Urteil vom 28. September 2022, X R 21/20

Besteuerung eines Promotionsstipendiums

ECLI:DE:BFH:2022:U.280922.XR21.20.0

BFH X. Senat

EStG § 3 Nr 44 S 1, EStG § 3 Nr 44 S 2, EStG § 22 Nr 1 S 1 Halbs 1, EStG § 22 Nr 1 S 2 Halbs 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 7, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst b, EStG § 12 Nr 2, KStG § 10 Nr 1 S 1, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend FG Nürnberg, 14. November 2019, Az: 4 K 234/18

Leitsätze

1. Leistungen aus einem Stipendium, die keiner gegenüber den sonstigen Einkünften i.S. von § 22 EStG vorrangigen Einkunftsart zuzuordnen sind, sind als wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 bzw. Satz 3 Buchst. b EStG steuerbar, wenn der Stipendiat für die Gewährung der Leistungen eine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat (Anschluss an Senatsurteil vom 08.07.2020 - X R 6/19, BFHE 269, 556, BStBl II 2021, 557, Rz 28 ff., 36).

2. Die Anwendung von § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG setzt nicht die Feststellung voraus, dass der Stipendiengeber im konkreten Einzelfall keine steuerliche Entlastung hinsichtlich der Zahlungen an den Stipendiaten erfahren hat.

3. Ein von öffentlicher und privater Hand gemeinsam finanziertes Stipendium ist jedenfalls insoweit nicht gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreit, als es unmittelbar von einem privatwirtschaftlichen Unternehmen, das nicht die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt, gezahlt wird.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 14.11.2019 - 4 K 234/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) promovierte in den Streitjahren 2012 bis 2014 an einer im Freistaat Sachsen (S) belegenen Universität. Zur Sicherung des Lebensunterhalts bewilligte ihr S ein Stipendium aus Mitteln des Landes sowie des Europäischen Sozialfonds (ESF). Rechtsgrundlage hierfür war --neben bestimmten Regelungen der Sächsischen Haushaltsordnung-- insbesondere die "Richtlinie des Sächsischen Staatsministeriums für Wissenschaft und Kunst zur Förderung von aus dem Europäischen Sozialfonds mitfinanzierten Vorhaben in den Bereichen Hochschule und Forschung im Freistaat Sachsen" vom 02.11.2010 (im Weiteren RL ESF genannt, veröffentlicht im Sächsischen Amtsblatt 2010, 1722).

2 Hiernach gewährt S für einzelne beschäftigungspolitische Vorhaben Zuwendungen in Form von nicht rückzahlbaren Zuschüssen (A.I.1. sowie A.V.1.a RL ESF). Förderfähig sind u.a. Industriepromotionen. Hierbei handelt es sich um Vorhaben, die der Qualifizierung akademischer Nachwuchskräfte durch Forschungsarbeit im Rahmen einer Promotion, insbesondere in naturwissenschaftlichen und technischen Forschungsfeldern, dienen und ein gemeinsames Interesse der beteiligten Unternehmen und sächsischen Hochschulen aufweisen (A.II.1.a, B.I.1. RL ESF). Der von S übernommene Teil der Förderung wird durch ein Stipendium von monatlich 800 € erbracht (B.I.3.

RL ESF). Mindestens in derselben Höhe haben sich ein oder mehrere sächsische Unternehmen an der Finanzierung des Promotionsvorhabens zu beteiligen (B.I.5. RL ESF).

3 Dementsprechend schloss die Klägerin zunächst mit einer in S ansässigen GmbH und der die Promotion betreuenden Universität eine Kooperationsvereinbarung. Hierin verpflichtete sich die GmbH, für den Fall der Gewährung des "ESF-Stipendiums" dieses mit 50 % --d.h. mit monatlich 800 €-- zu finanzieren. Die Klägerin verpflichtete sich zum Einsatz ihrer "vollen Arbeitskraft" für das Promotionsvorhaben.

