Urteil vom 15. September 2010, X R 33/08

Steuerfreiheit eines Stipendiums einer gemeinnützigen EU/ EWR-Institution - Gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung des § 3 Nr. 44 EStG - Kapitalverkehrsfreiheit

BFH X. Senat

EStG § 3 Nr 44, AEUV Art 63, EG Art 56, KStG § 5 Abs 1 Nr 9

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 11. Dezember 2007, Az: 3 K 209/03

Leitsätze

Eine in der EU oder dem EWR ansässige gemeinnützige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG kann unabhängig von einer inländischen Steuerpflicht Stipendien vergeben, die nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sind .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Ärztin. Im Jahr 2000 bewilligte ihr die E ein Stipendium über 35.000 $ pro Jahr für ein Forschungsprojekt im Bereich der Thromboseforschung. Das Universitätsklinikum U, bei dem die Klägerin angestellt war, gewährte der Klägerin daraufhin antragsgemäß vom 15. November 2000 bis zum 14. November 2002 Sonderurlaub unter Wegfall der Vergütung.

2 Die E zahlte am 1. Juli 2000 und am 1. Juli 2001, dem Streitjahr, jeweils 35.000 $ auf ein Drittmittelkonto der U ein, das die Klägerin auf Anforderung der E durch U einrichten ließ. Verfügungsberechtigt über das Drittmittelkonto war eine Sachbearbeiterin der U, der die Klägerin Weisungen hinsichtlich der Mittelverwendung erteilen konnte. Die Klägerin vereinbarte mit der Sachbearbeiterin der U, dass diese ihr monatlich jeweils 1/12 von 35.000 $ auszahlt.

3 Die E ist ein Verein gemäß dem Gesetz der Französischen Republik vom 1. Juli 1901 mit Sitz in B (Frankreich). Gemäß Art. 2 der Statuten ist Zweck der E die Prävention, die Erkennung und die Handhabung von Erkrankungen des Herzens und der Blutgefäße voranzubringen und das Verständnis der Physiologie und Pathophysiologie des Herzens und des Vaskularsystems zu verbessern.

4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin die Zahlungen als sonstige Einkünfte. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß fest. Gegen diesen Bescheid erhob die Klägerin mit Zustimmung des FA Sprungklage. Sie trug vor, das Stipendium der E sei gemäß § 3 Nr. 44 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr gültigen Fassung steuerfrei. Eine Beschränkung der Steuerfreiheit auf Stipendien von gemeinnützigen Organisationen mit Sitz im Inland sei gemeinschaftsrechtlich unzulässig. Sowohl die E als auch die Klägerin würden dadurch in der Ausübung ihrer gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten, namentlich der Niederlassungsfreiheit, der Kapitalverkehrsfreiheit sowie der Freizügigkeit behindert. Der Steuerfreiheit stehe auch nicht entgegen, dass die U das Stipendium ausbezahlt habe. Die Leistungsgewährung im Streitfall sei als unmittelbar anzusehen, weil die Klägerin durch eine Sachbearbeiterin der U über das Drittmittelkonto habe verfügen können. Außerdem setze § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG --anders als dessen Satz 1-- eine Unmittelbarkeit nicht voraus.

5 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 670 veröffentlichten Urteil stattgegeben.

6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 3 Nr. 44 EStG. Die Auffassung des FG sei zweifelhaft, wonach die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG unabhängig von einer inländischen Steuerpflicht der E gewährt werden müsse. Die Stiftung werde im Inland nicht benachteiligt, da es für die französische Stiftung keinen Unterschied mache, ob

sie das Stipendium einem deutschen oder einem französischen Stipendiaten auszahle. Auch sei zweifelhaft, ob die Klägerin als Forscherin eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt habe, die zudem grenzüberschreitend sein müsse. Beide Voraussetzungen lägen bei der Forschungstätigkeit der Klägerin nicht vor, sie habe weder eine entgeltliche Leistung erbracht noch habe die E oder die Klägerin, sondern lediglich das Stipendium die Grenze überschritten. Es könne damit allenfalls die Kapitalverkehrsfreiheit betroffen sein. Deren Schutzbereich eröffne sich der Klägerin nicht, da das Stipendium nicht die Frucht einer wie auch immer gearteten wirtschaftlichen Betätigung im europäischen Ausland sei. Die vier Freiheiten sollten als reine Wirtschaftsgrundrechte lediglich das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes sicherstellen, nicht aber jegliche differenzierende Behandlung verbieten.

