

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/2/20 2006/15/0171

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.02.2008

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
63/01 Beamten-Dienstrechtsgesetz;  
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

## Norm

ASVG §35 Abs1;  
BDG 1979 §160;  
EStG 1988 §25 Abs1 Z1 lita;  
EStG 1988 §3 Abs1 Z3 litz;  
EStG 1988 §3 Abs1 Z3 ltd;  
EStG 1988 §41;  
EStG 1988 §78 Abs1;  
EStG 1988 §82;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Trefil, über die Beschwerde des Dr. R F in S, vertreten durch Interexpert-Treuhand GmbH & CO OHG Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1120 Wien, Gierstergasse 6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Salzburg, vom 13. März 2006, RV/0227-S/05 und RV/0228-S/05, betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Einkommensteuer 2002 und 2003 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer bezog als Universitätsassistent (rechtswissenschaftliche Fakultät) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Von September 2001 bis August 2004 war er als Universitätsassistent unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt und bezog ein "APART (Austrian Programme for Advanced Research and Technology)-Stipendium" in Höhe von jährlich 45.107,14 EUR von der Österreichischen Akademie der Wissenschaften (im Folgenden: Akademie).

In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2002, 2003 und 2004 erklärte der Beschwerdeführer die jährlich im Rahmen des Stipendiums bezogenen Beträge - nach Abzug von Betriebsausgaben - als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Das Finanzamt führte erklärungsgemäße Veranlagungen durch.

Der Beschwerdeführer brachte gegen die Einkommensteuerbescheide Berufung ein. Zur Begründung führte er aus, das Stipendium führe nicht zu Einkünften. Es handle sich vielmehr um nicht steuerbare Unterhaltszahlungen. Die Akademie gewähre "APART-Stipendien" zur Förderung der "postdoktoralen Forschung". Das Stipendium habe eine Laufzeit von drei Jahren (bis August 2004). Es solle dem Begünstigten die Möglichkeit geben, sich an renommierten Forschungseinrichtungen im In- und Ausland zu qualifizieren. Nach den zu Grunde liegenden Statuten seien diese Stipendien so bemessen, dass sich die Empfänger ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen könnten. Die Akademie nehme keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Forschungsvorhabens. Es entstehe kein Auftragsverhältnis zwischen der Akademie einerseits und dem Stipendiaten andererseits. Die Akademie erwerbe keinerlei Rechte an den Ergebnissen der Forschungsarbeit. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 2003, 2001/08/0104, ergebe sich, dass solche Stipendien nicht steuerbare Unterhaltszahlungen darstellten.

Derartige Stipendien den Einkünften im Sinne des § 2 EStG 1988 zu subsumieren, wäre nur möglich, wenn diese Stipendien auf der Grundlage eines Dienstverhältnisses bezogen würden oder Einkünfte aus einer unternehmerischen Tätigkeit darstellten. Beides sei jedoch nicht der Fall. Eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzte 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 Werkvertrag begründe. 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 würden. Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, das Stipendium stelle den Ersatz für entfallendes Entgelt dar, denn das "APART-Stipendium" stehe auch Bewerbern offen, die zuvor noch kein Einkommen erzielt hätten.

In der am 7. März 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, während der Zeit, für welche der Beschwerdeführer das Stipendium bezogen habe, habe er mit Ausnahme einer Lehrveranstaltung keine Lehr- und Forschungstätigkeit für die Universität ausgeübt.

Der Großteil der Forschungsarbeit sei in die Habilitationsschrift des Beschwerdeführers, der jetzt als außerordentlicher Professor an der Universität tätig sei, eingeflossen, ein anderer Teil in eine zweite Monographie. Beide Schriften seien publiziert worden. Der Beschwerdeführer habe zwischen 2002 und 2004 drei Berichte (2 Zwischenberichte und 1 Abschlussbericht) an die Akademie abgeliefert.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab.

§ 3 Abs 1 Z 3 EStG 1988 unterscheide bei den Beihilfen zwischen jenen, die der Bestreitung des Lebensunterhaltes dienten, und solchen, die unmittelbar der Wissenschaft und Forschung dienten.