4 Im Anschluss hieran erließ die Sächsische Aufbaubank (B) in ihrer Eigenschaft als Landesförderinstitut von S einen Bescheid über die Zuwendung eines Stipendiums an die Klägerin von monatlich 800 € für den Zeitraum vom 01.07.2012 bis 30.06.2014. In den Bestimmungen des Bescheids heißt es u.a., dass das Stipendium für die ausschließliche Arbeit am Promotionsvorhaben gewährt werde, die Klägerin einen monatlichen Nachweis über die Tätigkeit für das Promotionsvorhaben zu führen, halbjährlich Zwischenberichte vorzulegen und dem Sächsischen Staatsministerium für Wissenschaft und Kunst ein Pflichtexemplar der Dissertationsschrift zur Verfügung zu stellen habe. Zudem war die Klägerin verpflichtet, den Zahlungseingang des Mitfinanzierungsanteils "durch den Industriepartner" in regelmäßigen Abständen nachzuweisen. Ferner ist im Bescheid geregelt, dass die Klägerin hinsichtlich der Ergebnisse ihres Promotionsprojekts einer fünfjährigen "Ausübungs- und Verwertungspflicht" in S unterliege. Eine anderweitige Verwertung bedürfe der Zustimmung von S und könne unter dem Vorbehalt einer Rückzahlung der Zuwendung ergehen.

5 Zu späterer Zeit wurde der Bewilligungszeitraum für das Stipendium bis zum Ende des Streitjahres 2014 verlängert.

6 In ihrer beim seinerzeit zuständigen Wohnsitz-Finanzamt X eingereichten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2012 führte die Klägerin an, sie beziehe seit dem 01.07.2012 ein "ESF-Stipendium" von monatlich 800 €, das nach § 3 Nr. 44 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei sei. Dieser Auffassung schloss sich das FA A sowohl im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 als auch in den Bescheiden für die Jahre 2013 und 2014, für die die Klägerin erstmals mit dem Kläger und Revisionskläger zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurde, an. Die Bescheide wurden bestandskräftig.

7 Zahlungen seitens der GmbH hatte die Klägerin für die Streitjahre nicht erklärt.

8 Erst im Februar 2016 erhielt das FA A durch eine Kontrollmitteilung Kenntnis, dass die Klägerin nicht nur von S, sondern auch von der GmbH Stipendienzahlungen bezogen hatte.

9 Das inzwischen durch einen Wohnsitzwechsel der Kläger zuständig gewordene FA Y änderte daraufhin die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung und erfasste den von der GmbH gezahlten Anteil des Stipendiums als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (2012: 4.800 €; 2013 und 2014: jeweils 9.600 €). Es meinte, insoweit lägen die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG nicht vor.

10 Über die hiergegen von der Klägerin (für 2012) bzw. von den Klägern (2013 und 2014) eingelegten Einsprüche entschied der nunmehr --infolge eines erneuten Wechsels des Wohnsitzes-- zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) jeweils durch Teil-Einspruchsentscheidung. Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück, soweit die Kläger auch für die Zahlungen der GmbH eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG beanspruchten. Es sei direkt von der GmbH an die Klägerin und damit nicht aus öffentlichen Mitteln gezahlt worden. Wegen des seinerzeit noch anhängigen Revisionsverfahrens VI R 29/16 entschied das FA zunächst nicht über die von ihm in den Einspruchsverfahren selbst aufgegriffene Rechtsfrage, inwieweit die von der Klägerin geltend gemachten und bislang als vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigten Aufwendungen für die Promotion im Hinblick auf den steuerfrei belassenen Anteil des von S gezahlten Stipendiums rückgängig zu machen seien.

11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 25). Es vertrat die Ansicht, die Zahlungen der GmbH seien steuerbare wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 EStG. Die Bezüge seien nicht nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei, da die Förderungen durch die GmbH privat finanziert, d.h. die Leistungen nicht aus öffentlichen Mitteln im Sinne der Vorschrift gewährt worden seien. Maßgeblich sei der Zahlungsweg. Der Finanzierungsanteil der GmbH sei nicht Gegenstand des Zuwendungsbescheids der B gewesen. Auch im Übrigen sei die GmbH keine begünstigte Geberin i.S. von § 3 Nr. 44 Sätze 1 und 2 EStG gewesen.

