

& Stiftung Sponsoring

Das Magazin für Nonprofit-
Management und -Marketing



Fair? Wie Umwelt und
soziale Lage auf Gesundheit wirken

Rote Seiten: Klimaengagement gestalten. Kommunikation, Mobilisierung und
die Rolle von Stiftungen im Klimaschutz

Herausgeber: Deutsches Stiftungszentrum GmbH (DSZ), Dr. Markus Heuel
Institut für Stiftungsberatung Dr. Mecking & Weger GmbH, Dr. Christoph Mecking
www.susdigital.de

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Aus Rechtsprechung und Verwaltung

von den Deutschen Stiftungsanwälten, dieses Mal von Dr. Jasmin Gharsi-Krag (Hamburg), Dr. Anna Kraftsoff (Berlin) und Christina Durwen (Berlin)

Gerichtsentscheidungen

Besteuerung eines Promotionsstipendiums

Bundesfinanzgerichtshof (BFH) Urt. v. 28.9.2022 – X R 21/20
Vorinstanz: Finanzgericht (FG) Nürnberg v. 14.11.2019 –
4 K 234/18, DStRE 2023, S. 398; BeckRS 2022, S. 42910

Leitsätze:

1. Leistungen aus einem Stipendium, die keiner gegenüber den sonstigen Einkünften i. S. v. § 22 EStG vorrangigen Einkunftsart zuzuordnen sind, sind als wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 bzw. S. 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 BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, BFHE 269, S. 556, BStBl. II 2021, S. 557, DStR 2020, S. 2859 Rn. 28 ff. u. 36).
2. Die Anwendung von § 22 Nr. 1 S. 2 Hs. 1 EStG setzt nicht die Feststellung voraus, dass der Stipendiengabe 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.

In dem Revisionsverfahren aus dem Jahr 2020 hatte der X. Senat des BFH darüber zu entscheiden, ob ein aus öffentlichen und privaten Mitteln gemischt finanziertes Promotionsstipendium zumindest hinsichtlich des privat finanzierten Anteils als steuerbare Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 S. 1 Hs. 1 bzw. S. 3 Buchst. b EStG zu bewerten ist. Dem Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde:

In den Streitjahren 2012 bis 2014 promovierte die Klägerin an einer Universität im Freistaat Sachsen. Sie erhielt zur Sicherung des Lebensunterhalts ein Stipendium aus Mitteln des Landes sowie des Europäischen Sozialfonds (ESF) in Form nicht rückzahlbarer Zuschüsse von monatlich 800 €. Voraussetzung für die Stipendiumsbeurteilung war, dass sich ein sächsisches Unternehmen mindestens in derselben Höhe an der Finanzierung des Promotionsvorhabens beteiligt. Die Klägerin konnte eine GmbH hierfür gewinnen und schloss mit dieser und ihrer Universität eine Kooperationsvereinbarung. Darin verpflichtete sich die GmbH, neben dem ESF-Stipendium das Promotionsvorhaben mit 50 %, also auch monatlich 800 €, zu finanzieren. Der Freistaat Sachsen belegte das Stipendium darüber hinaus mit einer weiteren Bedingung: die Klägerin wurde zu einer fünfjährigen „Ausübungs- und

Verwertungspflicht“ hinsichtlich ihrer Ergebnisse ihres Promotionsprojekts in Sachsen verpflichtet. Eine anderweitige Verwertung wäre nur mit Zustimmung des Stipendiengabers (Sachsen) zulässig und könnte unter dem Vorbehalt der Rückzahlung der Zuwendung ergehen.

Das für die Klägerin zuständige Finanzamt bewertete das ESF-Stipendium in den Einkommensteuerbescheiden für 2012 bis 2014 zunächst als steuerfrei nach § 3 Nr. 44 EStG. Die Zahlungen der GmbH hatte die Klägerin zu diesem Zeitpunkt nicht angegeben. Nachdem das Finanzamt Kenntnis von den Stipendienzahlungen der GmbH erhielt, änderte es die Bescheide für die Streitjahre nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ab und erfasste den von der GmbH gezahlten Anteil des Stipendiums als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit, die nicht nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei sind. Das FG Nürnberg wies die hiergegen eingereichte Klage ab und schloss sich der Auffassung des Finanzamtes an, die Zahlungen der GmbH als steuerbare wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 EStG, die nicht steuerfrei sind (§ 3 Nr. 44 EStG), zu werten. Dagegen legte die Klägerin Revision ein.