Eine Förderung, die den Lebensunterhalt eines Wissenschaftlers sicherstellen solle, sei nur ausnahmsweise steuerbefreit, nämlich nach § 3 Abs 1 lit d EStG 1988 bei Auslandstätigkeiten; nur diese Bestimmung verlange die "unmittelbare Förderung" der Kunst, Wissenschaft oder Forschung nicht.

Unmittelbare Förderung der Kunst, Wissenschaft oder Forschung sei nur dann gegeben, wenn Mittel zugewendet würden, um fachliche bzw sachliche Voraussetzungen wissenschaftlicher oder künstlerischer Tätigkeit zu schaffen (Anschaffung von Geräten, Materialien, Büchern, Aufwendungen für Ateliermieten etc).

Eine Förderung, die den Lebensunterhalt eines Wissenschaftlers sicherstellen solle und somit in erster Linie der Entlohnung diene, stelle nur eine mittelbare Förderung dar und sei daher steuerpflichtig (Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 10. November 1993, 91/13/0180).

Der Beschwerdeführer habe das "APART-Stipendium" von September 2001 bis August 2004 bezogen. Für diese Zeit sei er unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG dienstfrei gestellt worden. Das Stipendium sei mit jährlich 45.107,14 EUR dotiert gewesen und vierteljährlich ausbezahlt worden.

Der Bezug des gegenständlichen Stipendiums sei mit der Verpflichtung zur wissenschaftlichen Arbeit verbunden gewesen. Aus den "APART-Statuten" ergebe sich:

Die Akademie schreibe "APART-Stipendien" zur Förderung der "postdoktoralen Forschung" aus. Diese seien so zu bemessen, dass sich die Empfänger (Empfängerinnen) ausschließlich der wissenschaftlichen Arbeit widmen könnten. Die Annahme des Stipendiums verpflichte die Empfänger/Empfängerinnen, ihre Arbeitskraft auf das Forschungsvorhaben zu konzentrieren. Der Bezug des "APART-Stipendiums" sei mit einem Anstellungsverhältnis nicht vereinbar. Das Stipendium ermögliche es Wissenschaftlern und Wissenschaftlerinnen, die durch das mit Doktorat abgeschlossene Universitätsstudium und ihre Mitarbeit an Forschungsprojekten ihre wissenschaftliche Befähigung bereits unter Beweis gestellt hätten, sich an renommierten Forschungseinrichtungen im In- und Ausland zu qualifizieren. Das Stipendium könne sowohl zur Vorbereitung einer Habilitation als auch zur Fortführung des im Rahmen einer Habilitation Erarbeiteten in Anspruch genommen werden. Als Voraussetzungen würden 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. Das Stipendium werde für drei Jahre vergeben. Nach dem ersten Jahr und bei Beendigung des Stipendiums sei von den Stipendiaten/Stipendiatinnen ein ausführlicher Arbeitsbericht vorzulegen. Nach dem zweiten Jahr werde eine Evaluierung der Arbeit durchgeführt, die das "APART-Komitee" veranlasse. Bei selbst verschuldeter Verletzung der Stipendienbedingungen sei der volle Förderungsbetrag zurückzuzahlen. Die Stipendiaten/Stipendiatinnen führen ihre Tätigkeit in eigener Verantwortung durch. Sie seien grundsätzlich weder an einen bestimmten Arbeitsort noch an bestimmte Arbeitszeiten gebunden. Die Akademie nehme keinen Einfluss auf Inhalt und Organisation des Forschungsvorhabens. Kriterium der Förderung sei die Erfüllung des von den Stipendiaten/Stipendiatinnen selbst erstellten Forschungsplanes. Die Akademie 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.

