

Titel:

Steuerfreiheit von Forschungsmitteln

Normenkette:

EStG § 3 Nr. 44

Leitsatz:

Überschreiten die bewilligten Mittel den Rahmen der erforderlichen Aufwendungen für den Lebensunterhalt, sind sie nicht gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Stipendium

Fundstellen:

DStRE 2022, 389

LSK 2021, 33924

Tatbestand

1

Streitig ist, ob für ein Forschungsprojekt bereitgestellte Mittel im Streitjahr 2016 steuerfrei sind.

I.

2

Der am [...] Kläger, [...], ist verheiratet mit der Klägerin. Die Kläger haben ein Kind [...].

3

Der Kläger ist Wissenschaftler und seit dem [...] bei der „Europäischen Organisation für astronomische Forschung in der südlichen Hemisphäre“ (im Folgenden ESO), einer zwischenstaatlichen Organisation, [...] beschäftigt [...]. Für die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die ESO, errichtet auf Grund des Übereinkommens vom 5. Oktober 1962 (BGBl. 1965 II, S. 43), gilt gemäß § 1 der Verordnung vom 1. April 1975 (BGBl. 1975 II, S. 393ff) das Protokoll vom 13. August 1974 über die Vorrechte und Immunitäten der ESO (BGBl. 1975 II, S. 395 bis 402; im Folgenden ESO-Protokoll), auf das im Einzelnen verwiesen wird.

4

In der Zeit vom [...] bis [...] war der Kläger als „Fellow“ bei der ESO beschäftigt und wurde auch von der ESO bezahlt [...]. Der Kläger erhielt als „Fellow“ Zahlungen für 2013 i.H.v. insgesamt 40.617 EUR, für 2014 i.H.v. insgesamt 42.386 EUR und für Januar 2015 bis einschließlich September 2015 i.H.v. insgesamt 40.819 EUR.

5

Ab dem 1. Oktober 2015 war der Kläger als „Unpaid Associate“ (unbezahlter Mitarbeiter) bei der ESO tätig. Die Finanzierung erfolgte ab dem 1. Oktober 2015 ausschließlich über die Deutsche Forschungsgemeinschaft (im Folgenden DFG), wobei die ESO dem Kläger für diese Tätigkeit die notwendige Grundausstattung (z.B. Büroräume) zur Verfügung stellte (vgl. Bescheinigung der ESO vom [...]). Die DFG als Selbstverwaltungsorganisation der Wissenschaft in Deutschland ist ein eingetragener Verein des privaten Rechts. Gemäß § 2 Abs. 2 der Satzung verfolgt die DFG ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung. Für weitere Einzelheiten wird auf die Satzung der DFG [...] verwiesen.

6

Mit Schreiben vom 15. September 2014 hatte die DFG dem Kläger und seiner Forschungseinrichtung (der ESO) für das Thema [...] XY im Rahmen des Schwerpunktprogramms [...] Z Mittel i.H.v. insgesamt 238.300 EUR für 36 Monate bewilligt. Im Einzelnen wurden Personalmittel für den Kläger persönlich i.H.v. 196.600 EUR, Sachmittel i.H.v. 2.000 EUR und eine Programmpauschale i.H.v. 39.700 EUR als flexibilisierte Förderung bewilligt. Der Kläger war laut der Bewilligung verpflichtet, seine volle Arbeitszeit dem geförderten

Projekt zu widmen und nach Projektabschluss über die Ergebnisse zu berichten. In dem Schreiben wurde außerdem ausgeführt, dass die Verwendungsrichtlinien „DFG-Vordruck 2.02 - 04/14“ Bestandteil der Bewilligung seien. Für weitere Einzelheiten wird auf die Bewilligung vom 15. September 2014 [...] und die Verwendungsrichtlinien „DFG-Vordruck 2.02 - 04/14“ [...] verwiesen. Die von der DFG genehmigten Personalmittel wurden über die ESO ausgezahlt. Der Kläger erhielt von der ESO aus den von der DFG bereitgestellten Mitteln ab dem 1. Oktober 2015 eine monatliche „Subsistance Allowance“ (Unterhaltsgeld) i.H.v. 5.461,11 EUR. Von diesem Unterhaltsgeld wurden lediglich monatliche Beiträge zur Krankenversicherung i.H.v. 567,41 EUR abgezogen. Weitere Beträge, wie z.B. eine interne Steuer, wurden von der ESO in 2016 nicht einbehalten. Auch Lohnsteuer wurde für 2016 weder von der ESO noch von der DFG abgeführt.