Im Ergebnis ist die Klägerin mit ihrer Revisionsklage erfolgreich. Das Finanzgerichtsurteil wurde aufgehoben und das Verfahren zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Nürnberg zurückverwiesen.

In seiner Begründung beruft sich der BFH im Wesentlichen auf folgende Erwägungen:

Das FG habe rechtsfehlerhaft nicht gewürdigt, ob die Zahlungen aus dem „ESF-Stipendium“ überhaupt als steuerbare sonstige Einkünfte i. S. v. § 22 Nr. 1 EStG einzuordnen sind. Diese Frage könne aber nicht offenbleiben, da die Zahlungen – wären sie steuerbar – nicht nach § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreit wären; der prozessuale Erfolg der Klägerin hänge somit entscheidend davon ab, ob die Leistungen aus dem Stipendium einen Einkünftebestand erfüllen oder nicht (vgl. DStRE 2023, S. 400 Rn. 19). Das FG habe jedoch einfach ohne weitere Prüfung angenommen, dass es sich um steuerbare sonstige Einkünfte i. S. v. § 22 Nr. 1 EStG handle (DStRE 2023, S. 400 Rn. 20).

In einer vorhergehenden Entscheidung hat der erkennende Senat des BFH den Zufluss von Stipendien nicht von vornherein vom Einkünftebestand des § 22 Nr. 1 EStG ausgenommen und dies damit begründet, dass die finanzielle Unterstützung des Stipendiaten dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht (vgl. Entscheidung v. 8.7.2020 – X R 6/19, DStR 2020, S. 2859 Rn. 27). Im Rahmen dieser Entscheidung hat der Senat jedenfalls dann keine steuerbaren Einkünfte nach § 22 Nr. 1 S. 1

bzw. S.3 Buchst. b EStG angenommen, wenn der Stipendiat für sein Stipendium keine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen hat. Dieser Rechtsprechung folgend, hängt die Steuerbarkeit demnach auch im Streitgegenständlichen Verfahren davon ab, ob die Klägerin eine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung für das Stipendium erbringen musste oder nicht. Dabei ist davon auszugehen, dass allein das durch das Stipendium geförderte Vorhaben keine solche Gegenleistung darstellt, da es nicht deshalb durchgeführt wird, um Einnahmen in Form von Stipendienzahungen zu erzielen (DStR 2020, S. 2859 Rn. 28 ff.).

Der BFH folgt auch nicht der im Revisionsverfahren dargelegten Auffassung des Finanzamtes, dass die Steuerbarkeit der wiederkehrenden Bezüge bereits aus dem Korrespondenzprinzip folge. Nach dem Korrespondenzprinzip ist eine Besteuerung wiederkehrender Bezüge nicht gerechtfertigt, wenn dem Geber wegen eines ihn treffenden Abzugsverbots nach § 12 Nr. 2 EStG eine steuerliche Entlastung versagt bleibt (vgl. DStRE 2023, S. 400 Rn. 24 ff.). Das Korrespondenzprinzip verlange insoweit keine Feststellung im konkreten Einzelfall, ob ein Abzug und eine Versteuerung auf Geber- und Empfängerseite sichergestellt sind. Entscheidend ist allein, ob die wiederkehrenden Bezüge freiwillig oder aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht gewährt werden, was dann der Fall sei, wenn die Empfängerin bzw. der Empfänger keine wirtschaftliche Gegenleistung zu erbringen habe (BFH v. 28.7.1983 – IV R 174/80, BFHE 139, S. 367, BStBl. II 1984, S. 97, BeckRS 1983, S. 22006590, unter II.2.a; sowie in BFHE 269, S. 556, BStBl. II 2021, S. 557, DStR 2020, S. 2859 Rn. 30), sodass die Zahlung beim Geber – unterläge er dem Einkommensteuerregime – vom Abzugsverbot des § 12 Nr. 2 EStG erfasst wäre.

Zutreffend habe das FG entschieden, dass hinsichtlich der von der GmbH an die Klägerin erbrachten Zahlungen aus dem „ESF-Stipendium“ eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 S. 1 EStG ausgeschlossen wäre, da das Stipendium insoweit nicht aus öffentlichen Mitteln im Sinne der Vorschrift gewährt worden ist (DStRE 2023, S. 402 Rn. 41). Die GmbH sei auch keine nach § 3 Nr. 44 S. 2 EStG begünstigte Institution und eine analoge Anwendung komme mangels planwidriger Regelungslücke nicht in Betracht (DStRE 2023, S. 403 Rn. 47).

