

01.23

# & Stiftung Sponsoring

Das Magazin für Nonprofit-  
Management und -Marketing



## Quo vadis, Stiftungswesen?

**Rote Seiten:** Vergleich der Rechtsformen für gemeinnützige  
Organisationen in Deutschland

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

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

# Aus Rechtsprechung und Verwaltung

von den Deutschen Stiftungsanwälten, dieses Mal von Dr. Anna Kraftsoff (Berlin) und Andrea Schildhorn (Stuttgart)

## Gerichtsurteile

### Steuerfreiheit eines Stipendiums und Anrechenbarkeit auf die Werbungskosten

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 30.3.2022 – 16 K 2083/20

#### Amtlicher Leitsatz (gekürzt):

Erhält die Steuerpflichtige während ihres Masterstudiums aufgrund einer Vereinbarung mit dem Land Berlin ein monatliches Lehramtsstipendium gegen die Verpflichtung, nach erfolgreichem Abschluss drei Jahre als Lehrkraft in Berlin tätig zu werden oder anderenfalls das Stipendium zurückzuzahlen, und schreiben die Stipendienbedingungen keine Zweckrichtung dahingehend vor, für welche Ausgaben (Studienausgaben oder allgemeine Lebenshaltungskosten) das Stipendium dienen soll, so ist das Stipendium nicht nach § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreit und führt zu steuerpflichtigem Arbeitslohn für eine zukünftige Tätigkeit bzw. sonstigen Einkünften i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG.

#### Die Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg beruht im Wesentlichen auf folgendem Sachverhalt:

Die Beteiligten stritten über die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung der Werbungskosten der Klägerin bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die Klägerin erhielt während ihres Masterstudiums aufgrund einer Vereinbarung mit der Senatsverwaltung ... des Landes Berlin ein Lehramtsstipendium i. H. v. 500 € monatlich und damit im Streitjahr 1.500 €. Nach den zugrundeliegenden Stipendienbedingungen verpflichtete sich die Klägerin, nach erfolgreichem Abschluss drei Jahre als Lehrkraft in Berlin tätig zu werden, anderenfalls kann das Stipendium zurückgefordert werden.

Das Finanzamt kürzte bei der Festsetzung der Einkommensteuer die i. H. v. 3.575 € geltend gemachten Fortbildungskosten der Klägerin um die seiner Meinung nach gemäß § 3 Nr. 44 Einkommensteuergesetz (EStG) steuerfreien Zahlungen des Landes Berlin i. H. v. 1.500 €, da in Bezug auf die Aufwendungen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen i. S. v. § 3c Abs. 1 EStG bestanden habe. Die Kläger brachten vor, dass der Zweck des Stipendiums nicht die Abgeltung von Kosten für Arbeitsmittel, Fahrtkosten oder Ähnliches sei, sondern die ausschließliche oder teilweise Deckung des Lebensunterhalts. Soweit das Stipendium die laufenden Lebenshaltungskosten decke und somit den während des Studiums nötigen Verzicht auf das bisherige Einkommen ausgleichen solle, dürfe es nicht auf die Werbungskosten angerechnet werden. Anderes könne nur für solche in dem Stipendium enthaltenen Mittel gelten, die der Deckung laufender Bildungsausgaben dienten. Diese könnten auf die geltend gemachten Werbungskosten angerechnet werden.

Im Ergebnis hatte die Klage keinen Erfolg. Vielmehr stellte das FG fest, dass es sich bei den Stipendienzahlungen um ein steuerpflichtiges Einkommen handelte.

#### Aus den Entscheidungsgründen:

Das Finanzamt hat den Werbungskostenabzug zu Recht verneint, weil die Klägerin aufgrund des erhaltenen Stipendiums wirtschaftlich in dieser Höhe nicht belastet ist.

Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen sind Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen und aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige mit den Aufwendungen wirtschaftlich belastet ist (vgl. FG München, Urteil vom 16.6.2020 – 5 K 1936/19 –, juris mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

Vorliegend enthielt das Stipendium keine Zweckrichtung dahingehend, für welche Ausgaben (Studienausgaben oder allgemeine Lebenshaltungskosten) es dienen sollte. Das Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG bestätigt lediglich einen von der Rechtsprechung herausgearbeiteten allgemeinen Rechtsgrundsatz, wonach neben der Steuerbefreiung einer Einnahme nicht noch ein Abzug von in Zusammenhang mit dieser Einnahme stehenden Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von anderen steuerpflichtigen Einkünften möglich sein soll (vgl. BFH-Urteil vom 6.7.2005 – XI R 61/04, BStBl II 2006, S. 163). Davon ist jedoch der Fall zu unterscheiden, dass eine Ausgabe den Steuerpflichtigen wirtschaftlich gar nicht belastet, weil die Ausgabe durch eine Stipendienleistung abgegolten wird (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 14.11.2000 – VI R 128/00, BStBl II 2001, S. 495, unter 2a) der Entscheidungsgründe).

Darüber hinaus ist § 3 Nr. 44 EStG schon nicht einschlägig. Das Stipendium wurde nur an Studentinnen und Studenten vergeben, die bereit waren, nach erfolgreichem Abschluss drei Jahre als Lehrkraft in Berlin tätig zu werden. Damit handelt es sich nicht um eine freigebige Zuwendung. Gemäß § 3 Nr. 44 S. 3 EStG ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit u. a., dass der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist. Dies aber ist genau nach den vorgelegten Stipendienbedingungen der Fall, denn die Klägerin hat sich verpflichtet, nach erfolgreichem Abschluss zunächst das Referendariat in Berlin zu absolvieren und dann noch mindestens drei Jahre als Lehrkraft im Berliner Schuldienst tätig zu werden. Die im Streitjahr insgesamt geleisteten 1.500 € sind damit steuerpflichtiger Arbeitslohn für eine zukünftige Tätigkeit bzw. sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 1 EStG, sodass die Einkommensteuer im Ergebnis jedenfalls nicht unzutreffend festgesetzt wurde.



## Praxistipp

Im vorliegenden Fall führte die Überprüfung der Abzugsfähigkeit von Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Studium der Stipendiatin dazu, dass das FG Berlin-Brandenburg sowohl die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten als auch die Steuerfreiheit des Stipendiums verneinte.

Die Steuerfreiheit eines Stipendiums setzt nach § 3 Nr. 44 EStG u. a. voraus, dass der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist. Aufgrund der konkreten Verpflichtung der Stipendiatin gegenüber dem das Stipendium gewährenden Land Berlin, nach Studienabschluss zunächst das Referendariat in Berlin zu absolvieren und sodann mindestens drei Jahre als Lehrkraft im Berliner Schuldienst tätig zu bleiben, handelte es sich um einen gegenseitigen Vertrag. Die Steuerfreiheit des Stipendiums musste daher entgegen der ursprünglichen Annahme des Finanzamts verneint werden.

Nach § 3c Abs. 1 EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit *steuerfreien* Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Mit dem FG Berlin-Brandenburg kommt es jedoch auf die Steuerfreiheit der Einnahmen nicht an. Der Werbungskostenabzug kann grundsätzlich gekürzt werden, soweit dem Steuerpflichtigen wegen der Kosten seines Studiums – aufgrund des diese Kosten ausgleichenden Stipendiums – bereits kein Aufwand entstanden ist. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Gewährung des Stipendiums nicht zwischen den Kosten für den Lebensunterhalt und den laufenden Bildungsausgaben unterscheidet.

Diese Entscheidung sollte nicht nur von den öffentlich-rechtlichen Stipendiengebern, sondern auch von steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere von gemeinnützigen Stiftungen beachtet werden. Denn die einschlägigen steuerrechtlichen Vorschriften gelten gleichermaßen auch für die von ihnen gewährten Stipendien.

---

Ein Beitrag von **RAin Dr. Anna Kraftsoff**, Deutsche Stiftungsanwältin Berlin. [anna.kraftsoff@dsz-rechtsanwaelte.de](mailto:anna.kraftsoff@dsz-rechtsanwaelte.de).

### Gemeinnützigkeit von Betriebskindergärten

Urteil des BFH vom 1.2.2022, V R 1 / 20

Ein Kindergarten, der sich bei der Vergabe der Plätze in erster Linie an den Belegungspräferenzen seiner Vertragspartner orientiert, ist nicht gemeinnützig tätig, da dies keine Förderung der Allgemeinheit darstellt.