7

Das Finanzamt veranlagte den Kläger zunächst einzeln, erließ mit Datum vom 6. Juli 2018 einen Einkommensteuerbescheid für 2016 und legte dabei Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 64.533 EUR (= Bruttoarbeitslohn i.H.v. $12 \times 5.461,11$ EUR ./l. Arbeitnehmer Pauschbetrag i.H.v. 1.000 EUR) und Beiträge zur Krankenversicherung i.H.v. 6.809 EUR (= $12 \times 567,41$ EUR) zu Grunde. Dagegen legte der Kläger Einspruch ein, machte dabei geltend, die Zahlungen, die er von der ESO erhalten habe, seien als steuerfrei zu behandeln und beantragte die Zusammenveranlagung. Mit Bescheid vom 10. Dezember 2018 wurde der Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 6. Juli 2018 aufgehoben.

8

Daraufhin reichten die Kläger die Einkommensteuererklärung für 2016 ein. Der Kläger erklärte bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Bruttoarbeitslohn i.H.v. 65.533 EUR. Außerdem machte der Kläger Arbeitnehmerbeiträge zur Krankenversicherung i.H.v. 6.809 EUR geltend. Für Einzelheiten wird auf die Einkommensteuererklärung [...] verwiesen.

9

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 25. Juni 2019 einen Einkommensteuerbescheid für 2016, behandelte die Zahlungen der ESO an den Kläger als steuerpflichtig und legte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. 64.533 EUR (= Bruttoarbeitslohn i.H.v. $12 \times 5.461,11$ EUR ./l. Arbeitnehmer Pauschbetrag i.H.v. 1.000 EUR) zu Grunde. In den Erläuterungen des Bescheides wurde ausgeführt, die Bezüge des Klägers seien nicht gemäß Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll steuerfrei, da die ESO keine interne Steuer einbehalten habe. § 3 Nr. 44 Einkommensteuergesetz (EStG) sei nicht einschlägig, da die Zahlungen der ESO in 2016 die Bezüge der Vorjahre, als noch keine Finanzierung durch die DFG erfolgt sei, überstiegen hätten. Die Beiträge des Klägers zur Krankenversicherung berücksichtigte das Finanzamt erklärungsgemäß als beschränkt abziehbare Sonderausgaben.

10

Dagegen legten die Kläger Einspruch ein. Zur Begründung wurde vorgetragen, die vom Kläger vereinnahmten Bezüge seien nach Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll, jedenfalls aber gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei.

11

Mit Einspruchsentscheidung vom 8. April 2020 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Bezüge des Klägers im Streitjahr 2016 seien nicht gemäß Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll steuerfrei, da der Kläger in diesem Jahr lediglich ein unbezahlter Mitarbeiter gewesen sei. Die ESO habe deshalb nicht aus ihren Mitteln, sondern aus den von der DFG zur Verfügung gestellten Mitteln das Gehalt des Klägers gezahlt. Deshalb sei auch keine interne Steuer einbehalten worden. Das Besteuerungsrecht liege deshalb bei Deutschland. Auch eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG komme nicht in Betracht, da nicht ersichtlich sei, dass dem Kläger ein entsprechendes Stipendium durch die DFG gewährt worden sei.

12

Zur Begründung der dagegen erhobenen Klage tragen die Kläger vor, die Bezüge des Klägers seien steuerfrei. Die Steuerfreiheit ergebe sich aus Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll. Anders als zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen sehe das ESO-Protokoll keine Rückfallklausel für den Fall vor, dass die ESO trotz Berechtigung keine interne Steuer erhebe. Auch ein Mindeststeuersatz der Organisation sei nicht erforderlich. Die Stellung des Klägers als unbezahlter Mitarbeiter stünde dem nicht entgegen, da hierdurch lediglich zum Ausdruck gebracht werde, dass die Mittel für die Bezüge des Klägers nicht aus dem Haushalt

der ESO, sondern aus dem Haushalt einer anderen Einrichtung (im Streitfall die DFG) aufgebracht werden würden.