12 Die Kläger vertreten mit ihrer Revision die Ansicht, der Finanzierungsanteil der GmbH sei bereits nicht steuerbar. Es

lägen insbesondere keine sonstigen Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 EStG vor, da die Klägerin keine Gegenleistung zu erbringen gehabt habe. Die Zahlungen der GmbH seien an keine besonderen Bedingungen geknüpft gewesen; die Klägerin sei in der Gestaltung und Erarbeitung ihrer Promotion frei gewesen. Der Zahlungsweg von der GmbH an die Klägerin sei zudem kein geeignetes Kriterium, die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG auszuschließen. Zu berücksichtigen sei, dass B als Bewilligungsstelle die Zahlungen der GmbH kontrolliert habe. Auch widerspreche es dem Sinn und Zweck des § 3 Nr. 44 EStG, dessen Anwendung davon abhängig zu machen, ob die Mittel aus der Mitfinanzierung eines Stipendiums durch einen privatwirtschaftlichen Geber direkt an den Stipendiaten gezahlt würden oder zunächst an eine öffentliche Stelle flössen. Das Steuervereinfachungsgesetz (StVereinfG) vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131), durch das auf das noch in § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG a.F. enthaltene Unmittelbarkeitskriterium verzichtet worden sei, belege, dass es dem Gesetzgeber nicht auf den Zahlungsweg ankomme.

13 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
für das Streitjahr 2012 das angefochtene Urteil sowie die Teil-Einspruchsentscheidung vom 22.01.2018 und den Einkommensteuerbescheid vom 23.08.2016 aufzuheben.

14 Beide Kläger beantragen sinngemäß,
für die Streitjahre 2013 und 2014 das angefochtene Urteil sowie die Teil-Einspruchsentscheidung vom 22.01.2018 und die Einkommensteuerbescheide vom 23.08.2016 aufzuheben.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Das FA ordnet die von der GmbH bezogenen Zahlungen als wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG ein. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Klägerin sei hierdurch erhöht worden. Eine Gegenleistung des Zahlungsempfängers sei tatbestandlich nicht erforderlich. Die Steuerbarkeit sei nicht nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG ausgeschlossen, da für die GmbH kein steuerrechtliches Abzugsverbot für die Zahlungen bestanden habe. Auch die Existenz des § 3 Nr. 44 EStG belege, dass Stipendien zumindest steuerbar seien.

17 Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG lägen nicht vor. Satz 1 der Vorschrift sei nicht einschlägig, da der von der GmbH erbrachte Teil des Stipendiums nicht aus öffentlichen Mitteln stamme. Auch der Wortlaut des § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG sei nicht erfüllt, da dieser Teil des Stipendiums nicht durch einen in der Norm genannten Förderer gegeben worden sei. Eine analoge Anwendung der Vorschrift sei nicht möglich. Hiergegen spreche bereits der Zahlungsweg. Der vorliegende Sachverhalt könne nicht mit denen verglichen werden, die im Stipendienprogramm-Gesetz (StipG) geregelt seien. Dies sei bereits deshalb ausgeschlossen, da die GmbH --anders als private Mittelgeber im Sinne des StipG-- umfangreiche Einflussmöglichkeiten sowohl bei der Auswahl des Stipendiaten als auch bei den Modalitäten der Bewilligung der Förderung gehabt habe.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung.

19 Das FG hat rechtsfehlerhaft nicht gewürdigt, ob die Zahlungen aus dem "ESF-Stipendium" überhaupt als steuerbare sonstige Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1 EStG einzuordnen sind (dazu unten 1.). Diese Frage kann nicht offenbleiben, da die Zahlungen --wären sie steuerbar-- nicht nach § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreit wären; der prozessuale Erfolg der Kläger hängt somit davon ab, ob die Leistungen aus dem Stipendium einen Einkünftetatbestand erfüllen (unten 2.).

20 1. Die Vorinstanz ist ohne Würdigung der zwischen der Klägerin, von S und der GmbH bestehenden Bestimmungen zum "ESF-Stipendium" und ohne nähere Begründung davon ausgegangen, dass die von der GmbH bezogenen Zahlungen von monatlich 800 € als steuerbare wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind. Dieser entscheidungserhebliche Rechtsfehler führt zur Aufhebung des Urteils.

21 Zu den --vorliegend allein in Betracht zu ziehenden-- sonstigen Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG zählen gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen; nach Satz 3 Buchst. b der

Vorschrift gehören hierzu auch Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden.

