die nicht bereits unter die übrigen Einkunftsarten fallen. Auch innerhalb des § 29 EStG besteht eine Nachrangigkeit. So ist Z 3 nach hL subsidiär gegenüber Z 1.<sup>4</sup>

Wird das Vorliegen steuerbarer Einkünften bejaht, käme außerdem eine Steuerbefreiung nach § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG in Betracht. Diese Bestimmung befreit die „unmittelbare Förderung von Wissenschaft und Forschung (Abgeltung von Aufwendungen oder Ausgaben)“ mit öffentlichen Mitteln von der Einkommensteuer. Bei dem strittigen DOC-Stipendium ist allerdings das Kriterium der Unmittelbarkeit nicht erfüllt. Eine unmittelbare Förderung ist nach hL nur dann gegeben, wenn Mittel zugewendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen wissenschaftlicher Tätigkeit zu schaffen (Anschaffung von Geräten, Materialien, Bücher, Mieten etc).<sup>5</sup> Das Stipendium ist so bemessen, dass sich Herr X ausschließlich seiner wissenschaftlichen Arbeit widmen kann und stellt somit einen Ersatz für seine Lebensführungskosten dar. Dadurch wird die Forschung aber nur mittelbar gefördert, weshalb eine Steuerbefreiung nach dieser Bestimmung ausscheidet.<sup>6</sup>

Insgesamt ist eine Steuerpflicht des DOC-Stipendiums somit vordergründig gemäß § 22 Z 1 lit a EStG denkbar, da die Steuerpflicht für wissenschaftliche Tätigkeiten dort explizit geregelt wird. Auch der UFS hat bereits mehrfach festgestellt, dass APART-Stipendien unter diese Bestimmung fallen. Subsidiär wäre auch eine Steuerpflicht nach § 29 EStG möglich.

2 UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 28.3.2003, RV/1422-L/02.

3 VwGH 20.2.2008, 2006/15/0171.

4 Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup> § 29 Rz 2.

5 Vgl Jakom/Laudacher, EStG<sup>9</sup> § 3 Rz 6.

6 Vgl Schartel-Hlavenka, ÖStZ 1996, 24 f.

### 3. Argumente

#### 3.1. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 22 Z 1 lit a EStG

Um eine Steuerpflicht nach § 22 Z 1 lit a EStG zu begründen, muss zunächst eine wissenschaftliche Tätigkeit gegeben sein. Eine derartige Tätigkeit setzt nach hL das Vorhandensein von wissenschaftlichen Kenntnissen voraus. Eine wissenschaftlich tätige Person muss neue wissenschaftliche Erkenntnisse erlangen, indem versucht wird, eine schwierige Aufgabe nach streng sachlichen und objektiven Gesichtspunkten zu lösen. Das Ergebnis der Arbeit muss derartig begründet und in einen Verständniszusammenhang gebracht werden, dass es von der Methodik her nachprüfbar und nachvollziehbar ist und der Inhalt zu einer Erweiterung wissenschaftlicher Erkenntnisse führt.<sup>7</sup> Das Verfassen einer Dissertation stellt jedenfalls eine derartige wissenschaftliche Tätigkeit dar.

Die weiteren Voraussetzungen für das Vorliegen einer selbstständigen Tätigkeit ergeben sich aus dem in § 23 Z 1 EStG definierten Betriebsbegriff, der nach hL auch für Zwecke des § 22 EStG heranzuziehen ist.<sup>8</sup> Zu prüfen sind also die Selbstständigkeit und die Nachhaltigkeit der Tätigkeit sowie die Gewinnabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