### Das Urteil des BFH beruht im Wesentlichen auf folgendem Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine im Jahr 2008 gegründete GmbH. Zweck der Gesellschaft ist laut Gesellschaftsvertrag die gemeinnützige Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung sowie die Förderung der Altenhilfe. Diese Zwecke werden u. a. durch den Betrieb von Kindertageseinrichtungen verfolgt. Des Weiteren verfolgt die Klägerin nach ihrem Gesellschaftsvertrag ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i. S. d. Abgabenordnung.

In den Jahren 2008 bis 2012 (Streitjahre) schloss die Klägerin mit Unternehmen Verträge über die Errichtung und den Betrieb von Kinderbetreuungseinrichtungen für Kinder der Mitarbeitenden der entsprechenden Unternehmen. Die Klägerin betrieb in den Streitjahren insgesamt vier Einrichtungen. Für die Aufnahme der zu betreuenden Kinder galten für die Beschäftigten der Unternehmen die Aufnahmebedingungen der Klägerin, wobei diese auf die Belegungspräferenz der Unternehmen Rücksicht nehmen sollte, sofern dies mit den gesetzlichen Bestimmungen, behördlichen Auflagen und dem pädagogischen Konzept vereinbar war. Andere Personen, die nicht bei dem Unternehmen beschäftigt waren, konnten einen Betreuungsplatz in Anspruch nehmen, wenn die Unternehmen aus ihrer Belegschaft keinen Bedarf hatten oder wenn Plätze länger unbelegt blieben. Für jeden Betreuungsplatz zahlten die Unternehmen ein von der Belegung abhängiges pauschales Entgelt, das sich durch Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln an die Klägerin verringerte. Für eine Einrichtung, die 20 Plätze bot, schloss die Klägerin einen Vertrag über 18 Plätze, für die übrigen drei Einrichtungen entsprechende Verträge über sämtliche Plätze.

Das Finanzamt bescheinigte der Klägerin im Jahr 2008 vorläufig, dass sie gemeinnützigen Zwecken diene. Eine im Jahr 2012 begonnene Außenprüfung gelangte hingegen zu der Auffassung, die Klägerin diene u. a. nicht gemeinnützigen Zwecken. Sie fördere nicht die Allgemeinheit, weil ihre Einrichtungen den Beschäftigten ihrer Vertragspartner vorbehalten seien. Die Befreiung von der Körperschaftsteuer sei daher nicht zu gewähren.

Einspruch sowie die Klage beim Finanzgericht (FG) Düsseldorf blieben erfolglos. Die Klägerin legte gegen das Urteil des FG Revision ein. Der BFH hat die Entscheidung des FG in seinem Urteil bestätigt und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

### Leitsätze:

1. Eine Körperschaft, die Kinderbetreuungseinrichtungen betreibt, fördert nicht die Allgemeinheit, wenn sie bei der Belegung der Plätze die Belegschaftspräferenz ihrer Vertragspartner, bestimmter Unternehmen, in der Weise berücksichtigt, dass sich der geförderte Personenkreis nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt.

## Recht & Steuern

2. In der Satzung sind die jeweils verfolgten steuerbegünstigten Zwecke so weit wie möglich zu konkretisieren.

### Der BFH begründete seine Entscheidung im Wesentlichen wie folgt:

Eine Körperschaft verfolge gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.