22 a) Der erkennende Senat hat in seiner Entscheidung vom 08.07.2020 - X R 6/19 (BFHE 269, 556, BStBl II 2021, 557) den Zufluss von Stipendien nicht von vornherein vom Einkünftetatbestand des § 22 Nr. 1 EStG ausgenommen und dies damit begründet, dass die finanzielle Unterstützung des Stipendiaten dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht (Rz 27). Aus den differenzierenden Regelungen in § 22 Nr. 1 Satz 2 und der hiermit korrelierenden Vorschrift des § 12 Nr. 2 EStG hat der Senat allerdings abgeleitet, dass ein Stipendiat jedenfalls dann keine steuerbaren Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 1 bzw. Satz 3 Buchst. b EStG erzielt, wenn er hierfür keine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat. Allein das durch das Stipendium geförderte Vorhaben stellt keine solche Gegenleistung dar, da es nicht deshalb durchgeführt wird, um Einnahmen in Form von Stipendienzahlungen zu erzielen (dort ausführlich Rz 28 ff., 36).

23 b) An diesen Rechtsgrundsätzen hält der Senat auch unter Berücksichtigung der vom FA mit der Revisionserwiderung vorgebrachten Erwägungen fest.

24 aa) Das FA führt zunächst an, dass die von der GmbH bezogenen Zahlungen bereits deshalb steuerbar sein müssten, da dieser hierfür ein Betriebsausgabenabzug zugestanden habe. Das in § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG verankerte Prinzip einer korrespondierenden steuerrechtlichen Behandlung der Bezüge auf Geber- und Empfängerseite wäre gestört, würde man eine Steuerbarkeit ausschließen.

25 (1) Dieser Einwand greift nicht durch. Das FA merkt zwar zutreffend an, dass der Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG ein Korrespondenzprinzip zugrunde liegt, wonach eine Besteuerung wiederkehrender Bezüge nicht gerechtfertigt ist, wenn dem Geber wegen eines ihn treffenden Abzugsverbots nach § 12 Nr. 2 EStG eine steuerliche Entlastung versagt bleibt (BTDrucks 16/10189, S. 51; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.04.1989 - X R 14/85, BFHE 157, 88, BStBl II 1989, 779, unter 1.b; vom 25.10.1994 - VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121, unter II.1.c dd, sowie in BFHE 269, 556, BStBl II 2021, 557, Rz 29, m.w.N.). Dieses Abzugsverbot findet bei körperschaftsteuerpflichtigen Subjekten keine Anwendung (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.11.1983 - GrS 2/82, BFHE 140, 50, BStBl II 1984, 160, unter C.I.2.b aa; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 10 KStG Rz 13). Entsprechende Aufwendungen können jedoch unter den Voraussetzungen des § 10 Nr. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) vom körperschaftsteuerlichen Abzug ausgeschlossen sein.

26 (2) Das Korrespondenzprinzip verlangt allerdings nicht, dass im konkreten Einzelfall festgestellt wird, ob ein Abzug und eine Versteuerung auf Geber- und Empfängerseite sichergestellt ist. Insbesondere hängt die Anwendung jenes Prinzips nicht von der Rechtsform des Mittelgebers und dem für ihn geltenden Besteuerungsregime ab. Entscheidend ist allein, ob die wiederkehrenden Bezüge freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt werden, was dann der Fall ist, wenn der Empfänger keine wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat (BFH-Urteile vom 28.07.1983 - IV R 174/80, BFHE 139, 367, BStBl II 1984, 97, unter II.2.a, sowie in BFHE 269, 556, BStBl II 2021, 557, Rz 30), sodass die Zahlung beim Geber --unterläge er dem Einkommensteuerregime-- vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG erfasst wäre.

27 bb) Auch die Existenz der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 44 EStG zwingt nicht dazu, den Zufluss von Stipendien stets zumindest als steuerbar zu qualifizieren. Der Katalog der Befreiungstatbestände des § 3 EStG erklärt zum Teil Einnahmen für steuerfrei, die bereits nicht steuerbar sind (BFH-Urteil in BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121, unter II.1.c ff). Insbesondere der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG wird außerhalb einer Einkünftezuordnung gemäß §§ 18, 19 EStG lediglich deklaratorische Bedeutung beigemessen (Senatsurteil in BFHE 269, 556, BStBl II 2021, 557, Rz 25; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 44 EStG Rz 1; vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl., Rz 9.61).