Zu den Merkmalen der *Selbstständigkeit* zählen die Weisungsfreiheit, das Tragen des Unternehmerrisikos, die Vertretungsbefugnis, die fehlende Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers und die fehlenden laufenden Lohnzahlungen. Insgesamt ist auf das Überwiegen der Merkmale abzustellen.<sup>9</sup> Herr X führte diesbezüglich ins Treffen, dass ein Unternehmerwagnis aufgrund des regelmäßig ausbezahlten, im Vorhinein festgelegten Fixbetrages zu verneinen sei. Er könne sich auch nicht vertreten lassen, da eine Dissertation eine eigenständige Arbeit ist. Eine Selbstständigkeit liege in seinem Fall also nicht vor.<sup>10</sup> Dieser Ansicht ist entgegenzuhalten, dass es aufgrund der notwendigen Zusammenschau der Merkmale nicht alleine auf das Unternehmerwagnis ankommt. Im Falle eines Dissertanten scheidet es bei Begründen einer selbstständigen Tätigkeit daher nicht nur deshalb an der Selbstständigkeit, wenn das Stipendium aus einem das Unternehmerwagnis ausschließenden Fixbetrag besteht.<sup>11</sup> Seiner bisherigen Ansicht zu den APART-Stipendien folgend<sup>12</sup> vertrat auch der UFS in Bezug auf das strittige DOC-Stipendium von Herrn X die Meinung, dass die typischen Merkmale einer selbstständigen Tätigkeit zweifelsfrei gegeben seien. Herr X sei weder an einen

---

7 VwGH 9.7.1997, 94/13/0209.

8 Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>13</sup> § 22 Tz 4.

9 Vgl Doralt/Kaub in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>13</sup> § 23 Tz 18.

10 UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

11 Vgl Daxkobler/Kerschner, ÖStZ 2014, 167.

12 UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05.

bestimmten Arbeitsort noch an eine bestimmte Arbeitszeit gebunden und unterliege auch bezüglich des Inhalts und der Art und Weise der Ausführung keinen Weisungen. Er müsse sich selbst um die erforderlichen Sachmittel und Arbeitsmöglichkeiten kümmern und sei somit unter eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung tätig.<sup>13</sup>

Eine Tätigkeit ist *nachhaltig*, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden.<sup>14</sup> Auch eine nur gegenüber einem Auftraggeber ausgeübte Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie über einen längeren Zeitraum hinweg ausgeübt wird.<sup>15</sup> Da es der Akademie sowohl am Einfluss als auch an den Rechten an der Dissertation fehlt, könne man die Akademie nach Ansicht des Herrn X nicht als Auftraggeberin bezeichnen. Es fehle somit sowohl an einem konkreten Auftraggeber als auch an potentiellen Auftraggebern.<sup>16</sup> Der UFS bejahte hingegen die Nachhaltigkeit des Stipendiums des Herrn X.<sup>17</sup> Der UFS begründete dies – wie auch schon in den zuvor ergangenen Entscheidungen zu den APART-Stipendien<sup>18</sup> – damit, dass das Stipendium auf einen Zeitraum von drei Jahren ausgelegt ist und es zu einer Auszahlung der einzelnen Teilzahlungen nur kommt, wenn sich der Stipendiat an seinen Arbeitsplan hält.<sup>19</sup>

*Gewinnabsicht* liegt vor, wenn ein Überschuss über die mit der Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt wird. Eine bloße Kostendeckung ist nicht ausreichend.<sup>20</sup> Die Gewinnabsicht muss allerdings nicht der Hauptzweck der Tätigkeit sein, auch ein Nebenzweck genügt.<sup>21</sup> Das Gewinnbestreben muss vom Stipendiaten bloß bezweckt oder zumindest nicht ausgeschlossen werden. Für die Gewinnabsicht ist es prinzipiell irrelevant, ob tatsächlich eine Vermögensvermehrung eintritt.<sup>22</sup>

Nach *Schartel-Hlavenka* spricht gegen das Vorliegen einer Gewinnabsicht, dass der Stipendiat die Tätigkeit hauptsächlich der Forschung und des Erkenntnisgewinnes wegen und nicht aus wirtschaftlichen Gründen ausübt. Folgt man dieser Ansicht, sind also nicht das Gewinnstreben, sondern wissenschaftliche Motive kausal für die Einnahmenerzielung. Wissenschaftliche Ziele liegen nach Ansicht von *Schartel-Hlavenka* außerhalb des typischen wirtschaftlichen Erwerbsstrebens und lassen darauf schließen, dass eine Gewinnabsicht nicht gegeben ist.<sup>23</sup> Nach Ansicht des

