

§ 3 Nr. 44**[Stipendien]**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

Steuerfrei sind

...

44. Stipendien, 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.² 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 im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes gegeben werden.³ Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass

- a) die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden,
- b) der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist.

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**,
Richter am BFH, München

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 44

1

Rechtsentwicklung der Nr. 44

► *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Nr. 44 wurde erstmals in den Katalog des § 3 eingefügt und befreite Beihilfen, die von der Deutschen Forschungsgemeinschaft gewährt werden.

► *StÄndG v. 13.7.1961* (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Die StBefreiung wurde auf die Beihilfen ausgedehnt, die von der Max-Planck-Gesellschaft, der Bayerischen Akademie der Wissenschaften, der Akademie der Wissenschaften in Göttingen, der Heidelberger Akademie der Wissenschaften und der Akademie der Wissenschaften und der Literatur in Mainz gegeben werden.

► *StÄndG v. 16.11.1964* (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Die Vorschrift erhielt die heutige, allgemeinere und damit wesentlich erweiterte Fassung.

► *KStRG v. 31.8.1976* (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die Verweisung auf das KStG wurde redaktionell angepasst.

► *JStG 2007 v. 13.12.2006* (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Aufhebung des Buchst. c in Satz 3 und Einfügung des Wortes „bestimmten“ vor Arbeitnehmertätigkeit in Satz 3 Buchst. b.

Bedeutung der Nr. 44:

Wie Nr. 11 und Nr. 42 ist Nr. 44 eine Sozialzwecknorm (s. § 3 Allg. Anm. 14). Der mit den Stipendien verfolgte Zweck, die Verminderung der Erwerbsfähigkeit auszugleichen, wird durch die StBefreiung unterstützt. Die Beschränkung der StFreiheit auf öffentlich-rechtl. bzw. öffentlich-rechtl. kontrollierte Quellen ist mit der besseren Kontrollmöglichkeit zu erklären. Wie Nr. 42 enthält die Vorschrift eine echte StBefreiung nur insoweit, als die Leistungen nach § 18 oder § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 stbar sind (s. § 3 Nr. 42 Anm. 1; KSM/v. BECKERATH, § 3 Nr. 44 Rn. B 44/9).

Verhältnis zu anderen Vorschriften:

► *Verhältnis zu Nr. 11:* Beide Befreiungsvorschriften sind nebeneinander anwendbar, denn keine der beiden schränkt die andere ein. Dagegen geht Nr. 42 der StBefreiung nach Nr. 44 vor.

► *Verhältnis zu § 3c:* Soweit StFreiheit nach Nr. 44 in Anspruch genommen wird, ist ein Abzug von Aufwendungen als BA oder WK nach § 3c ausgeschlossen (BFH v. 9.11.1976 – VI R 139/74, BStBl. II 1977, 207).

► *Verhältnis zu § 32 Abs. 4 Satz 2 und § 33a:* Stipendien iSv. Nr. 44 können anrechenbare Ausbildungshilfen nach § 33a Abs. 2 Satz 2 sein (s. § 33a Anm. 221). Sie sind ferner Bezüge iSd. § 32 Abs. 4 Satz 2 (zu Bezügen s. BFH v. 26.9.2000 – VI R 85/99, BStBl. II 2000, 684).

2

II. Steuerfreie Stipendien

Stipendien zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung (Sätze 1 und 2):

► *Stipendien* sind die Studenten, Doktoranden und Wissenschaftlern gewährten Geldleistungen, mit denen Studium, Promotion, Habilitation, Auslandsaufenthalte, bestimmte Forschungsvorhaben, Teilnahme an Graduiertenkollegs ua. finanziert werden. Stipendien werden idR von staatlichen und kirchlichen Organisationen, Stiftungen der Industrie und der Gewerkschaften ua. vergeben (BROCKHAUS, 21. Aufl., Bd. 26, 2006).

► *Förderungsziel:* Die StFreiheit der Stipendien ist ua. vom Förderungsziel abhängig. Nur die Stipendien können nach Nr. 44 stfrei sein, die zur Förderung der Forschung oder der wissenschaftlichen oder künstlerischen Aus- oder Fortbildung gewährt werden. Stipendien mit anderen Förderungszielen werden von Nr. 44 nicht erfasst. Maßgebend für die Frage, ob ein Stipendium „zur“ Förderung der Forschung oder der wissenschaftlichen oder künstlerischen Aus- oder Fortbildung gewährt wird, ist die subjektive Zweckbestimmung, dh. der Wille und die Vorstellung des Stipendiengabers. Eine objektive Geeignetheit der Maßnahme ist nicht erforderlich (aA KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 44/67). Objektive Gesichtspunkte ergeben sich allein aus Satz 3.