13

Jedenfalls seien die Bezüge des Klägers nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei. Werde der Kläger aufgrund seines Status als unbezahlter Mitarbeiter nicht als Mitglied des Personals der ESO angesehen, sei davon auszugehen, dass der Kläger die Zahlungen aufgrund des Bewilligungsbescheides vom 15. September 2014 von der DFG erhalten habe und die ESO lediglich als Zahlstelle in die Abwicklung eingeschaltet worden sei, da der Kläger dort seine Forschungstätigkeit ausgeübt habe. Die DFG bestätige selbst in den entsprechenden Verwendungsrichtlinien [...], dass die Stipendien der DFG nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei seien. Vorgelegt wurde ein Auszug der Richtlinien „DFG-Vordruck 2.10 - 02/16“ auf den im Einzelnen verwiesen wird [...]. Ergänzend wurde ausgeführt, das Stipendium diene der Sicherung des Lebensunterhalts des Klägers und seiner Familie. Hingewiesen werde auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 24. Februar 2015 (Az. VIII R 43/12). Ein Vergleich mit den Jahren 2013 bis 2015 sei kaum möglich, da der Kläger in diesen Jahren als „Fellow“ über das Sozialversicherungssystem der ESO versichert gewesen sei und er als unbezahlter Mitarbeiter eigene Beiträge zur Krankenversicherung habe leisten müssen. Ziehe man die in 2016 geleisteten Krankenversicherungsbeiträge i.H.v. 6.809 EUR ab, bewegten sich die Bezüge in 2016 nahezu auf dem Niveau der Bezüge von 2015. Ferner sei zu berücksichtigen, dass der Kläger im [...] Nachwuchs bekommen habe. Außerdem sei - wie das Finanzamt selbst ausführe - kein Beschäftigungsverhältnis mit der ESO als zuständiger Forschungseinrichtung begründet worden. Anderenfalls müssten die Bezüge bereits wegen des ESO-Protokolls steuerfrei sein. Ein Beschäftigungsverhältnis mit der DFG liege ebenfalls nicht vor, da anderenfalls die DFG verpflichtet gewesen wäre, Lohnsteuer einzubehalten. Auch wenn der Kläger nach den Förderrichtlinien verpflichtet gewesen sei, seine volle Arbeitszeit dem von ihm selbst gewählten und zur Förderung beantragten Projekt zu widmen, sei dies nicht als Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung oder einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit zu werten. Der Kläger sei lediglich dazu verpflichtet gewesen, über die Ergebnisse des Projekts zu berichten, nicht jedoch zu einem Projekterfolg.

14

Ergänzend wird vorgetragen, der Kläger sei auch als „unbezahlter Mitarbeiter“ Mitglied des Personals der ESO. Er sei in die Betriebsorganisation der ESO eingegliedert, da der die räumlichen, personellen und sachlichen Ressourcen der ESO nutze. Der Kläger erhalte auch von der ESO eine monatliche Gehaltsabrechnung.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 25. Juni 2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. April 2020 dahingehend zu ändern, dass keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden und das zu versteuernde Einkommen um 64.533 EUR vermindert und die Einkommensteuer entsprechend festgesetzt wird,

hilfsweise die Revision zuzulassen und

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

15

Zur Begründung wird ausgeführt, der Kläger gehöre als unbezahlter Mitarbeiter nicht zum begünstigten Personenkreis i.S.v. Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll und sei auch nicht von der ESO bezahlt worden. Eine Rückfrage des Finanzamts bei der ESO habe ergeben, dass die ESO für unbezahlte Mitarbeiter bewusst nicht die für die eigenen Beschäftigten vorgesehenen Bescheinigungen zur Vorlage beim Finanzamt ausstelle. Bei anderen Beschäftigten werde in den Bescheinigungen explizit auf Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll hingewiesen und angegeben, dass die Bescheinigung als Nachweis gegenüber dem Finanzamt diene. Vorgelegt wurden zwei anonymisierte Bescheinigungen der ESO für andere Beschäftigte, auf die im Einzelnen verwiesen wird [...]. Demgegenüber gehe die vom Kläger vorgelegte Bescheinigung auf steuerliche Fragen nicht ein. Damit sei offensichtlich, dass die ESO einen unbezahlten Mitarbeiter nicht zu ihrem eigenen gemäß Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll begünstigten Personal zähle.