13 UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

14 VwGH 10.3.1993, 91/13/0189; *Doralt/Kaub* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>13</sup> § 23 Tz 43.

15 Vgl. *Doralt/Kaub* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>13</sup> § 23 Tz 48.

16 UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

17 UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

18 UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05.

19 UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

20 Vgl. *Jakom/Vock*, EStG<sup>9</sup> § 23 Rz 31.

21 Vgl. *Jakom/Vock*, EStG<sup>9</sup> § 23 Rz 32.

22 Vgl. *Schartel-Hlavenka*, ÖStZ 1996, 20.

23 Vgl. *Schartel-Hlavenka*, ÖStZ 1996, 20.

UFS muss die Gewinnabsicht allerdings nicht das bestimmende Motiv für die Ausübung der Tätigkeit sein. Es sei ausreichend, dass sie sich zumindest als Nebenzweck feststellen lässt. Insofern sei es mit der Gewinnabsicht vereinbar, dass die Tätigkeit primär der Forschung und des Erkenntnisgewinnes wegen ausgeübt wird.<sup>24</sup>

Für das Vorliegen einer Gewinnabsicht spricht auch die Tatsache, dass mit dem Stipendium nicht nur die verbundenen Ausgaben abgedeckt werden, sondern es dem Stipendiaten ermöglicht werden soll, die Forschung für seine Dissertation als Haupttätigkeit zu betreiben. Überschreitet das Stipendium den getätigten Sachaufwand, wird insoweit ein Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs 3 EStG erzielt und somit ein positives Einkommen verschafft. Die Höhe des Stipendiums und die ausschließliche Konzentration der Arbeitskraft auf das Forschungsvorhaben sprechen daher dafür, dass die Tätigkeit auf Erwerb gerichtet ist.<sup>25</sup> Einer ähnlichen Ansicht folgen auch *Daxkobler/Kerschner*, die im Hinblick auf eine Entscheidung des UFS zur Steuerpflicht eines Anerkennungspreises für eine Dissertation<sup>26</sup> davon ausgehen, dass eine Beweisführung über die innersten Beweggründe eines Steuerpflichtigen unmöglich sei. Das Kriterium der Gewinnabsicht müsse daher nach objektiven Kriterien und nicht nach dem subjektiven Empfinden des Steuerpflichtigen beurteilt werden. Es könne ja auch sein, dass der Steuerpflichtige selbst nicht genau weiß, warum er der Tätigkeit eigentlich nachgeht.<sup>27</sup> Folgt man dieser Ansicht, ist ein DOC-Stipendium objektiv betrachtet wohl geeignet, positive Erträge zu erwirtschaften, da für das Verfassen einer Dissertation – zumindest in den Geistes- und Sozialwissenschaften – oftmals nur geringe Aufwendungen nötig sind.

In diesem Zusammenhang kann auch auf die LStR 2002 idF 2015 verwiesen werden, in denen für die Feststellung der Gewinnabsicht ebenfalls auf die Höhe des Stipendiums abgestellt wird. Nach LStR 2002 idF 2015, Rz 33 fließen Dissertationsstipendien außerhalb der Einkunftsarten des EStG zu, sofern es sich um nicht verwertbare wissenschaftliche Arbeiten handelt, kein Werk- oder Dienstvertrag abgeschlossen wurde und die Höhe des Zuschusses darauf schließen lässt, dass es sich nicht um einen Einkommensersatz handelt. Von einem Einkommensersatz ist dann auszugehen, wenn die Höhe des Stipendiums die Höchststudienbeihilfe für Selbsterhalter nach § 27 StudFG 1992 überschreitet.<sup>28</sup> Gem § 27 StudFG beträgt diese Höchstgrenze monatlich 606 €, was einem jährlichen Einkommen iHv 7.272 € entspricht. Diese Grenze wird von Herrn X, der in den drei Jahren der Stipendiengewährung jährlich zwischen 9.125 € und 18.282,72 € von der Akademie erhielt, jedenfalls überschritten. Im Hinblick auf die LStR ist allerdings immer zu

---

24 UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

25 Vgl UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

26 UFS 12.2.2013, RV/0379-L/12.

27 Vgl *Daxkobler/Kerschner*, ÖStZ 2014, 168.

28 Vgl LStR 2002 idF 2015, Rz 33.

berücksichtigen, dass diese lediglich die Verwaltungsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen wiedergeben und nur eine für die Gerichte unverbindliche Auslegungshilfe zum EStG sind.