„*Zur Förderung*“: Die StBefreiung von Forschungsstipendien umfasst sowohl die der Erfüllung der Forschungsaufgaben (Sachbeihilfen) als auch die der Bestreitung des Lebensunterhalts dienenden Zuwendungen (BFH v. 20.3.2003 – IV R 15/01, BStBl. II 2004, 190). Entsprechendes gilt für Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Aus- oder Fortbildung.

- ▶ *Förderung der Forschung*: zum Begriff Forschung vgl. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO.
- ▶ *Förderung der wissenschaftlichen Ausbildung und Fortbildung*: Zu den Begriffen Wissenschaft und Kunst s. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Begriffe „Ausbildung“ und „Fortbildung“ sind für das gesamte EStRecht einheitlich auszulegen (BFH v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566). Die Begriffsbestimmung und Abgrenzung ist nach den Kriterien vorzunehmen, nach denen Ausbildungskosten (Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 7) von Fortbildungskosten (WK gem. § 9 Abs. 1 Satz 1) unterschieden werden.
- ▶ *Herkunft der Mittel*:
 - ▷ *Öffentliche Mittel* sind solche, die aus einem (inländ.) öffentlichen Haushalt stammen. Das bedeutet, dass sie haushaltsmäßig als Ausgaben festgelegt sind (s. im Einzelnen § 3 Nr. 11 Anm. 8).
 - ▷ *Zwischenstaatliche oder überstaatliche Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört*: Als zwischenstaatliche bzw. überstaatliche Einrichtungen kommen in Anlehnung an Art. 24 Abs. 1 GG in erster Linie die EU und die NATO in Betracht.
 - ▷ *Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird*: Nach dem Wortlaut des Satzes 2 muss Stipendienggeber nicht in jedem Fall eine Körperschaft des öffentlichen Rechts sein. Leistender kann im Gegensatz zu Nr. 11 auch eine juristische Person des Privatrechts sein, wenn sie von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet oder verwaltet wird (SCHICK, StRK-Anm. EStG § 3 R. 117).
 - ▷ *Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.Sd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG*: vgl. dazu § 3 Nr. 26 Anm. 6.
- ▶ *Unmittelbare Zuwendung*: Nach Satz 1 ist Voraussetzung für die StFreiheit, dass die Stipendien aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen den Stipendiaten unmittelbar gewährt werden. Nicht stfrei sind daher zB Zuwendungen an eine nicht unter Satz 1 fallende Stelle, die die Beträge an Forscher usw. weiterleitet. Nicht stfrei sind danach auch Zahlungen von Stipendiaten an ihre Mitarbeiter.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift müssen nur Stipendien iSv. Satz 1 unmittelbar gewährt werden. Die Stipendien der in Satz 2 genannten Quellen können den Stipendiaten deshalb auch mittelbar zukommen, auch wenn sich für diese unterschiedlichen Anforderungen keine Erklärung finden lässt (aA KSM/v. BECKERATH, § 3 Nr. 44 Rn. B 44/55).

Einschränkende Voraussetzungen nach Satz 3:

- ▶ *Begrenzung der Steuerbefreiung auf den Zweck des Stipendiums (Satz 3 Buchst. a)*: Die Stipendien dürfen einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts (vgl. dazu BFH v. 20.3.2003 – IV R 15/01, BStBl. II 2004, 190) und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen. Zudem müssen sie nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden. Stipendien sollen nur in der Höhe stfrei sein, die zur Erreichung des mit ihnen verfolgten Zwecks erforderlich ist. Die Bindung an die vom Geber erlassenen Richtlinien soll eine möglichst weitgehende Bindung der vergebenden Stelle im Interesse einer einheitlichen Handhabung bewirken (BTDrucks. IV/2400, 62).