16

Darüber hinaus enthalte das ESO-Protokoll zwar keine Rückfallklausel für den Fall, dass die ESO trotz Berechtigung keine interne Steuer erhebe. Daraus folge jedoch nicht automatisch, dass bei Nichtbesteuerung durch die ESO weiße Einkünfte entstünden. Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll habe ausweislich seines Wortlauts für eine Steuerbefreiung im Vertragsstaat die Tatbestandsvoraussetzung einer Besteuerung durch die ESO. Eine Besteuerung durch die ESO habe beim Kläger jedoch nicht stattgefunden.

17

Auch eine Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 44 EStG komme im Streitfall nicht in Betracht, da die bewilligten Mittel den Rahmen der erforderlichen Aufwendungen für den Lebensunterhalt des Klägers überschreiten würden. Auf Grund der Höhe der für den Kläger bewilligten Mittel sei davon auszugehen, dass ein eigenständiger Gehaltsbestandteil enthalten sei. Ein Vergleich mit den Vorjahren zeige, dass die als Personalmittel zugeteilten Einnahmen von 65.533 EUR die Einnahmen des Klägers aus der von 2012 bis 2015 ausgeübten Tätigkeit als „Fellow“ bei der ESO deutlich überstiegen. Trotz der akademischen Vorbildung des Klägers sei dieser Unterschied nicht nachvollziehbar. Dass der Kläger [...] Nachwuchs bekommen habe und sich dementsprechend das Einkommen der Klägerin reduziert habe, könne nicht berücksichtigt werden, da die Bewilligung der Mittel dem Grund und der Höhe nach bereits mit Schreiben vom 15. September 2014 erfolgt sei. Zu diesem Zeitpunkt sei der Kläger kinderlos gewesen und mit Nachwuchs habe zu diesem Zeitpunkt noch nicht gerechnet werden können. Selbst bei Berücksichtigung der Krankenversicherungsbeiträge lägen die Einkünfte des Klägers im Streitjahr 2016 deutlich über dem Niveau der Vorjahre. Der Kläger sei zwar promoviert und verheiratet, allerdings sei er im Streitjahr 2016 erst [...] Jahre alt gewesen. Die monatlichen Auszahlungen in 2016 i.H.v. 4.893 EUR (= 5.461,11 EUR ./. 567,41 EUR Krankenversicherungsbeiträge) überstiegen deutlich den zum Lebensunterhalt erforderlichen Betrag. Als Vergleich habe das monatliche Nettoeinkommen in der Besoldungsgruppe B 2 in Bayern im Jahr 2016 5.126 EUR betragen, was nach Abzug der notwendigen privaten Krankenversicherungsbeiträge dem Einkommen des Klägers entspreche. Aus diesem Vergleich werde ersichtlich, dass bei Beträgen in dieser Größenordnung nicht mehr von einem bloßen Bestreiten des Lebensunterhalts gesprochen werden könne.

18

Auf den Hinweis des Gerichts vom 23. Februar 2021 wird Bezug genommen.

19

Ergänzend wird auf den Inhalt der Akten, die ausgetauschten Schriftsätze und das Protokoll über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

20

Die Klage ist unbegründet.

21

1. Der Kläger hat im Streitjahr 2016 aus den von der DFG bewilligten und über die ESO bezogenen Mitteln sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG erzielt.

22

a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG lagen im Streitfall nicht vor.

