§ 3 Nr. 44 [Stipendien]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, ber. 3862; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

Steuerfrei sind

...

44. Stipendien, die 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. ²Das 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 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes gegeben werden. ³Voraussetzung 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 aD, Lenggries

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 44	1	Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung	2
B. Erläuterungen zu den Sätzen 1 und 2: Stipendien zur Förderung der Forschung oder zur		C. Erläuterungen zu Satz 3: Einschränkung der Voraussetzungen	3

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 44

1

Grundinformation zu Nr. 44: Die Vorschrift stellt im Einzelnen bestimmte Stipendien aus öffentlichen Mitteln stfrei. Die Stipendien müssen zu den in der Norm bezeichneten Zwecken gewährt werden.

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 Arbeitnehmer-tätigkeit in Satz 3 Buchst. b.
- ▶ *StVereinfG 2011 v. 1.11.2011* (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): In Satz 1 wurde das Wort „unmittelbar“ gestrichen.

Bedeutung der Nr. 44: Wie § 3 Nr. 11 und 42 ist Nr. 44 eine Sozialzwecknorm (s. § 3 Allg. Anm. 9). 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. Die StBefreiung ist konstitutiv, da Stipendien grds. stbar sind. Dabei kann sich die Steuerbarkeit in erster Linie aus § 18 oder § 19 Abs. 1 Satz 1 ergeben. Daneben können Stipendien nach Auffassung des BFH auch als wiederkehrende Bezüge gem. § 22 Nr. 1 Satz 1 stbar sein (BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, BStBl. II 2021, 557; BFH v. 28.9.2022 – X R 21/20, juris; FG München v. 2.12.2021 – 13 K 1971/20, EFG 2022, 316, rkr.).

Geltungsbereich der Nr. 44:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Nr. 44 gilt unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzurechnen sind.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 44 gilt für unbeschränkt und beschränkt stpfl. Personen gleichermaßen, denn § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis der Nr. 44 zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 11:* Beide Befreiungsvorschriften sind nebeneinander anwendbar, denn keine der beiden schränkt die andere ein. Dagegen geht § 3 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. 29.9.2022 – VI R 34/20, BStBl. II 2023, 142; FG Münster v. 15.10.2019 – 12 K 1794/16 E, EFG 2019, 1973, rkr.).

2 B. Erläuterungen zu den Sätzen 1 und 2: Stipendien zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung

Steuerfrei sind nach Satz 1 und unter den weiteren Voraussetzungen des Satzes 3 (s. Anm. 3) Stipendien, die 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 nach Satz 2 für Stipendien, die zu den in Satz 1 bezeichneten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer KdöR errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gegeben werden.

Stipendien sind Studenten, Doktoranden und Wissenschaftlern gewährte finanzielle Unterstützungen, 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.

Förderungsziel: Die StFreiheit der Stipendien ist ua. von Förderungsziel abhängig. Nur solche 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. 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 (BFH v. 1.10.2012 – III B 128/11, BFH/NV 2013, 29).

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 (s. dazu BFH v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566; BFH v. 1.10.2012 – III B 128/11, BFH/NV 2013, 29). 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. 5).
- ▶ *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 Stipendiengaber nicht in jedem Fall eine KdöR sein. Leistender kann im Gegensatz zu Nr. 11 auch eine juristische Person des Privatrechts sein, wenn sie von einer KdöR errichtet oder verwaltet wird. Zum Begriff der KdöR s. § 4 KStG Anm. 21.

- ▶ *Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG*: Steuerbefreit sind auch Stipendien, die von einer der genannten Institutionen gegeben werden (zu Körperschaften iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG s. § 5 KStG Anm. 162 ff.). Es ist nicht erforderlich, dass die Körperschaft im konkreten Fall stbefreit ist. Es muss sich lediglich um eine solche iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG handeln (BFH v. 15.9.2010 – X R 33/08, BStBl. II 2010, 637; FG Rhld.-Pf. v. 9.12.2014 – 3 K 2197/11, EFG 2015, 358, rkr.; s. im Übrigen § 3 Nr. 26 Anm. 6).

Zu beachten ist, dass unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG die beschränkt stpfl. Gesellschaften aus Staaten der EU und des EWR iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG den inländ. stbegünstigten Institutionen gleichgestellt sind (§ 5 KStG Anm. 370 ff.). Nach Auffassung des BFH kann deshalb eine in der EU oder EWR ansässige gemeinnützige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG unabhängig von einer inländ. StPflcht Stipendien vergeben, die nach Nr. 44 stfrei sind (BFH v. 15.9.2010 – X R 33/08, BStBl. II 2011, 637).