Eine *Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* ist dann zu bejahen, wenn jemand nach außen hin erkennbar am Wirtschaftsleben in Form des Güter- und Leistungsaustausches teilnimmt und die Bereitschaft hat, seine Leistung jedermann anzubieten, der Bedarf an den Leistungen hat.<sup>29</sup> Prinzipiell muss sich die Tätigkeit auf eine unbestimmte Zahl von Personen erstrecken. Wird die Tätigkeit jedoch über einen längeren Zeitraum hindurch ausgeübt, ist auch ein einziger Auftraggeber ausreichend. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt nur dann nicht vor, wenn die Tätigkeit so beschaffen ist, dass sie ihrer Art nach Geschäftsbeziehungen nur zu einem einzigen Partner ermöglicht.<sup>30</sup> Der Umstand, dass der Steuerpflichtige nicht bereit ist, mit mehreren Personen in Geschäftsbeziehung zu treten, ist irrelevant.<sup>31</sup>

Das Vorliegen einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr könnte beim strittigen DOC-Stipendium damit begründet werden, dass sich der Stipendiat gegenüber der Akademie gegen Gewährung des Stipendiums verpflichtet hat, das Projekt unter den von der Akademie vorgegebenen Voraussetzungen und Bedingungen durchzuführen. Herr X war also prinzipiell bereit, seine wissenschaftlichen Leistungen Dritten anzubieten. Das Motiv für die Gewährung des Stipendiums durch die Akademie (zB im Interesse der Allgemeinheit, der Forschung und Lehre, zur Förderung des Stipendiaten als Wissenschaftler) ist dabei nicht von Bedeutung.<sup>32</sup> Gegen das Vorliegen einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr könnte demgegenüber sprechen, dass die Akademie weder Auftraggeber noch Vertragspartner ist und dass auch das Vorliegen eines Werkvertrages zu verneinen ist. Auch eine Gegenleistung kann in der Pflicht, einen Arbeitsbericht vorlegen zu müssen, nicht erblickt werden, weswegen kein Güter- und Leistungsaustausch stattfindet. Aus der Verpflichtung, sich nahezu ausschließlich der wissenschaftlichen Tätigkeit zu widmen, lässt sich zudem nach Ansicht des Herrn X folgern, dass eine Geschäftsbeziehung nur gegenüber einem Partner – in seinem Fall der Akademie – überhaupt möglich ist.<sup>33</sup>

Wie aus der Beurteilung des UFS hinsichtlich der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr hervorgeht, setzte sich der UFS in seinen Entscheidungen auch mit der Frage auseinander, ob bei einem Stipendium ein Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis vorliegt. *Schartel-Hlavenka* führte dies als entschei-

29 Vgl *Doralt/Kauba in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>13</sup> § 23 Tz 73.

30 Vgl *Jakom/Vock*, EStG<sup>9</sup> § 23 Rz 37.

31 VwGH 9.11.1994, 94/13/0160.

32 UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

33 UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

dendes Argument gegen das Vorliegen einer Steuerpflicht ins Treffen. Bei Stipendien fehle es ihrer Ansicht nach nämlich an der Grundlage eines Leistungsaustausches. Für einen Leistungsaustausch ist es erforderlich, dass die Tätigkeit für einen Auftraggeber oder Leistungsempfänger erbracht wird, der ein Entgelt dafür leistet. Eine derartige Leistungs-Gegenleistungs-Beziehung sei eine Voraussetzung für die Zuordnung einer Tätigkeit zu den Haupteinkunftsarten und somit zu einer betrieblichen Tätigkeit an sich. Im Hinblick auf das Stipendium wird zwar eine Leistung erbracht, aber nicht gegenüber der auszahlenden Stelle, sondern gegenüber der Allgemeinheit und der Wissenschaft als solcher. Auch die regelmäßige Berichtspflicht könne nicht als eine Gegenleistung gewertet werden.<sup>34</sup>