Die Vergabe von "APART-Stipendien" erfolge nicht nach der Bedürftigkeit der Bewerber, sondern allein nach deren wissenschaftlicher Qualifikation und der Förderungswürdigkeit der eingereichten Forschungsprojekte. Abgesehen davon kenne das Einkommensteuerrecht auch keine allgemeine Steuerbefreiung von Unterhaltsleistungen. Auch das steuerpflichtige Gehalt eines Dienstnehmers oder der steuerpflichtige Gewinn eines Unternehmers seien für den Dienstnehmer bzw. den Unternehmer in der Regel das einzige "Unterhaltsmittel". Somit gebe es keine sachliche Rechtfertigung, das Stipendium (soweit es nicht zur Deckung der mit der Forschungsaufgabe verbundenen Ausgaben verwendet worden sei) anders zu beurteilen als typisches Erwerbseinkommen aus einer anderen selbständigen oder nichtselbständigen Tätigkeit.

Der Konnex zur wissenschaftlichen Tätigkeit iSd § 22 Z 1 lit a EStG 1988 sei beim gegenständlichen Stipendium ohne Zweifel gegeben, da es nur wissenschaftlich ausgebildeten Akademikern mit dem Ziel der Förderung der wissenschaftlichen Forschung gewährt werde.

Aus den die Stipendienvergabe regelnden Statuten lasse sich kein Weisungsrecht der Akademie entnehmen. Die Akademie sei nicht berechtigt gewesen, 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) seien daher zweifelsfrei gegeben. Ebenso sei das Kriterium der Nachhaltigkeit gegeben, zumal das Forschungsprogramm auf einen Zeitraum von drei Jahren angelegt sei und es zur Auszahlung der weiteren Teilzahlungen nur komme, wenn der Stipendiat seinen Arbeitsplan erfülle.

Auch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei gegeben. Das bedeute, dass der Steuerpflichtige bereit sei, seine Leistungen prinzipiell einer unbestimmten Zahl von Personen anzubieten, wobei die Einschränkung auf nur einen Interessenten die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr nicht ausschließe. Der Beschwerdeführer sei bereit gewesen, seine wissenschaftlichen Leistungen und Erkenntnisse Dritten anzubieten.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, sei bereits gegeben, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern Überschüsse über die mit einer Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt werden. Das gegenständliche Stipendium sei so dotiert, dass damit nicht nur die mit der Forschungstätigkeit verbundenen Ausgaben und Unkosten abgedeckt würden, sondern es den Stipendiaten ermöglicht werde, 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.

Ob jemand von vornherein eine gegen Entgelt (Entlohnung) ausgerichtete wissenschaftliche Tätigkeit anstrebe oder ob sich jemand um ein Stipendium bemühe, mit dem ihm der Arbeitseinsatz für die wissenschaftliche Tätigkeit abgegolten werde, sei steuerlich gleich zu beurteilen.

Aus § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 gehe hervor, dass eine allgemeine Steuerbefreiung von Forschungsstipendien vom Gesetzgeber nicht gewollt sei, denn sonst hätte er die Einkommensteuerbefreiung nicht ausdrücklich auf Bezüge und Beihilfen aus öffentlichen Mitteln beschränkt, die unmittelbar der Förderung von Wissenschaft und Forschung (also zur Abgeltung von Aufwendungen und Ausgaben) dienten.

Insoweit der Beschwerdeführer auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 2003, 2001/08/0104, und vom 1. Dezember 1997, 93/08/0288, verweise, sei anzumerken, dass beide Erkenntnisse die Frage der Sozialversicherungspflicht von Stipendiaten beträfen. Für die Beurteilung der Steuerpflicht des "APART-Stipendiums" sei daher aus den genannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes nichts zu gewinnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 führen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß § 32 Z 1 lit a EStG gehören Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden, zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 leg. cit. § 160 BDG idFBGBI I Nr. 94/2000 lautete:

"(1) Der für die Angelegenheiten der Universitäten und Universitäten der Künste zuständige Bundesminister kann Universitätslehrern für Forschungs- bzw. Lehrzwecke (für Zwecke der Entwicklung und Erschließung der Künste), die in ihren wissenschaftlichen (künstlerischen) Aufgaben begründet sind, eine Freistellung von jenen Dienstpflichten gewähren, die ihre Anwesenheit an der Universitäts(Hochschule)einrichtung erfordern. Die Gewährung der Freistellung bis zum Höchstmaß von einem Monat obliegt namens des Bundesministers dem Rektor der Universität (Universität der Künste).