Damit bleibt es bei der entscheidenden Frage, ob im Streitfall die Stipendienzahungen gegenleistungsfrei geleistet worden sind oder nicht. Die Würdigung dieser

Bei der Beurteilung der Steuerfreiheit von Stipendien hat der BFH seine bisherige Praxis in der Rechtsprechung bestätigt

Frage obliege dem FG als Tatsacheninstanz, welches die Regelungen im Zuwendungsbescheid und der Kooperationsvereinbarung dahingehend zu prüfen habe (DStRE 2023, S. 401 Rn. 34). Der BFH weist in seiner Begründung darauf hin, dass die bei Stipendien nicht übliche Pflicht, die aus dem geförderten Vorhaben gewonnenen wissenschaftlichen Erkenntnisse innerhalb einer bestimmten Bindungsfrist ausschließlich im Geber-Bundesland beruflich zu verwerten, jedenfalls nicht ohne Weiteres als bloße Erwartungshaltung eingestuft werden könne. Letztlich habe das FG zu würdigen, ob in dieser Verpflichtung eine konkretisierbare wirtschaftliche Gegenleistung der Klägerin oder nur eine abstrakte beschäftigungspolitische Zielsetzung zu sehen sei (DStRE 2023, S. 401 Rn. 36). Mit dieser Entscheidung bestätigt der BFH seine Rechtsprechung, dass die ganz überwiegende Anzahl von Stipendien, die ohne wirtschaftliche Gegenleistung, d.h. rein altruistisch gewährten Stipendien, nicht nach § 22 Nr. 1 EStG steuerbar sind (vgl. Lindwurm, Christof Vors. Richter am FG München in DStRK 2023, S. 75).



Praxistipp

Mit der Entscheidung des BFH wird die gerichtliche Linie bei der Beurteilung der Steuerfreiheit von Stipendien bestätigt. Wollen Stipendienggeber ihren Stipendiaten sicher steuerfreie Stipendien i. S. v. § 3 Nr. 44 EStG zukommen lassen, ist es neben den sonstigen Anforderungen des § 3 Nr. 44 EStG ratsam, die sich aus diesem Urteil ergebenden Grundsätze zu beachten:

- Keine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung vom Stipendiaten zu verlangen und
- bei Beteiligung privater Dritter an der Finanzierung der Stipendien, diese Mittel zunächst als zweckgebundene Spende gemeinnützig zu vereinnahmen, bevor sie als einheitliches Stipendium ausgegeben werden.

Ein Beitrag von **RAin Dr. Jasmin Gharsi-Krag**, DSZ Rechtsanwältin Hamburg, gharsi-krag@stiftungsanwaelt.de

Keine einkommensteuerrechtliche Anerkennung einer Spende an eine gemeinnützige Stiftung mit Sitz in der Schweiz als Sonderausgaben

FG München, Urt. v. 31.3.2022 – 10 K 1766/20

Amtlicher Leitsatz (gekürzt):

Spenden an Zuwendungsempfänger mit Sitz in sog. Drittstaaten – d. h. weder in einem EU-Mitgliedstaat noch in einem Staat des EWR – sind nach dem Wortlaut des § 10b Abs. 1 S. 2 EStG vom Spendenabzug ausgeschlossen. Im Fall des Fehlens einer Verpflichtung zur Gewährung von Amts- und Beitreibungshilfe eines Drittstaats scheidet ein Abzug von Spenden an Zuwendungsempfänger mit Sitz in diesem Drittstaat trotz Erstreckung der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV auf Drittstaaten aus. Bei der Schweiz handelt es sich weder um einen Mitgliedstaat der EU noch um einen Staat des EWR i. S. d. § 10b Abs. 1 S. 2 EStG, sondern um einen Drittstaat, der



im Streitjahr gegenüber der Bundesrepublik Deutschland nicht kumulativ zur Gewährung von sowohl Amtshilfe als auch Beitreibungshilfe i. S. v. § 10b Abs. 1 S. 3-5 EStG verpflichtet war.

Die Entscheidung des Finanzgerichts München beruhte im Wesentlichen auf folgendem Sachverhalt:

Die Beteiligten stritten über die einkommensteuerrechtliche Anerkennung einer Spende an eine Stiftung mit Sitz in der Schweiz als Sonderausgaben im Jahr 2017. U. spendete im Jahr 2017 Beiträge an die A-Stiftung mit Sitz in der Schweiz. Die Stiftung ist nach einer schriftlichen Bestätigung des Kantonalen Steueramts nach schweizerischen Vorschriften steuerbefreit, da der Stiftungszweck ausschließlich auf das Wohl Dritter ausgerichtet ist und die Stiftung gemeinnützige Zwecke verfolgt.