7 Der Feststellung des FG, für die Ungleichbehandlung von aus dem europäischen Ausland zufließenden und inländischen Stipendien seien keine Rechtfertigungsgründe ersichtlich, könne man sich nicht anschließen. Ein anerkannter Rechtfertigungsgrund von Ungleichbehandlungen sei die steuerliche Kontrolle. Im Veranlagungsverfahren bedürfe das Deklarationsverfahren aus verfassungsrechtlichen Gründen der Ergänzung durch das Verifikationsprinzip. Diesen Grundsatz habe der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) nicht ausdrücklich in Frage gestellt, er habe anerkannt, dass die Wirksamkeit der Steueraufsicht ein zwingender Grund des Allgemeinwohls sei, der eine Einschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen könne. Der EuGH habe aber andererseits die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen und die Möglichkeiten der Amtshilfe als ausreichende Maßnahmen für die Durchführung der Steueraufsicht angesehen. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen könnten jedoch die Verifikationsprüfung nicht ersetzen. Eine Amtshilfe könne allenfalls dann zu einer ausreichenden Verifikation führen, wenn die Finanzbehörden des ersuchten Mitgliedstaats verpflichtet wären, auch solche Prüfungen vorzunehmen, die denen der deutschen Außenprüfung entsprächen. Eine derartige Verpflichtung sei jedoch zweifelhaft, da die Amtshilfe lediglich in ergänzenden Beiträgen zu einem fremden Verfahren bestehe.

8 Im Unterschied zum Sachverhalt in der Rechtssache Centro di Musicologia Walter Stauffer (EuGH-Urteil vom 14. September 2006 Rs. C-386/04, Slg. 2006, I-8203) gebe es zwischen dem in Frankreich ansässigen Stipendiengeber und Deutschland keine steuerlichen Beziehungen. Dehnte man die in diesem EuGH-Urteil entwickelten Grundsätze auf ausländische Stipendiengeber aus, müssten die deutschen Finanzbehörden die steuerlichen Verhältnisse eines in Deutschland nicht steuerpflichtigen Rechtsträgers prüfen. Sie müssten umfänglich ermitteln, ob eine ausländische Einrichtung, die in keiner Beziehung zu Deutschland stünde, die Voraussetzungen erfüllt, um nach deutschem Recht als gemeinnützig anerkannt zu werden.

9 Zudem verlange auch § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG die Unmittelbarkeit des Stipendiums.

10 Das FA beantragt,

unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage als unbegründet abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des FA ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zutreffend hat das FG entschieden, dass das von der E gezahlte Stipendium bei der Klägerin zu steuerfreien Einnahmen gemäß § 3 Nr. 44 EStG geführt hat.

13 1. Deutschland steht nach dem Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Französischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerungen und über gegenseitige Amts- und Rechtshilfe auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 21. Juli 1959 (BGBl II 1961, 397) in der Fassung des Revisionsprotokolls vom 9. Juni 1969 (BGBl II 1970, 717) und des Zusatzabkommens vom 28. September 1989 (BGBl II 1990, 770) --DBA-Frankreich-- das Besteuerungsrecht für die Bezüge aus dem Stipendium zu. Dabei kann es dahingestellt bleiben, ob es sich um Einkünfte i.S. des Art. 12 (selbständige Tätigkeit) oder um sonstige Einkünfte i.S. des Art. 18 DBA-Frankreich handelt; in beiden Vorschriften wird Deutschland das ausschließliche Besteuerungsrecht für die Einkünfte zugewiesen.

14 2. Es kann ebenfalls dahinstehen, ob nach deutschem Recht in dem Bezug des Stipendiums Einkünfte aus

wiederkehrenden Bezügen i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG oder Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 EStG zu sehen sind, da das Stipendium der Klägerin, das von der E gezahlt wurde, gemäß § 3 Nr. 44 EStG nicht der Einkommensteuer unterliegt.

15 3. Die E konnte trotz fehlender inländischer Steuerpflicht der Klägerin ein Stipendium gewähren, das nach § 3 Nr. 44 EStG bei den Empfängern steuerfrei ist.

16 a) Nach dieser Vorschrift sind Stipendien steuerfrei, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Das gleiche gilt für Stipendien, die zu den in Satz 1 bezeichneten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) gegeben werden.

17 aa) Aufgrund des durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) neu gefassten § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG sind beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften aus Staaten der Europäischen Union und des Europäischen Wirtschaftsraums i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n.F. den inländischen steuerbegünstigten Institutionen gleichgestellt, soweit es sich um Gesellschafen i.S. des Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG-- (jetzt Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) handelt und soweit mit dem Ansässigkeitsstaat ein Amtshilfeabkommen besteht. Die Neuregelung ist gemäß § 34 Abs. 5a KStG n.F. auch auf Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden, um den Anforderungen des Urteils des EuGH --Centro di Musicologia Walter Stauffer-- in Slg. 2006, I-8203 nachzukommen, wonach es geboten ist, "ausländische steuerbegünstigte Körperschaften, die in der EU oder in Teilen des EWR-Raums ansässig sind, den inländischen Körperschaften gleichzustellen" (vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines JStG 2009, BTDrucks 16/11108, 29).