Nach Satz 1 aF war Voraussetzung für die StFreiheit, dass die Stipendien aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen den Stipendiaten unmittelbar gewährt werden. Nicht stfrei waren daher zB Zuwendungen an eine nicht unter Satz 1 fallende Stelle, die die Beträge an Forscher usw. weiterleitet. Nicht stfrei waren danach auch Zahlungen von Stipendiaten an ihre Mitarbeiter.

Da das Merkmal der Unmittelbarkeit der Zahlung in der Verwaltungspraxis Schwierigkeiten bereitete und auch zu Ungleichheiten führte, ist es durch das StVereinfG 2011 mW ab VZ 2011 entfallen (s. Anm. 1). Die StFreiheit erstreckt sich daher nunmehr auch auf solche Stipendien, die lediglich „mittelbar“ dem privilegierten Zweck zu Gute kommen (BTDrucks. 17/5125, 35).

3 C. Erläuterungen zu Satz 3: Einschränkende Voraussetzungen

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 vom Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden (s. dazu FG Rhld.-Pf. v. 9.12.2014 – 3 K 2197/11, EFG 2015, 358, rkr.; FG Münster v. 16.5.2013 – 2 K 3208/11 E, EFG 2014, 19, rkr.). 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; BFH v. 24.2.2015 – VIII R 43/12, BStBl. II 2015, 691).

Letztlich sind die Voraussetzungen von Satz 3 gegeben, wenn die Vergabe des Stipendiums nach den Richtlinien für die Vergabe des Stipendiums iSd. Sätze 1 und 2 erfolgt, die Höhe des Stipendiums nicht den für die Erfüllung der Forschungsaufgabe sowie für die Bestreitung des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag überschreitet und der Stpfl. sich nicht zu einer bestimmten Gegenleistung verpflichtet (BFH v. 15.9.2010 – X R 33/08, BStBl. II 2011, 637; BFH v. 24.2.2015 – VIII R 43/12, BStBl. II 2015, 691). Werden zu hohe, dh. nicht erforderliche Stipendienleis-

tungen erbracht, soll eine StPflcht der vollen Bezüge und nicht nur des angemessenen Teils eintreten (FG Münster v. 23.3.2021 – 12 K 1085/20, juris, rkr., uE fraglich).

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 im Sinne dieser Vorschrift. Dazu gehören in erster Linie die für den laufenden Lebensunterhalt unentbehrlichen Aufwendungen für Wohnung, Kleidung, Ernährung und andere notwendige Ausgaben dieser Art (vgl. im Einzelnen BFH v. 24.2.2015 – VIII R 43/12, BStBl. II 2015, 691; FG München v. 23.3.2021 – 12 K 1085/20, juris, rkr.; H 3.44 LStH). Die Leistungen nach dem BAföG sind kein ausreichender Maßstab (BFH v. 24.2.2015 – VIII R 43/12, BStBl. II 2015, 691).

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 ArbN-Tätigkeit im Sinne einer „Entlohnung“ 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 (BFH v. 29.2.2022 – VI R 34/20, BStBl. II 2023, 142; BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, BStBl. II 2021, 557; FG Berlin-Brandenb. v. 30.3.2022 – 16 K 2083/20, EFG 2022, 1187, Rev. VI R 13/22, zum sog. Berliner Lehramts-Stipendium; Sächs. FG v. 11.3.2021 – 8 K 1264/20, EFG 2022, 1534, Rev. VIII R 11/22; BTDrucks. IV/2400, 62; vgl. auch § 3 Nr. 11 Satz 3; s. § 3 Nr. 11 Anm. 10). Dabei ist unter „Gegenleistung“ nicht die Verpflichtung zur Erledigung etwa der Forschungsarbeit selbst zu verstehen. Auch die Verpflichtung, die Ergebnisse einer Forschungsaufgabe der Allgemeinheit zu präsentieren, ist damit ebenso wenig gemeint wie die Erstellung eines Abschlussberichts. Entsprechendes gilt für die Pflicht zur aktiven Mitarbeit in Forschungsforen und kollegialen Arbeitskreisen (FG Hamb. v. 5.9.2013 – 6 K 39/12, EFG 2013, 104, rkr.).

Der Ausschluss der StBefreiung bei Verpflichtung zu einer Gegenleistung oder ArbN-Tätigkeit 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. Das FA hat auf Anforderung des Studienempfängers eine Bescheinigung über die Voraussetzungen der Nr. 44 Satz 3 zu erteilen (R 3.44 EStR).