Das Finanzamt (FA) erließ gegenüber C. als Gesamtrechtsnachfolgerin von U. einen Einkommensteuerbescheid 2017, mit dem die Spende an die A-Stiftung nicht anerkannt wurde. Zur Begründung wurde in streitgegenständlicher Hinsicht ausgeführt, dass die erklärte Spende nicht anerkannt werden könnte, da Spenden an eine Organisation in einem Mitgliedstaat der EU bzw. einem Staat des EWR zwar grundsätzlich möglich seien, nicht jedoch an Organisationen in der Schweiz. C. legte als Gesamtrechtsnachfolgerin von U. hiergegen Einspruch ein.

Sodann teilte D. (der Kläger) dem FA mit, dass er ausweislich des Europäischen Nachlasszeugnisses Alleinerbe von U. und damit Einspruchsführer in dem vorliegenden Einspruchsverfahren sei. Zur Begründung seines Einspruchs trug der Kläger im Wesentlichen vor, die Nichtberücksichtigung der Spende an die A-Stiftung in der Schweiz verstoße gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 63 Abs. 1 AEUV, die nicht nur zwischen Mitgliedstaaten, sondern auch gegenüber Drittstaaten gelte. Nach der Rechtsprechung des EuGH fielen auch Spenden in den Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit. Mit Einspruchsentscheidung wies das FA den Einspruch gegenüber dem Kläger als unbegründet zurück. Hiergegen erhob der Kläger Klage. Die Klage wurde als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzgericht begründete seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt:

Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO können nach § 10b Abs. 1 S. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. Der Abzug von Auslandsspenden ist dabei von einem doppelten Inlandsbezug abhängig.

Zum einen fordern § 51 Abs. 2 AO allgemein und § 10b Abs. 1 S. 6 EStG speziell einen sachlichen Inlandsbezug der mit der Spende verwirklichten Zwecke eines öffentlichen Zuwendungsempfängers in der Weise, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Einkommensteuergesetzes (Inland) haben, gefördert werden oder dass die Tätigkeit dieses Zuwendungsempfängers neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland beitragen kann.

Zum anderen ist Voraussetzung für den Abzug nach § 10b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG, dass die Zuwendungen an eine

Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse geleistet werden, die in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat des EWR belegen ist und die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 i. V. m. § 5 Abs. 2 Nr. 2 Hs. 2 KStG steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde. Für solche nicht im Inland ansässigen Zuwendungsempfänger nach § 10b Abs. 1 S. 2 EStG ist weitere Voraussetzung nach § 10b Abs. 1 S. 3 EStG, dass durch diese Staaten Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung geleistet werden.

Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall hat das FA zu Recht die Spende an die A-Stiftung mit Sitz in der Schweiz nicht nach § 10b EStG zum Abzug zugelassen. Bei der Schweiz handelt es sich weder um einen Mitgliedstaat der EU noch um einen Staat des EWR, sondern um einen Drittstaat, der im Streitjahr 2017 gegenüber der Bundesrepublik Deutschland nicht kumulativ zur Gewährung von sowohl Amtshilfe als auch Beitreibungshilfe i. S. d. § 10b Abs. 1 S. 3 bis 5 EStG verpflichtet war.

Der erkennende Senat schloss sich der bisherigen finanzgerichtlichen Rechtsprechung und der Ansicht im Schrifttum an, wonach im Fall des Fehlens einer Verpflichtung zur Gewährung von Amts- und Beitreibungshilfe der Drittstaats trotz Erstreckung der Kapitalverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV auf diese Staaten im Ergebnis ein Abzug von Spenden an Zuwendungsempfänger mit Sitz in diesem Drittstaat ausscheidet. Denn eine wirksame Steueraufsicht wäre durch den Verzicht sowohl auf die Verpflichtung zur Amtshilfe als auch zur Beitreibungshilfe gerade nicht möglich, da auf der ersten Stufe keine Kontrolle der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweise auf ihre Richtigkeit und auf der zweiten Stufe auch keine Möglichkeit der Durchsetzung von Haftungsansprüchen nach § 10b Abs. 4 EStG möglich wäre.