18 bb) Ob in den Veranlagungszeiträumen vor 2009 eine steuerbegünstigte ausländische Körperschaft vorliegt, richtet sich nicht nach der ebenfalls durch das JStG 2009 erfolgten Neuregelung der Gemeinnützigkeitsvorschriften der §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO n.F.), sondern nach den für den betreffenden Veranlagungszeitraum --im Streitfall 2001-- jeweils geltenden Vorschriften (vgl. BTDrucks 16/11108, 29).

19 cc) Das FG hat --den erkennenden Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, dass die E als rechtsfähiger gemeinnütziger Verein (Art. 6 und 10 des Gesetzes vom 1. Juli 1901, Art. 1 der Satzung der E) eine Körperschaft i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 51 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) in der vor dem JStG 2009 gültigen Fassung ist, die mit der Förderung von Wissenschaft und Forschung und des öffentlichen Gesundheitswesens im Inland und im Ausland selbstlos, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO verfolgt. Die E erfüllt damit insoweit die Voraussetzungen, die an einen gemeinnützigen Stipendiumsgeber gemäß § 3 Nr. 44 EStG gestellt werden.

20 dd) Dadurch, dass in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG n.F. auf die beschränkt Steuerpflichtigen i.S. des § 2 Nr. 1 KStG Bezug genommen wird, setzt die Neuregelung im JStG 2009 jedoch das Bestehen einer beschränkten Steuerpflicht der EU/EWR-Körperschaft voraus (vgl. dazu kritisch Nöcker in Herrmann/Heuer/ Raupach, Jahreskommentierung 2009, § 5 KStG Rz J 08-5; Winheller/Klein, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 193, 195; siehe auch Hüttemann, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2010, 118). Diese Voraussetzung erfüllt die E nicht, da sie keine inländischen Einkünfte erzielt.

21 b) Die Vorschrift des § 3 Nr. 44 EStG fordert jedoch nicht, dass eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG tatsächlich im konkreten Fall steuerbefreit sein muss. Es muss sich lediglich um eine Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG handeln. Es reicht bei gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung aus, wenn eine Körperschaft, würde sie inländische Einkünfte erzielen, von der Körperschaftsteuer befreit wäre. Eine andere Auslegung, die die Steuerfreiheit eines Stipendiums bei dem Stipendiaten von dem --zufälligen-- Vorhandensein inländischer Einkünfte des Stipendiumsgebers abhängig machen würde, verstieße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV).

22 aa) Der EuGH hat in den letzten Jahren verstärkt die gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen herausgearbeitet, die an die steuerliche Behandlung grenzüberschreitender Gemeinnützigkeit zu stellen sind (vgl. z.B. Urteile --Centro di Musicologia Walter Stauffer-- in Slg. 2006, I-8203, und vom 18. Dezember 2007 Rs. C-281/06 --Jundt--, Slg. 2007, I-12231, jeweils m.w.N.). Dies gilt insbesondere für die nach der Revisionsbegründung und -erwiderung ergangene Entscheidung des EuGH vom 27. Januar 2009 Rs. C-318/07 --Persche-- (Slg. 2009, I-359).

23 Der Rechtsstreit --Persche-- in Slg. 2009, I-359 hatte zwar die Abzugsfähigkeit von Sachspenden an eine nach dem jeweiligen Ansässigkeitsstaat steuerbefreite Organisation zum Inhalt, während es im Streitfall um die zweckentsprechenden Zahlungen von einer gemeinnützigen Institution geht. Der Sachverhalt unterscheidet sich daher dadurch, dass die in dem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige gemeinnützige Organisation einmal der Empfänger und einmal der Zuwendende eines grenzüberschreitenden Kapitaltransfers ist. Dieser Unterschied ist jedoch für die Prüfung der Kapitalverkehrsfreiheit unerheblich, da die Kapitalverkehrsfreiheit ein objekt- oder produktbezogener Tatbestand ist (Ress/Ukrow, in Grabitz/Hilf, Das Recht der Europäischen Union, Kommentar, Art. 56 Rz 137; so auch Streinz/Sedlaczek, EUV/EGV, Art. 56 Rz 16; Lissner, Das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht unter dem Einfluss der Grundfreiheiten, 2009, 96 f.; siehe auch Schön, Europäische Kapitalverkehrsfreiheit und nationales Steuerrecht; Gedächtnisschrift Knobbe-Keuk, 1997, 743, 753).