In Bezug auf den Leistungsaustausch vertritt der UFS die Ansicht, dass die enge synallagmatische Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung natürlich nicht in dem Maße ausgeprägt ist, wie bei den typischen erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten, da die Akademie keine Rechte an der Dissertation erwirbt und somit keine Eigeninteressen verfolgt. Nichtsdestotrotz weist der UFS daraufhin, dass den Statuten der Akademie eine Reihe von Leistungsverpflichtungen des Stipendiaten zu entnehmen ist. Der Stipendiat muss sich unter anderem während der Laufzeit des Stipendiums ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen und nach neun Monaten bzw. bei Beendigung des Stipendiums einen ausführlichen Bericht vorlegen. Die Berichtspflicht dient hauptsächlich der Kontrolle der Tätigkeit, da es der Akademie bei Unterbleiben der Vorlage des Arbeitsberichtes auch möglich ist, den Förderungsbetrag zurückzufordern oder weitere Zahlungen einzustellen. Insbesondere diese Möglichkeit weist nach Ansicht des UFS auf das Bestehen eines Leistungsaustausches hin. Dass die Akademie kein konkretes Forschungsergebnis verlangt, liege an der Tatsache, dass Ergebnisse einer wissenschaftlichen Tätigkeit nicht vorhersehbar sind.<sup>35</sup>

Das Argument eines fehlenden Leistungsaustausches wurde auch vom VwGH in einem Erkenntnis zur Sozialversicherungspflicht eines postdoktoralen Stipendiaten als entscheidend erachtet. Im konkreten Fall war strittig, ob der Stipendiat als Dienstnehmer iSd § 4 Abs 2 ASVG anzusehen ist und ob er als solcher einer Sozialversicherungspflicht nach dem ASVG unterliegt. Das erhaltene Forschungsstipendium wurde in diesem Fall vom VwGH nicht als Entgelt für eine bestimmte Leistung, sondern als Leistung zur Finanzierung des Unterhalts qualifiziert. Mangels Entgeltlichkeit verneinte der VwGH darüber hinaus auch das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.<sup>36</sup> Der VwGH ging daher in diesem Erkenntnis davon aus, dass bei einem Stipendium kein Leistungsaustausch gegeben ist.

---

34 Vgl. *Schartel-Hlavenka*, ÖStZ 1996, 20 f.

35 UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

36 VwGH 2.12.1997, 93/08/0288.

Gegen eine Qualifikation des Stipendiums als bloße „Unterhaltsleistung“ spricht nach Ansicht des UFS die Tatsache, dass sich Unterhaltsleistungen an den Bedürfnissen des Unterhaltsberechtigten orientieren und keinen Gegenleistungs- und Entlohnungscharakter aufweisen. Stipendien werden aufgrund der wissenschaftlichen Qualifikation des Bewerbers und der Förderungswürdigkeit des Forschungsprojektes vergeben, weshalb das Kriterium der Bedürftigkeit keine Rolle spielt. Der UFS betont außerdem, dass eine allgemeine Steuerbefreiung von Unterhaltsleistungen nicht angenommen werden kann. Auch für einen Dienstnehmer ist das steuerpflichtige Gehalt zumeist das einzige Unterhaltsmittel. Der UFS erachtet es daher für verfehlt, ein Stipendium anders zu behandeln als ein typisches Erwerbseinkommen.<sup>37</sup> Festzustellen ist darüber hinaus, dass das oben genannte Erkenntnis des VwGH die Frage der Sozialversicherungspflicht eines Stipendiaten nach dem ASVG betrifft. Nach Ansicht des UFS ist die sozialversicherungsrechtliche Einstufung für die steuerrechtliche Beurteilung jedoch nicht entscheidend, da sich die Begriffe der selbstständigen Erwerbstätigkeit iSd Sozialversicherungsrechts und des Einkommensteuerrechtes unterscheiden.<sup>38</sup> Der VwGH stellte demgegenüber in einem Erkenntnis zur Steuerpflicht eines APART-Stipendiums<sup>39</sup> fest, dass die sozialversicherungsrechtlichen Überlegungen auch auf die steuerliche Beurteilung der Bezüge übertragen werden können. Im konkreten Fall wurde ein Universitätslehrer unter Entfall seiner Bezüge von seiner Tätigkeit freigestellt, um an dem APART-Forschungsprogramm teilnehmen zu können. Sozialversicherungsrechtlich war die Forschungstätigkeit im Rahmen des APART-Stipendiums seinem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zuzurechnen, es lag somit keine selbstständige Erwerbstätigkeit iSd § 2 Abs 1 Z 4 GSVG vor. Diese Einordnung gilt nach Ansicht des VwGH auch für die steuerliche Beurteilung. Das APART-Stipendium führte daher zu Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit iSd § 25 Abs 1 lit a EStG.<sup>40</sup>