Im Ergebnis hieße dies – im Gegensatz zu Spenden in EU-Mitgliedstaaten oder Staaten des EWR – einen Spendenabzug allein aufgrund von Nachweisen des Steuerpflichtigen zuzulassen und dies letztlich ohne eine Möglichkeit der behördlichen Kontrolle der Richtigkeit der Nachweise des Steuerpflichtigen. Das Erfordernis der Verpflichtung des Drittstaats zur Amts- und Beitreibungshilfe im Rahmen des Spendenabzugs nach § 10b Abs. 1 EStG ist nicht nur ein vom EuGH anerkannter Rechtfertigungsgrund zur Einschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit in Form der wirksamen Steueraufsicht, sondern letztlich auch notwendige Voraussetzung des Amtsermittlungsprinzips nach § 88 AO zur Wahrung der Gesetz- und Gleichmäßigkeit der Besteuerung. ■



Praxistipp

Das Finanzgericht München verneinte in seinem Urteil die Abzugsfähigkeit einer Spende an eine Stiftung mit Sitz in der Schweiz als Sonderausgabe, ohne die Gemeinnützigkeit der Stiftung nach deutschem Recht zu prüfen. Ausschlaggebend für die Entscheidung war, dass es sich bei der Schweiz um einen sog. Drittstaat handelt (weder EU-Mitgliedstaat noch EWR-Staat) und keine Pflicht zur Gewährung von Amtshilfe als auch Beitreibungshilfe i. S. v. § 10b Abs. 1 S. 3 – 5 EStG gegenüber der Bundesrepublik Deutschland besteht.

Für die Praxis zeigt sich, dass der Spendenabzug bei Auslandsspenden unabhängig von dem Vorliegen der Voraussetzungen des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts und deren Nachweis scheitern kann. Somit ist vor Tötigung einer privaten Auslandsspende zusätzlich zu prüfen, ob der Zuwendungsempfänger seinen Sitz in einem Staat hat, der zur Amts- und Betreuungshilfe i. S. v. § 10b Abs. 1 S. 3 – 5 EStG gegenüber Deutschland verpflichtet ist.

Das Urteil verdeutlicht nochmal die Komplexität und die bestehenden Unsicherheiten bei Auslandsspenden. Nicht zuletzt deswegen nutzen Privatpersonen und Unternehmen in der Praxis einen Alternativweg für finanzielle Unterstützungen an ausländische Non-Profit-Organisationen (NPO), indem sie ihre Spenden zweckgebunden an deutsche steuerbegünstigte Körperschaften leisten und Letztere die ausländischen NPOs nach gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben fördern.

Ab 1.1.2024 soll das neue Zuwendungsempfängerregister beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) für Erleichterungen beim Spendenabzug sorgen. NPOs mit Sitz im EU- oder EWR-Ausland könnten sich künftig beim BZSt registrieren lassen. Nach einer positiven Prüfung der Voraussetzungen könnten sie wie die deutschen NPOs Spendenbescheinigungen nach dem amtlichen Muster ausstellen.

Ein Beitrag von **RAin Dr. Anna Kraftsoff**, Deutsche Stiftungsanwälte Berlin, kraftsoff@stiftungsanwaelte.de und stud. jur. **Christina Durwen**, Deutsche Stiftungsanwälte Berlin, durwen@stiftungsanwaelte.de

Für Sie berichtet von den Deutschen Stiftungsanwälten, dieses Mal von **Dr. Jasmin Gharsi-Krag**, **Dr. Anna Kraftsoff** und **Christina Durwen**.



Deutsche Stiftungsanwälte

Die Deutschen Stiftungsanwälte (vormals DSZ Rechtsanwälte) ergänzen das Angebot des Deutschen Stiftungszentrums (DSZ) und bieten Expertise in allen stiftungs-, steuer- und erbrechtlichen Belangen. Sie kommen aus der Stiftungspraxis und sind neben der anwaltlichen Tätigkeit erfahren in der Beratung und Betreuung von Stiftern und Stiftungen. Mit Standorten in Essen, Berlin, Hamburg, München und Stuttgart beraten die Deutschen Stiftungsanwälte deutschlandweit. www.stiftungsanwaelte.de

Erlauben Sie uns an dieser Stelle den Hinweis, dass wir diese Rubrik mit großer Sorgfalt erstellen, sie aber nur einen grundlegenden Hinweis geben kann auf die aktuelle Rechtsprechung und auf Verwaltungshinweise. Sie kann eine individuelle Rechtsberatung nicht ersetzen. Eine Haftung kann daher, trotz sorgfältiger Bearbeitung, nicht übernommen werden. Abkürzungen sind erklärt unter: www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html.