(2) Wird eine solche Freistellung gewährt, so ist entsprechend dem

1.

§ 74 (Sonderurlaub) oder

2.

§ 75 Abs. 1 (Karenzurlaub)

vorzugehen. Eine Freistellung, die im Fall der Z 1 länger als sechs Monate dauert, bedarf der Zustimmung des Bundesministers für öffentliche Leistung und Sport. Freistellungen nach Z 2 sind für die Vorrückung und für den Ruhegenuss zu berücksichtigen, soweit sie eine Gesamtdauer von fünf Jahren nicht übersteigen.

(3) Bei der Anwendung des Abs. 2 ist auf vermögenswerte Leistungen, die der Universitätslehrer auf Grund einer während der Freistellung ausgeübten Tätigkeit oder im Zusammenhang mit der Freistellung erhält, und notwendige Mehraufwendungen aus Anlass der Freistellung Bedacht zu nehmen.

(4) Auf einen Universitätslehrer, der Aufgaben im Rahmen eines Fachhochschul-Studienganges oder im Rahmen des Universitätszentrums für Weiterbildung mit der Bezeichnung 'Donau-Universität Krems' übernimmt, sind die Abs. 1 bis 3 anzuwenden."

Gemäß § 75 Abs 1 BDG kann dem Beamten auf Antrag ein Urlaub unter Entfall der Bezüge (Karenzurlaub) gewährt werden, sofern nicht zwingende dienstliche Gründe entgegenstehen.

Der Beschwerdeführer bringt in der Beschwerde vor, Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG hätte die belangte Behörde nur annehmen dürfen, wenn die Merkmale eines Betriebes, nämlich eine selbständige nachhaltige Betätigung zur Erzielung von Gewinnen und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, vorgelegen wären. Die Merkmale eines Betriebes seien im Beschwerdefall allerdings nicht gegeben.

Verfehlt sei auch die Begründung der belangten Behörde, wonach aus den zur Sozialversicherungspflicht ergangenen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 2003, 2001/08/0104 und vom 2. Dezember 1997, 93/08/0288, für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen sei. Im Erkenntnis 2001/08/0104 habe der

Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, für Universitätsassistenten, die - wie der Beschwerdeführer - für die Inanspruchnahme eines "APART-Stipendiums" eine Dienstfreistellung nach § 160 BDG in Anspruch nähmen, werde für die Zeit der Freistellung die Unterhaltslast nicht von der Universität, sondern von der Akademie in Form eines Forschungsstipendiums getragen. Die Universitätsassistenten befänden sich aber weiterhin in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis, sodass keine selbständige Erwerbstätigkeit iSd §§ 22 und 23 EStG gegeben sei. Die Dienstfreistellung bringe eine Beseitigung der Verpflichtung zur universitären Forschung, Lehre und Verwaltung und einen Entfall des Entgelts, lasse aber das Dienstverhältnis aufrecht bestehen. An Stelle der Universität sei es die Akademie, die den Unterhalt gewähre.

Aus dem Erkenntnis 93/08/0288 sei hingegen die Aussage einschlägig, dass bei einer engen synallagmatischen Verknüpfung von fremdbestimmter Arbeitsleistung und Stipendium davon auszugehen sei, dass das Stipendium Entgelt für die in einem Forschungszentrum geleistete Arbeit gewesen sei. Demgegenüber werde das "APART-Stipendium" nicht für eine fremdbestimmte, der Akademie erbrachte Arbeitsleistung gewährt.

Hinsichtlich des letztgenannten Erkenntnisses vom 2. Dezember 1997, 93/08/0288, ist darauf zu verweisen, dass es einen post-graduate Stipendiaten betroffen hat, der über 10 Jahre dem Forschungszentrum einer GmbH Leistungen erbracht hat und von dieser laufend im Wege eines Stipendiums entlohnt worden ist. In jenem Fall hat eine enge, synallagmatische Verknüpfung zwischen Arbeitsleistung und "Stipendium" bestanden, das Stipendium ist das Entgelt für die der GmbH gegenüber erbrachte (fremdbestimmte) Arbeitsleistung gewesen. Schon aus diesem Grunde ist jener Fall mit dem Beschwerdefall nicht vergleichbar.