Nach Ansicht des UFS ist es letztendlich nicht von Bedeutung, ob das Stipendium als Entgelt qualifiziert werden kann oder nicht. Bezugnehmend auf ein Erkenntnis des VwGH<sup>41</sup> stellt der UFS fest, dass es ausreicht, wenn Betriebseinnahmen dem Betrieb bloß mittelbar zugerechnet werden können. Es bedarf somit keiner finalen Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung. Würde man auf eine derartige finale Beziehung abstellen, wäre eine Steuerbefreiung für die Förderung von Wissenschaft und Forschung nach § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG für öffentliche Mittel nicht nötig.<sup>42</sup> § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG lasse sich nach Ansicht des UFS außerdem entnehmen, dass eine allgemeine Steuerbefreiung von Forschungsstipendien vom

37 UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05.

38 UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05.

39 VwGH 20.2.2008, 2006/15/0171.

40 Vgl. Zankl/Soini-Wolf, SWK 2008, 491.

41 VwGH 17.9.2003, 2001/14/0211.

42 VwGH 17.9.2003, 2001/14/0211.

Gesetzgeber nicht gewünscht ist, da es sonst nicht auf die *unmittelbare* Förderung von Wissenschaft und Forschung ankäme.<sup>43</sup>

Insgesamt können somit für jedes Merkmal des § 23 EStG entsprechende Argumente, aber auch Gegenargumente gefunden werden. Prinzipiell spricht es zunächst für eine Steuerpflicht der Einkünfte nach § 22 EStG, dass der UFS bereits mehrfach über APART-Stipendien entschieden und dabei das Vorliegen der Merkmale des § 23 EStG stets bejaht hat. Die wohl strittigste Frage ist im gegenständlichen Fall das Vorliegen eines Leistungsaustausches. Es wird also entscheidend darauf ankommen, ob ein entsprechendes Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis zwischen Herrn X und der Akademie festgestellt bzw. was als konkrete Gegenleistung des Herrn X angesehen werden kann.

### 3.2. Sonstige Einkünfte nach § 29 EStG

Eine Steuerpflicht nach § 29 EStG kann sich, wie bereits erwähnt, nur dann ergeben, wenn eine Steuerpflicht nach §§ 22 und 25 EStG verneint wird.

Zunächst ist zu prüfen, ob ein Stipendium eine wiederkehrende Leistung iSd § 29 Z 1 EStG ist. Wiederkehrende Bezüge sind nach Rsp und Literatur Renten, dauernde Lasten und sonstige wiederkehrende Bezüge, die dadurch gekennzeichnet sind, dass es sich um einen vermögenswerten Vorteil handelt, sie mit einer gewissen Regelmäßigkeit zugehen und dass sie auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhen.<sup>44</sup> Renten haben dabei einen aleatorischen Charakter, da deren Dauer weitgehend von in der Zukunft liegenden Unsicherheitsfaktoren (zB Lebensdauer einer Person) abhängig ist.<sup>45</sup> Wird ein von Beginn an festgelegter Betrag in einer feststehenden Zeit durch Teilleistungen erbracht, liegen keine wiederkehrenden Bezüge iSd § 29 Z 1 EStG (Renten) vor, sondern Raten.<sup>46</sup> Vor diesem Hintergrund erscheint fraglich, ob ein Stipendium eine wiederkehrende Leistung iSd § 29 Z 1 EStG sein kann, weil es am Kriterium der Unbestimmtheit fehlt. Stipendien sind ihrer Dauer und Höhe nach exakt vorausbestimmt und haben daher eher Raten- als Rentencharakter. Das Vorliegen einer wiederkehrenden Leistung wird daher zu verneinen sein.<sup>47</sup>

Der Begriff der „Leistung“ iSd § 29 Z 3 EStG wird im Gesetz nicht definiert. Als Beispiele sind lediglich die gelegentliche Vermittlung und die Vermietung beweglicher Gegenstände genannt.<sup>48</sup> Nach Ansicht des VwGH ist eine Leistung an sich

---

43 UFS 13.3.2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05; UFS 26.7.2005, RV/0164-I/05; UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.