Eine Förderung der Allgemeinheit gemäß § 52 Abs. 1 AO liege jedoch nicht mehr vor, wenn der begünstigte Personenkreis fest abgeschlossen ist, da die Interessen der Begünstigten klar von den Interessen der Allgemeinheit abgegrenzt sind. Nach Ansicht des BFH konnte das Finanzgericht dies im vorliegenden Fall ohne Verstoß gegen § 52 Abs. 1 Satz 2 AO damit begründen, dass bei drei der vier Betreuungseinrichtungen sämtliche Plätze von den Mitarbeitenden bestimmter Unternehmen besetzt werden konnten, und es nur in einer Kinderbetreuungseinrichtung zwei von 20 Plätzen gab, die nicht einem Unternehmen zur Verfügung zu stellen waren. Dass das FG es als unerheblich ansah, nicht belegte Restplätze anderweitig vergeben zu können, ist – so der BFH – revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Des Weiteren führt der BFH aus, dass eine anderweitige tatsächliche Belegung nach den Verhältnissen des Streitfalls bereits deshalb unerheblich ist, da die Körperschaft darauf gerichtet sein muss, die Allgemeinheit zu fördern, was unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO ohne feste Restplatzquote zu verneinen ist (vgl. Senatsbeschluss vom 26.5.2021, BFHE 272, S. 335 = BStBl II 2021, S. 835, Rz 40). Hier hat der Senat entschieden, dass der Träger einer Privatschule mit dem Schulbetrieb nicht die Allgemeinheit fördert, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt. Danach sei von einer Förderung der Allgemeinheit nur dann auszugehen, wenn im Grundsatz jeder freien Zutritt zur Körperschaft oder zu ihren Leistungen hat und sich der geförderte Personenkreis dementsprechend zumindest als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt und die Allgemeinheit repräsentiert.

Das FG sei bei seiner Würdigung davon ausgegangen, dass die Betreuungsplätze wegen der Berücksichtigung der Belegungspräferenz der Vertragspartner der Klägerin vorrangig den Beschäftigten der Vertragspartner der Klägerin und damit nicht der Allgemeinheit zugutekamen, auch wenn die Plätze tatsächlich anderweitig belegt wurden.

Danach – so die Schlussfolgerung der BFH – fördert die Klägerin einen fest abgeschlossenen Personenkreis und nicht die Allgemeinheit.

Der BFH lehnte zudem eine Befreiung von der Körperschaftsteuer wegen Verfolgung mildtätiger Zwecke ab. Zweck der Klägerin sei nach ihrem Gesellschaftsvertrag „die gemeinnützige Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung“ und die „Förderung der Altenhilfe“. Aufgrund dieser Eigenbeschreibung der Zwecke, die die Klägerin zu verfolgen beabsichtige, sei es nicht möglich, die Satzung dahingehend auszulegen, dass die Klägerin auch die Verfolgung mildtätiger Zwecke i. S. v.

§ 53 AO anstrebe. Damit – so der BFH – ist nicht zu entscheiden, ob sich der Senat einer im Schrifttum vertretenen Auffassung anschließen könne, nach der der Begriff „mildtätig“ nicht wörtlich in die Satzung aufgenommen werden müsse. Denn jedenfalls dann, wenn die Körperschaft nach ihrer Satzung eindeutig gemeinnützige Zwecke verfolgen soll, sei es erforderlich, die Art der anderen steuerbegünstigten Zwecke („mildtätig“ oder „kirchlich“) eindeutig zu benennen. Fehle es daran, wie hier im Streitfall, sei für die Anerkennung mildtätiger Zwecke kein Raum. ■



### Praxistipp

Die Entscheidung hat weitreichende Konsequenzen für Betriebskindergärten. Diese müssen, um die Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO zu erfüllen, eine „Restplatzquote“ vorweisen. Der BFH hat sich hinsichtlich einer Mindest-Quotenhöhe nicht festgelegt, da in der vorliegenden Entscheidung eine Restplatzquote nicht vorlag und somit über deren Angemessenheit nicht zu entscheiden war.

Um Schwierigkeiten bei der Anerkennung oder Aufrechterhaltung der Steuerbefreiung von Betriebskindergärten vorzubeugen, ist bei der Gestaltung der Satzungen und Verträge auf gemeinnützigkeitsrechtliche Kriterien zu achten. Deshalb sollten entsprechende Einrichtungen im Vorfeld rechtlichen sowie steuerrechtlichen Rat einholen.

Ein Beitrag von **RAin Andrea Schildhorn**, Deutsche Stiftungsanwälte Stuttgart. [andrea.schildhorn@dsz-rechtsanwaelte.de](mailto:andrea.schildhorn@dsz-rechtsanwaelte.de)

Für Sie berichtet von den Deutschen Stiftungsanwälten, dieses Mal von **Dr. Anna Kraftsoff** und **Andrea Schildhorn**.



## 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.deutschestiftungsanwaelte.de](http://www.deutschestiftungsanwaelte.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](http://www.stiftung-sponsoring.de/top/service.html).