24 bb) In diesem Urteil --Persche-- in Slg. 2009, I-359 hat der EuGH entschieden, dass der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit nicht nur dann betroffen sei, wenn Kapitalbewegungen in Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit vorgenommen würden, sondern auch bei einem Kapitaltransfer, der aus einer altruistischen Motivation heraus geleistet werde. Zwar werde die "Kapitalverkehrsfreiheit" nicht im EG (jetzt AEUV) definiert; der EuGH erkennt jedoch erneut der Nomenklatur im Anhang der Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Art. 67 des Vertrages --dieser Artikel wurde durch den Vertrag von Amsterdam aufgehoben-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 178/5) Hinweischarakter zu, wobei die in ihr enthaltene Aufzählung gemäß ihrer Einleitung nicht erschöpfend sei (EuGH-Urteil --Persche-- in Slg. 2009, I-359, Rz 24; vgl. auch u.a. EuGH-Urteile vom 23. Februar 2006 Rs. C-513/03 --van Hilten-van der Heijden--, Slg. 2006, I-1957, Rz 39; --Centro di Musicologia Walter Stauffer-- in Slg. 2006, I-8203, Rz 22). Schenkungen und Stiftungen sind in der Rubrik XI Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG (Richtlinie 88/361/EWG) unter der Überschrift "Kapitalverkehr mit persönlichem Charakter" aufgeführt.

25 Eine altruistische Vermögensübertragung liegt ebenfalls vor, wenn ein Stipendium zur Förderung eines gemeinnützigen Zwecks --wie im Streitfall der Wissenschaft und Forschung-- vergeben wird. Damit sind Stipendien, selbst wenn sie in der Rubrik XI Anhang I der Richtlinie 88/361/EWG nicht genannt sind, durch die Kapitalverkehrsfreiheit geschützt.

26 Da an der Grenzüberschreitung der Stipendiumszahlungen der E von Frankreich nach Deutschland kein Zweifel besteht, ist der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit i.S. des Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) im Streitfall betroffen.

27 cc) Eine nationale Steuerregelung, die in § 3 Nr. 44 EStG zwischen Stipendien inländischer und in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Einrichtungen unterscheidet und damit Stipendien, die von EU/EWR-Institutionen gezahlt werden, steuerlich schlechter behandelt, stellt eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar. Diese ist gemäß Art. 56 EG (jetzt Art. 63 AEUV) grundsätzlich verboten. Sie kann nur dann als mit den Vertragsbestimmungen über den freien Kapitalverkehr vereinbar angesehen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder wenn die Beschränkung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses wie die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, gerechtfertigt ist (EuGH-Urteil --Persche-- in Slg. 2009, I-359, Rz 41). Zudem ist die unterschiedliche Behandlung nur dann gerechtfertigt, wenn sie nicht über das hinausgeht, was zum Erreichen des mit der fraglichen Regelung verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. EuGH-Urteile --Centro di Musicologia Walter Stauffer-- in Slg. 2006, I-8203, Rz 32; vom 18. Dezember 2007 Rs. C-101/05 --Skatteverket--, Slg. 2007, I-11531, Rz 55 und 56, und --Persche-- in Slg. 2009, I-359, Rz 52 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

28 Der Erhalt eines Stipendiums von einem EU-ansässigen Stipendiumsgeber ohne inländische Einkünfte unterscheidet sich für den Stipendiaten nicht von dem Erhalt eines Stipendiums, das ihm entweder eine inländische oder eine EU-ansässige Organisation mit inländischen Einkünften gewährt; es handelt sich um eine objektiv vergleichbare Situation. Von den vom EuGH genannten zwingenden Gründen des Allgemeinwohls könnte jedoch die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen eine unterschiedliche Behandlung der grenzüberschreitenden Stipendiumszahlungen rechtfertigen.

29 Es ist aber zu beachten, dass eine beschränkende Maßnahme nur dann gerechtfertigt sein kann, wenn sie dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit genügt, also geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, und nicht über das dazu Erforderliche hinausgeht. Der EuGH hat in der Rechtssache --Persche-- in Slg. 2009, I-359, Rz 60 in einer mit dem Streitfall vergleichbaren Konstellation, in der die ausländische Institution in Deutschland ebenfalls nicht steuerpflichtig war, ausdrücklich festgestellt, dass sich der

Besteuerungsmitgliedstaat für die Rechtfertigung einer nationalen Regelung auf das Erfordernis, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu gewährleisten, nicht berufen kann, wenn es dem Steuerpflichtigen völlig verwehrt ist, ausreichende Nachweise zu erbringen, anhand derer die Steuerbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats eindeutig und genau prüfen können, ob die entsprechenden Voraussetzungen für die nationale Steuerregelung, die der Steuerpflichtige beansprucht, --hier das Vorliegen der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit-- tatsächlich vorliegen.