Satz 3 Buchst. a legt die Höchstgrenzen, bis zu denen die Stipendien stfrei sind, nicht selbst fest. Die Höchstgrenzen ergeben sich zum einen für alle in Satz 1 genannten Förderzwecke entweder aus dem Sachaufwand, den die Forschungs-

bzw. Ausbildungs- oder Fortbildungstätigkeit erfordert, oder aus dem Lebensunterhaltsbedarf des Stipendiaten. Zum anderen können sich wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes aus den Richtlinien der Stipendienggeber Grenzen ergeben (zur Prüfung durch das FA vgl. R 3.44 EStR). Der Sachbedarf für die Erfüllung der Forschungsaufgabe bzw. der wissenschaftlichen oder künstlerischen Aus- oder Fortbildung umfasst beispielsweise die Kosten für die Beschaffung der erforderlichen Rohstoffe, Apparate, Bücher. Ferner können Miet- und Lohnaufwendungen ersetzt werden.

Für die Auslegung des Begriffs „Bestreitung des Lebensunterhalts“ kann auf § 1610 Abs. 2 BGB Bezug genommen werden. Gemeint ist danach der gesamte Lebensbedarf iS dieser Vorschrift. Dazu gehören in erster Linie die für den laufenden Lebensunterhalt unentbehrlichen Aufwendungen für Wohnung, Kleidung, Ernährung und andere notwendige Ausgaben dieser Art.

► *Keine Verpflichtung zur Gegen- oder Dienstleistung (Satz 3 Buchst. b):* Nr. 44 Satz 3 Buchst. b setzt voraus, dass der Stipendiat im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder ArbNTätigkeit verpflichtet ist. Es sollen so nur solche Stipendien stbefreit werden, die den Charakter eines echten Stipendiums haben und keine offene oder verdeckte Vergütung für eine Arbeitsleistung darstellen (BTDrucks. IV/2400, 62; vgl. auch § 3 Nr. 11 Satz 3; s. § 3 Nr. 11 Anm. 23).

Der Ausschluss der Stbefreiung bei Verpflichtung zu einer Gegenleistung oder ArbNTätigkeit gilt für sämtliche Förderzwecke iSv. Satz 1 in gleicher Weise. In einem solchen Fall sind weder Aus- bzw. Fortbildungsstipendien noch Forschungsstipendien stfrei.

Eine Gegenleistung des Empfängers steht der StFreiheit auch dann entgegen, wenn die Gegenleistung nicht ausgewogen ist. Grundsätzlich genügt jede Gegenleistung.

► *Zehnjahreszeitraum bei wissenschaftlicher oder künstlerischer Fortbildung (Satz 3 Buchst. c aF):* Die Einschränkung nach Satz 3 Buchst. c, die mit Wirkung ab VZ 2007 entfallen ist (s. Anm. 1), ist nur im Fall der wissenschaftlichen oder künstlerischen Fortbildung zu beachten. Danach ist (weitere) Voraussetzung für die StFreiheit von Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Fortbildung, dass zum Zeitpunkt ihrer erstmaligen Gewährung der Abschluss der Berufsausbildung des Empfängers nicht länger als zehn Jahre zurückliegt (zur Begründung s. BTDrucks. IV/2400, 62).

Die Berufsausbildung ist von der Fortbildung abzugrenzen (s.o.). Unter Berufsausbildung ist die Ausbildung zu einem künftigen Beruf zu verstehen. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat, sich aber ernstlich darauf vorbereitet (BFH v. 9.6.1999 – VI R 33/98, BStBl. II 1999, 701; v. 9.6.1999 – VI R 34/98, BStBl. II 1999, 705; v. 9.6.1999 – VI R 50/98, BStBl. II 1999, 706; v. 9.6.1999 – VI R 92/98, BStBl. II 1999, 708; v. 9.6.1999 – VI R 143/98, BStBl. II 1999, 710; v. 9.6.1999 – VI R 16/99, BStBl. II 1999, 713, jew. zu § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a). Danach haben etwa Angehörige akademischer Berufe ihre Ausbildung mit den das Studium abschließenden Prüfungen beendet. Sofern also ein geförderter Wissenschaftler vor mehr als zehn Jahren das Studium mit einer der genannten Prüfungen abgeschlossen hat, ist die Voraussetzung von Satz 3 Buchst. c nicht erfüllt (FinMin. NRW v. 2.11.1981, StEK EStG § 3 Nr. 342 zu Stipendien der Alexander von Humboldt-Stiftung an ausländ. Wissenschaftler).