28 cc) Seine Aussage, die konstitutive Wirkung des § 3 Nr. 44 EStG werde durch die Änderung jener Vorschrift durch das StVereinfG 2011 unterstrichen, wird vom FA nicht konkretisiert; sie kann vom Senat auch nicht nachvollzogen werden. Der mit dem StVereinfG 2011 umgesetzte Verzicht auf das zuvor tatbestandlich nach Satz 1 der Vorschrift geltende Erfordernis einer Unmittelbarkeit der Zahlung des begünstigten Stipendiengebers an den Stipendiaten hatte ausschließlich verwaltungspraktische Erwägungen (vgl. BTDrucks 17/5125, S. 35). Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber hierdurch die Vorschrift auch für die Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1 EStG als konstitutiv habe ausgestalten wollen, bestehen nicht.

29 c) Das FG, das die oben dargelegten Rechtsgrundsätze nicht erwogen hat und in Bezug auf die Senatsentscheidung in BFHE 269, 556, BStBl II 2021, 557 auch noch nicht erwägen konnte, wird unter Berücksichtigung der

nachfolgenden Hinweise zu würdigen haben, ob den Zahlungen eine wirtschaftliche Gegenleistung der Klägerin gegenüberstand.

30 aa) Der vorliegende Streit betrifft im Kern zwar nur die einkommensteuerrechtliche Beurteilung der von der GmbH zugeflossenen Leistungen. Hinsichtlich der von S gewährten Zuwendungen (ebenfalls 800 €/Monat) gehen die Beteiligten hingegen übereinstimmend nicht von einer Einkommensteuerpflicht aus.

31 Dennoch ist für die Frage, ob die Zahlungen der GmbH dem Einkünftetatbestand des § 22 Nr. 1 EStG unterfallen, eine einheitliche Betrachtung des aus öffentlichen und privaten Mitteln erbrachten Finanzierungsanteils geboten. Beide Anteile sind unabdingbar miteinander verwoben, der Bezug des einen Förderungsanteils wäre ohne den jeweils anderen nicht möglich gewesen.

32 (1) Die Zuwendungen von S aus öffentlichen Mitteln wurden als "Anteilsfinanzierung" gewährt (A.V.1.c RL ESF). Deren Bewilligung hing davon ab, dass sich ein sächsisches Unternehmen mindestens in Höhe des aus öffentlichen Mitteln gespeisten Anteils an der Finanzierung des Industriepromotionsvorhabens beteiligt (B.I.5. RL ESF). Aus diesem Grund musste die Klägerin bereits mit ihrem Antrag auf Bewilligung des Stipendiums den Entwurf einer Kooperationsvereinbarung mit der GmbH und der Universität vorlegen (B.I.8. RL ESF). Sie war zudem gegenüber S bzw. B verpflichtet, regelmäßig die Zahlungen der GmbH nachzuweisen (Ziff. 5.20. der Bestimmungen des Zuwendungsbescheids von S).

33 (2) Auf der anderen Seite stand die Zahlungspflicht der GmbH unter dem Vorbehalt der Gewährung des "ESF-Stipendiums" durch S. Die Verknüpfung beider Finanzierungsanteile ergibt sich ferner aus Ziff. 5.1. des Zuwendungsbescheids, wonach die Kooperationsvereinbarung Bestandteil jenes Bescheids wurde und schließlich aus den Schlussbestimmungen der Kooperationsvereinbarung, in denen es u.a. heißt, die Bestimmungen des Zuwendungsgebers (= S) gingen den Regelungen der Kooperationsvereinbarung "in jedem Falle" vor.

34 bb) Nach Maßgabe der Bestimmungen des Zuwendungsbescheids und der Inhalte der Kooperationsvereinbarung zwischen der Klägerin und der GmbH wird das FG zu beurteilen haben, ob die Stipendienzahlungen gegenleistungsfrei zugeflossen sind.

35 Zwar wird die Pflicht der Klägerin, ihre Arbeitskraft der Promotion zu widmen (vgl. A.III.2. RL ESF; Ziff. 5.26. des Zuwendungsbescheids, sowie Kooperationsvereinbarung "Durchführung") nicht als Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinn, sondern als eine lediglich Selbstverständliches wiedergebende Erwartungshaltung der Mittelgeber anzusehen sein. Nichts anderes dürfte für die im Zuwendungsbescheid der B geregelten Berichts-, Mitteilungs- und Veröffentlichungspflichten (dort Ziff. 5.18.-20.) sowie für die Pflicht zur Ablieferung eines Pflichtexemplars der Dissertationsschrift (Ziff. 5.21.) gelten.