Auf das hg Erkenntnis vom 19. Februar 2003, 2001/08/0104, verweist der Beschwerdeführer allerdings zu Recht. Dieses Erkenntnis betrifft die Frage der Sozialversicherungspflicht eines Universitätsdozenten der Johannes Kepler Universität Linz mit dem Amtstitel Außerordentlicher Universitätsprofessor, dem antragsgemäß mit Bescheid des Bundesministers für Wissenschaft und Verkehr vom 14. Oktober 1999 zur Ermöglichung der Durchführung eines "APART-Forschungsprogramms" gemäß § 160 BDG eine Freistellung unter Entfall der Bezüge für die Zeit vom 1. November 1999 bis einschließlich 31. Oktober 2000 gewährt worden ist. § 2 Abs 1 Z 4 GSVG idF ASRÄG 1997, BGBl. I Nr. 139/1997, sowie BGBl. I Nr. 139/1998, verweist auf die §§ 22 und 23 EStG, indem die Pflichtversicherung normiert wird für "selbstständig erwerbstätige Personen, die auf Grund einer betrieblichen Tätigkeit Einkünfte im Sinne der §§ 22 Z. 1 bis 3 und 5 und (oder) 23 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) BGBl. Nr. 400, erzielen, wenn auf Grund dieser betrieblichen Tätigkeit nicht bereits Pflichtversicherung nach diesem Bundesgesetz oder einem anderen Bundesgesetz in dem (den) entsprechenden Versicherungszweig(en) eingetreten ist." Vor diesem Hintergrund hat der Verwaltungsgerichtshof ua geprüft, ob der "APART-Stipendiatur" selbstständig erwerbstätig gewesen ist, und ausgeführt:

"Nach dem mit "Freistellung" überschriebenen § 160 BDG 1979 kann der für die Angelegenheiten der Universitäten und Universitäten der Künste zuständige Bundesminister Universitätslehrer für Forschungs- bzw. Lehrzwecke (für Zwecke der Entwicklung und Erschließung der Künste), die in ihren wissenschaftlichen (künstlerischen) Aufgaben begründet sind, eine Freistellung von jenen Dienstpflichten gewähren, die ihre Anwesenheit an der Universitätseinrichtung erfordern. Wird eine solche Freistellung gewährt, so ist (nach Abs. 2 dieser Bestimmung) entsprechend dem Sonderurlaub (Z. 1) oder Karenzurlaub (Z. 2) vorzugehen. Freistellungen nach Z. 2 sind für die Vorrückung und den Ruhegenuss zu berücksichtigen, soweit sie eine Gesamtdauer von fünf Jahren nicht übersteigen. Nach Abs. 3 des § 160 leg. cit. ist bei der Anwendung des Abs. 2 auf vermögenswerte Leistungen, die der Universitätslehrer auf Grund einer während der Freistellung ausgeübten Tätigkeit oder im Zusammenhang mit der Freistellung erhält, und notwendige Mehraufwendungen aus Anlass der Freistellung Bedacht zu nehmen.

Unbeschadet der vorgesehenen entsprechenden Anwendung der Bestimmungen über den Karenzurlaub tritt bei einer Freistellung nach § 160 BDG 1979 eine Befreiung nur von jenen Dienstpflichten ein, die die Anwesenheit des Universitätslehrers an der Universitätseinrichtung erfordern. Die damit einhergehende Anrechnung solcher Freistellungszeiten für die Vorrückung und den Ruhegenuss sowie für die Verpflichtung zur Leistung von Pensionsbeiträgen in Verbindung mit den teilweise weiter aufrecht bleibenden Dienstpflichten zeigt, dass der Gesetzgeber auch die Zeiten einer solchen Karenzierung unverändert als Teil des Universitätsdienstverhältnisses betrachtet, woraus sich die Schlussfolgerung ergibt, dass der Universitätslehrer (auch) seinen verbleibenden Dienstpflichten gegenüber der Universität bzw. deren Rechtsträger durch die Erfüllung jener Forschungsaufgaben, für die er auf diese Weise freigestellt worden ist, weiterhin nachkommt. Daran ändert der Umstand nichts, dass für die Zeit einer solchen Freistellung die - wie die belangte Behörde der Sache nach zutreffend erkannt hat - "Unterhaltslast" für