30 Die Wirksamkeit der Steuerkontrolle kann damit dann eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen, wenn die Finanzbehörden des Besteuerungsmitgliedstaats nicht daran gehindert sind, von einem Steuerpflichtigen, der eine bestimmte steuerliche Behandlung fordert, die Vorlage stichhaltiger Belege zu verlangen, und es sich nicht von vornherein ausschließen lässt, dass der Steuerpflichtige die notwendigen Belege vorlegen kann, um nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Behandlung nach den einschlägigen Rechtsvorschriften erfüllt sind und die steuerliche Behandlung dementsprechend gewährt werden kann (vgl. auch EuGH-Urteile vom 8. Juli 1999 Rs. C-254/97 --Société Baxter u.a.--, Slg. 1999, I-4809, Rz 20, und vom 10. März 2005 Rs. C-39/04 --Laboratoires Fournier SA--, Slg. 2005, I-2057, Rz 25; in diesem Sinne Urteile vom 3. Oktober 2002 Rs. C-136/00 --Danner--, Slg. 2002, I-8147, Rz 50, und vom 26. Juni 2003 Rs. C-422/01 --Skandia und Ramstedt--, Slg. 2003, I-6817, Rz 43).

31 dd) Diese Grundsätze zugrunde gelegt, kann § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG nur so ausgelegt werden, dass auch Stipendien von einer gemeinnützigen EU/EWR-Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S. des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ohne inländische Einkünfte steuerfrei sind, sofern nachgewiesen werden kann, dass die Gemeinnützigkeitsanforderungen der §§ 51 ff. AO erfüllt sind. Die grundsätzliche Verweigerung der Steuerfreiheit dieser Stipendien im Unterschied zu Stipendien gemeinnütziger inländischer Institutionen oder gemeinnütziger EU/EWR-ansässiger Institutionen mit inländischen Einkünften ist nicht zu rechtfertigen (so auch Ross in Frotscher, EStG § 3 Nr. 44 Rz 2; v. Proff, IStR 2009, 371, 376; im Ergebnis wohl auch Steiner in Lademann, EStG, § 3 EStG Rz 324).

32 Es ist im vorliegenden Rechtsstreit unstreitig, dass die E mit der Förderung von Wissenschaft und Forschung und des öffentlichen Gesundheitswesens im Inland und im Ausland selbstlos, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Nr. 1 und 2 AO verfolgt und auch die weiteren Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt. Damit ist es dem FA verwehrt, die Steuerbefreiung der von der E gewährten Stipendien mit der Begründung zu verweigern, die Gemeinnützigkeit der E sei schwer überprüfbar bzw. nicht nachgewiesen.

33 4. Die Steuerfreiheit des Stipendiums scheitert nicht daran, dass die E der Klägerin das Stipendium über die U ausgezahlt hat. Dabei kann im Streitfall dahinstehen, ob im Falle des § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG ebenso wie bei Stipendien, die gemäß § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG gewährt werden, eine unmittelbare Gewährung des Stipendiums erforderlich ist. Die im Streitfall gewählte konkrete Abwicklung kann bereits als eine unmittelbare Stipendiumsgewährung angesehen werden. Das Drittmittelkonto der U diente lediglich der Abwicklung der Auszahlung des der Klägerin zustehenden Stipendiums. Die Modalitäten der Zahlungen waren im Einvernehmen mit ihr festgelegt worden und konnten nicht ohne ihre Zustimmung geändert werden. Die Klägerin besaß damit bereits eine solche Verfügungsmöglichkeit über die Mittel des Stipendiums, dass sie als "unmittelbar gewährt" anzusehen sind.

34 5. Auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 EStG liegen vor. In dem Erörterungstermin vor dem FG am 5. Dezember 2007 wurde übereinstimmend festgestellt, die Vergabe des Stipendiums sei nach den Richtlinien der E erfolgt, die Höhe des Stipendiums habe im Streitfall nicht den für die Erfüllung der Forschungsaufgabe sowie für die Bestreitung des Lebensunterhalts der Klägerin erforderlichen Betrag überschritten und die Klägerin habe sich nicht zu einer bestimmten Gegenleistung verpflichtet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de