36 Allerdings kann die bei Stipendien jedenfalls nicht allgemeinübliche Pflicht, die aus dem geförderten Vorhaben gewonnenen wissenschaftlichen Erkenntnisse innerhalb einer bestimmten Bindungsfrist ausschließlich im Geber-Bundesland (S) beruflich zu verwerten (Ziff. 5.23.-24. des Zuwendungsbescheids), jedenfalls nicht ohne Weiteres als bloße Erwartungshaltung eingestuft werden. Insofern bedarf es einer näheren --dem FG als Tatsacheninstanz obliegenden-- Würdigung, ob in dieser Verpflichtung eine konkretisierbare wirtschaftliche Gegenleistung der Klägerin oder nur eine abstrakte beschäftigungspolitische Zielsetzung von S zu sehen ist.

37 2. Im Streitfall kann nicht offenbleiben, ob die streitigen Zahlungen der GmbH steuerbar sind. Wäre dies der Fall, unterlägen sie auch der Besteuerung, da eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG --dem vorliegend einzig in Betracht zu ziehenden Tatbestand-- nicht eingriffe.

38 a) Steuerfrei sind nach § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG und unter den weiteren Voraussetzungen des Satzes 3 der Vorschrift Stipendien, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Das Gleiche gilt gemäß § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG 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 KStG gegeben werden.

39 b) Bei einer hinsichtlich der Steuerbefreiung gebotenen differenzierenden Betrachtung der beiden Finanzierungsanteile des "ESF-Stipendiums" (dazu unten aa) lägen in Bezug auf die Zahlungen der GmbH weder die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG (unten bb) noch diejenigen des Satzes 2 der Vorschrift (unten cc) vor. Da

auch eine analoge Anwendung der beiden Vorschriften nicht in Betracht kommt (unten dd), muss der Senat nicht entscheiden, ob die besonderen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a und b EStG erfüllt wären (unten ee).

40 aa) Wird ein hinsichtlich seines Rechtsgrunds einheitliches Stipendium --wie im Streitfall-- von mehreren Gebern gewährt bzw. gegeben, ist im Einklang mit der Vorinstanz insoweit differenzierend zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 44 EStG vorliegen. Hiergegen ließe sich zwar der Wortlaut der Sätze 1 und 2 anführen, in denen es jeweils "Stipendien, *die* ..." und nicht "Stipendien, *soweit sie* ..." heißt. Eine derart strenge Wortlautbetrachtung könnte allerdings zu dem sinn- und zweckwidrigen Ergebnis führen, dass bspw. ein Stipendium, das sich weit überwiegend aus öffentlichen und nur in geringem Umfang aus nicht öffentlichen Mitteln speist, in Gänze steuerpflichtig wäre, da in diesem Fall weder die Voraussetzungen des Satzes 1 der Vorschrift noch diejenigen des Satzes 2 erfüllt wären.

41 bb) Das FG hat zutreffend entschieden, dass hinsichtlich der von der GmbH an die Klägerin erbrachten Zahlungen aus dem "ESF-Stipendium" eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG ausgeschlossen wäre, da das Stipendium insoweit nicht aus öffentlichen Mitteln im Sinne der Vorschrift gewährt worden ist.

42 (1) Öffentliche Mittel sind solche, die aus einem öffentlichen Haushalt stammen, d.h. haushaltsmäßig als Ausgaben festgelegt und verausgabt werden (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 05.11.2014 - VIII R 29/11, BFHE 249, 1, BStBl II 2017, 432, Rz 24, zum insoweit gleichlautenden Tatbestandsmerkmal in § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG; HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 44 EStG Rz 2 sowie § 3 Nr. 11 Rz 5). Dies bedeutet, dass die Gelder von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen erhoben wurden, für die Verausgabung haushaltsrechtliche Grundsätze gelten und die Verwendung einer gesetzlich geregelten Kontrolle unterliegt (Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 44 EStG Rz 2). Unter diesen Voraussetzungen steht einer Steuerbefreiung nicht entgegen, wenn die Mittel nicht unmittelbar aus einer öffentlichen Kasse, sondern mittelbar über Dritte gezahlt werden (BFH-Urteil in BFHE 249, 1, BStBl II 2017, 432, Rz 25, m.w.N.).