einen solchen Universitätslehrer nicht vom universitären Dienstgeber, sondern von einem Dritten (hier: der Akademie der Wissenschaften) in Form eines Forschungsstipendiums getragen wird und diese Kostentragung unter der Auflage der planmäßigen Durchführung der auf diese Weise von der Akademie unterstützten Forschungstätigkeit steht, insoweit also seitens des betreffenden Universitätslehrers auch eine Verpflichtung gegenüber der Akademie eingegangen wird. Die Rechtsstellung eines solchen Universitätslehrers ist im Ergebnis jener eines Dienstnehmers ähnlich, dessen Arbeitgeber im sozialversicherungsrechtlichen Sinne davon unberührt bleibt, dass er den Dienstnehmer auf Leistungen eines Dritten an Stelle des Entgelts verweist (vgl. § 35 Abs. 1 ASVG). Die Forschungstätigkeit im Rahmen des APART-Stipendiums erfolgte daher im Rahmen der Dienstverpflichtung als Universitätslehrer. Als solcher steht er in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Bund. Eine selbstständige Erwerbstätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 Z. 4 GSVG liegt daher nicht vor, wie die belangte Behörde zutreffend erkannt hat."

Wie sich aus diesem Erkenntnis 2001/08/0104 ergibt, sind Zeiten einer Freistellung unter Entfall der Bezüge nach § 160 BDG unverändert Teil des Universitätsdienstverhältnisses. Der Universitätslehrer kommt seinen verbleibenden Dienstpflichten gegenüber der Universität durch die Erfüllung jener Forschungsaufgaben, für die er auf diese Weise freigestellt worden ist, weiterhin nach. Die Zahlungen werden während dieses Zeitraumes aber von einem Dritten (der Akademie) in Form eines Forschungsstipendiums geleistet.

Die Überlegungen dieses Erkenntnisses sind auf die steuerliche Beurteilung der dem gegenständlichen Fall zu Grunde liegenden Bezüge übertragbar. Die Forschungstätigkeit des Beschwerdeführers als Universitätslehrer im Rahmen des "APART-Stipendiums" ist somit auch aus steuerlicher Sicht als im Rahmen der Dienstverpflichtung als Universitätslehrer und somit im Rahmen des öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses erbracht anzusehen. Solcherart führt auch diese Tätigkeit zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 Abs 1 Z 1 lit a EStG 1988 (vgl auch Doralt, EStG7, § 3 Tz 34). Dabei wird Entgelt allerdings nicht vom Arbeitgeber, sondern von dritter Seite geleistet.

Die Verpflichtung zur Einbehaltung der Lohnsteuer nach § 78 Abs 1 EStG 1988 und die Haftung des Arbeitgebers nach § 82 EStG 1988 erstreckt sich nicht auf Zahlungen, die ohne Veranlassung des Arbeitgebers von dritter Seite geleistet werden (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 24. Juli 2007, 2007/14/0028). Derartige Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind im Wege der Veranlagung zu erfassen.

Der Beschwerdeführer hat somit zu Recht aufgezeigt, dass das in Rede stehende Stipendium bei ihm nicht zu Einkünften aus selbständiger Arbeit nach § 22 EStG 1988 geführt hat. Es liegen vielmehr - im Veranlagungswege zu erfassende - Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor.