44 Vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup> § 29 Tz 13.

45 Vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG<sup>9</sup> § 29 Tz 14.

46 Vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>16</sup> § 29 Tz 8.

47 Vgl. Schartel-Hlavenka, ÖStZ 1996, 22.

48 Vgl. Büsser in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>60</sup> § 29 Tz 50.

jedes Verhalten, das darauf gerichtet ist, einem anderen einen wirtschaftlichen Vorteil zu verschaffen.<sup>49</sup> Charakteristisch für eine Leistung ist das Vorliegen eines Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnisses.<sup>50</sup> Dabei ist es unerheblich, ob Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis stehen, die Zahlung muss lediglich als echte wirtschaftliche Gegenleistung durch die Leistung veranlasst sein.<sup>51</sup> In diesem Zusammenhang kann erneut auf die wissenschaftliche Würdigung der Entscheidung des UFS zu einem Anerkennungspreis für eine Dissertation von *Daxkobler/Kerschner* Bezug genommen werden. *Daxkobler/Kerschner* verneinen die Anwendbarkeit von § 29 Z 3 EStG mit der Begründung, dass der Preisgeber nicht befugt war, das durch die Dissertation generierte Know-how in eigenem Namen und auf eigene Rechnung zu verwerten, da der Gesellschaft keine Rechte übertragen wurden. Es liegt somit keine Leistung vor, da kein „wirtschaftlicher Vorteil“ verschafft wird und es somit an einem wirtschaftlichen Leistungsaustausch fehlt.<sup>52</sup> Zu einem ähnlichen Ergebnis kommt *Schartel-Hlavenka* in Bezug auf die gegenständlichen Stipendien. Für die Anwendbarkeit des § 29 Z 3 EStG fehlt es nach ihrer Ansicht an einem Leistungs-Gegenleistungs-Verhältnis, da der Leistung des Subventionsgebers keine entsprechende Gegenleistung gegenübersteht.<sup>53</sup> Folgt man dieser Ansicht, käme auch eine Steuerpflicht nach § 29 Z 3 EStG nicht in Betracht. Dass das Vorliegen eines Leistungsaustausches aber auch anders beurteilt werden kann, belegen bereits die zu § 22 Z 1 lit a EStG im letzten Abschnitt dargelegten Begründungen. Insbesondere die Berichtspflicht und die hauptsächliche Konzentration auf das Forschungsvorhaben könnten als entsprechende Gegenleistung qualifiziert werden.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass eine Steuerpflicht eines Dissertationsstipendiums jedenfalls nach § 22 Z 1 lit a EStG bestehen kann. Es wurde jedoch aufgezeigt, dass die erforderlichen Kriterien, die zu einer Steuerpflicht führen, unterschiedlich beurteilt werden können. Eine Steuerpflicht nach § 29 EStG ist unwahrscheinlich, da es sich bei einem Stipendium mangels Rentencharakter nicht um eine wiederkehrende Leistung nach § 29 Z 1 EStG handelt. Bejaht man hingegen den für § 29 Z 3 EStG erforderlichen Leistungsaustausch, fällt das Stipendium aufgrund der Subsidiarität des § 29 EStG wohl bereits unter § 22 Z 1 lit a EStG.

## 4. Falllösung

Mit Erkenntnis vom 29.7.2014, 2011/13/0060 verneinte der VwGH – im Unterschied zum UFS<sup>54</sup> – eine Steuerpflicht für das DOC-Stipendium und entschied

49 VwGH 23.5.2000, 95/14/0029.

50 Vgl. Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG<sup>9</sup> § 29 Tz 40.

51 Vgl. *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>16</sup> § 29 Tz 36.

52 Vgl. *Daxkobler/Kerschner*, ÖStZ 2014, 174.

53 Vgl. *Schartel-Hlavenka*, ÖStZ 1996, 23.

54 UFS 13.4.2011, RV/1562-W/08.