43 (2) Diesen Anforderungen genügen die Zahlungen der GmbH an die Klägerin nicht. Die verausgabten Mittel stammten aus dem Unternehmensvermögen der GmbH. Sie unterlagen keiner öffentlich-rechtlichen Haushaltsbindung. Der GmbH stand es zudem offen, einen höheren Finanzierungsanteil als den monatlichen Mindestbetrag von 800 € zu übernehmen (vgl. B.I.5. RL ESF "... mindestens ...").

44 (3) Die von der GmbH erbrachte Finanzierung ist auch nicht deshalb den öffentlichen Mitteln gleichzusetzen, da die Kooperationsvereinbarung zwischen der Klägerin und der GmbH Bestandteil des Zuwendungsbescheids war und die Erfüllung der Zahlungsverpflichtung der GmbH einer öffentlichen Kontrolle unterlag. Beides diente nur der Umsetzung des geteilt finanzierten "ESF-Stipendiums", konnte aber nichts an dem fehlenden öffentlich-rechtlichen Charakter der von der GmbH aufgebrachten Mittel ändern. Gleiches gilt für den von den Klägern angeführten Umstand, dass es nur S bzw. B zustand, die Bewilligung des (gesamten) Stipendiums zu widerrufen.

45 (4) Die Einschätzung der Kläger, der Gesetzgeber habe mit dem Verzicht auf das Unmittelbarkeitserfordernis in § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG (StVereinfG 2011) deutlich machen wollen, dass der Zahlungsweg für die Steuerbefreiung grundsätzlich nicht mehr entscheidend sei, teilt der Senat nicht. Durch die gesetzliche Anpassung sollte lediglich sichergestellt werden, dass auch Förderungen, die den Stipendiaten über einen Dritten (eine Zahlstelle) --d.h. nur mittelbar aus öffentlichen Mitteln-- erreichen, steuerlich begünstigt sind (vgl. hierzu BTDrucks 17/5125, S. 35, sowie Hüttemann, a.a.O., Rz 9.70). Der Gesetzesbegründung kann dagegen nicht entnommen werden, dass auch Zahlungen, die --wie im Streitfall-- nicht aus öffentlichen, sondern aus privaten Mitteln herrühren, steuerbefreit werden sollten. Dies stünde zudem in einem unauflöslichen Widerspruch zum Gesetzeswortlaut.

46 cc) Auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG sind nicht erfüllt. Die GmbH ist kein tatbestandlich begünstigter Stipendiengeber. Sie ist weder eine Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet oder verwaltet ist, noch hat das FG festgestellt, dass die GmbH die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG erfüllt.

47 dd) Eine analoge Anwendung des § 3 Nr. 44 Satz 1 bzw. Satz 2 EStG auf die vorliegende Konstellation kommt nicht in Betracht. Es fehlt an einer hierfür erforderlichen planwidrigen Regelungslücke (vgl. hierzu Senatsurteil vom 28.10.2020 - X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33 f., m.w.N.). Für den Senat sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die die Annahme erlaubten, der Gesetzgeber habe auch die Finanzierung von Stipendien durch nicht öffentlich-rechtlich gebundene bzw. kontrollierte oder nicht-altruistisch tätige Geber steuerlich begünstigen wollen.

48 Der sowohl im erstinstanzlichen als auch im Revisionsverfahren von den Beteiligten gezogene Vergleich zum sog. Deutschlandstipendium verfängt nicht. Jenes Stipendium setzt sich zwar auch aus öffentlichen und --von den Hochschulen eingeworbenen-- privaten Fördermitteln zusammen (vgl. § 11 Abs. 1 StipG). In Gänze "gegeben" i.S. von § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG werden diese Mittel aber von der jeweiligen Hochschule (§ 2 Abs. 4 StipG). Diese Art der Stipendienvergabe ist mit den Abläufen und Zahlungsströmen des im Streitfall zu beurteilenden "ESF-Stipendiums" nicht vergleichbar.

49 ee) Da es in Bezug auf die Zahlungen der GmbH --wären sie steuerbar-- bereits an den Grundvoraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 Satz 1 bzw. 2 EStG fehlt, kann der Senat offenlassen, ob die zusätzlichen Voraussetzungen nach Satz 3 der Vorschrift im Streitfall erfüllt wären. Insbesondere muss nicht erwogen werden, ob die Klägerin im Zusammenhang mit dem "ESF-Stipendium" aus den oben genannten Gründen zu einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung verpflichtet war (§ 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG).

50 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de