Die Beschwerde bringt schließlich vor, die Höhe des bezogenen Stipendiums entspreche in etwa dem, was der Beschwerdeführer vorher als Universitätsassistent verdient habe. Das Stipendium sei eine Zahlung, die es dem Stipendiaten ermöglichen solle, sich der Forschung zu widmen. Es diene den Stipendiaten zur Finanzierung von Kost und Logis, aber auch zur Finanzierung der erforderlichen Sachmittel. Nach § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 seien Zahlungen für eine Forschungstätigkeit im Ausland schlechterdings befreit, also auch dann, wenn die Zahlungen der Deckung des Lebensunterhaltes des Wissenschaftlers dienten. Demgegenüber befreie § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 bei einer Forschungstätigkeit, die nicht mit dem Ausland in Verbindung stehe, nur den Ersatz von mit der Forschung zusammenhängenden Sachaufwendungen. Darin liege eine verfassungswidrige Inländerdiskriminierung. Die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten treffe "inländische Staatsbürger" besonders stark. Gerade bei "Buchwissenschaften wie der Juristerei" bestehe kein Anlass, drei Jahre ins Ausland zu gehen, um eine Habilitationsschrift zum Österreichischen Recht zu verfassen. Es wäre geradezu absurd, sich aus Österreich "die ganze Literatur nachschicken zu lassen". Das bloße Auswerten von Literatur könne zumindest ebenso gut im Inland erfolgen. Es sei sachlich nicht gerechtfertigt, denjenigen zu begünstigen, der zum Zwecke des Arbeitens über die Grenze in das Ausland pendle.

In der Tat unterscheidet das Gesetz zwischen Beihilfen zur unmittelbaren Förderung von Wissenschaft und Forschung nach § 3 Abs 1 Z 3 lit c EStG 1988 und Beihilfen, die auch der Finanzierung des Lebensunterhaltes des Wissenschaftlers dienen, nach § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 (vgl Hofstätter/Reichel, Tz 7.1 und 7.2 zu § 3 EStG 1988). Eine Beihilfe, die den Lebensunterhalt des Wissenschaftlers finanzieren soll, ist nach § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 nur dann steuerfrei, wenn sie für eine Tätigkeit im Ausland, die der Wissenschaft oder der Forschung (oder der Kunst) dient, gewährt wird (vgl Doralt, EStG7, § 3 Tz 25). Durch diese Differenzierung soll Wissenschaftlern ein vorübergehender Auslandsaufenthalt nahe gelegt werden; zudem ist ein Auslandsaufenthalt typischerweise mit zusätzlichen Kosten verbunden. Die

Regelung erweist sich daher als durchaus sachgerecht. Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher durch das Beschwerdevorbringen nicht zu einer Antragstellung nach Art 140 Abs 1 B-VG veranlasst. Darauf hingewiesen sei, dass nach § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 nur eine solche Tätigkeit im Ausland begünstigt wird, die der Wissenschaft oder Forschung "dient". Ein solches "Dienen" liegt etwa vor, wenn Kontakt mit ausländischen Wissenschaftlern aufgenommen wird oder im Ausland gelegene Quellen untersucht werden. Ist hingegen der Umstand, dass sich der Wissenschaftler nicht im Inland, sondern im Ausland aufhält, für Wissenschaft oder Forschung in keiner Weise förderlich, ist - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - trotz des Auslandsaufenthaltes der Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 3 lit d EStG 1988 nicht erfüllt.

Wie oben ausgeführt, hat die belangte Behörde die in Rede stehenden Einkünfte zu Unrecht als Einkünfte aus selbständiger Arbeit, statt als im Veranlagungswege zu erfassende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifiziert. Dadurch ist der Beschwerdeführer hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 in Rechten verletzt worden, weil der Abzug des - bei Vorliegen von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigenden - Verkehrsabsetzbetrages nach § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 unterblieben ist. Hinsichtlich Einkommensteuer 2004 ist jedoch keine Rechtsverletzung eingetreten; da der Beschwerdeführer ab September 2004 wiederum Bezüge als Universitätsassistent erhalten hat, haben sowohl der Verkehrsabsetzbetrag als auch das Pauschale nach § 16 Abs 3 EStG 1988 übersteigende Werbungskosten Berücksichtigung gefunden.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er Einkommensteuer 2002 und 2003 betrifft, gemäß§ 42 Abs 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Im Übrigen war die Beschwerde gemäß§ 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI II 2003/333. Die Höhe des zu ersetzenen Schriftsatzaufwandes ergibt sich aus dieser Verordnung.

Wien, am 20. Februar 2008

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150171.X00

**Im RIS seit**

25.03.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)