23

aa) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG - neben Gehältern und Löhnen - auch andere Bezüge und Vorteile, die „für“ eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Nach ständiger Rechtsprechung werden Bezüge oder Vorteile für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden sind (BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022 m.w.N.). Arbeitslohn kann auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt „für“ eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Arbeitslohn liegt jedoch dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen

zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022 m.w.N.).

24

bb) Nach diesen Grundsätzen lag im Streitfall bei den vom Kläger in 2016 bezogenen Mitteln kein Arbeitslohn der ESO vor, da die Auszahlungen der ESO an den Kläger nicht auf dem zwischen der ESO und dem Kläger bestehenden Dienstverhältnis beruhten. Zwar erfolgte die Auszahlung der von der DFG bewilligten Mittel an den Kläger über die ESO. Rechtsgrund für diese Auszahlungen im 2016 war jedoch die Rechtsbeziehung des Klägers zur DFG [...]. Bei der ESO war der Kläger demgegenüber in 2016 als unbezahlter Mitarbeiter beschäftigt. Die ESO wies deshalb ausdrücklich darauf hin, dass die Finanzierung ausschließlich über die DFG erfolgte (Bescheinigung der ESO vom [...]).

25

b) Auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG liegen im Streitfall nicht vor, da der Kläger nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat.

26

c) Im Streitfall liegen vielmehr sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG vor.

27

aa) Sonstige Einkünfte sind gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören. Zu den in § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG bezeichneten Einkünften gehören nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG auch Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden. Der BFH hat die monatlich von einem Unternehmen an einen Diplom-Chemiker gezahlte Studienbeihilfe für dessen Absolvierung einer wissenschaftlichen Spezialausbildung als „wiederkehrende Zuschüsse“ i.S. von § 22 Nr. 1 Buchst. c EStG 1950 (heute § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG) angesehen und dies damit begründet, die Mittel dienten dem Empfänger für eine angemessene Lebenshaltung und ermöglichten es ihm, in wirtschaftlicher Sicherheit seine wissenschaftliche Aus- und Fortbildung zu vollenden (BFH-Urteil vom 27. November 1959 VI 172/59 U, BFHE 70, 174, BStBl III 1960, 65). Gleiches ist angenommen worden für monatliche Unterhaltsbeihilfen eines Unternehmens an einen Studierenden, der sich im Gegenzug verpflichtet hatte, nach seinem Studium dort einen Arbeitsvertrag zu schließen und andernfalls die Beihilfen zurückzuzahlen (BFH-Urteil vom 18. September 1964 VI 244/63 U, BFHE 81, 30, BStBl III 1965, 11). Auch das Stipendium einer Universität an einen Rechtsreferendar, der sich zu einer Tätigkeit als Tutor an einem Studierendenwohnheim verpflichtet hatte, hat der BFH den sonstigen Einkünften gemäß § 22 Nr. 1 EStG zugeordnet, da die monatlichen Zahlungen dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöht hätten (BFH-Urteil vom 28. Februar 1978 VIII R 116/75, BFHE 124, 528, BStBl II 1978, 387). Hieran anknüpfend hat das FG Düsseldorf in einer jüngeren Entscheidung die Ansicht vertreten, ein Stipendium, das aus ausländischen Mitteln im Rahmen eines im Inland absolvierten Forschungsprojekts gewährt werde, löse sonstige Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 3 Buchst. b EStG aus; ausreichend sei eine Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ein Leistungsaustausch sei nicht erforderlich (FG Düsseldorf, Urteil vom 8. Mai 2018, Az. 13 K 614/17 E, EFG 2018, 1372, rkr.).

28

Nach der Rechtsprechung des BFH belegen die differenzierenden Regelungen in § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG, dass vom Grundsatz jeder regelmäßig wiederkehrende Zufluss, der mit einem Zuwachs an Leistungsfähigkeit verbunden ist, steuerbar ist (BFH-Urteil vom 8. Juli 2020 X R 6/19, BFHE 269, 556). Eine Ausnahme hiervon macht das Gesetz in § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG („... sind ... nicht dem Empfänger zuzurechnen“) nur für den Fall, dass die wiederkehrenden Bezüge freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden. Die Ausnahme von der Steuerbarkeit wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG verlangt nach Auffassung des BFH, dass der Empfänger für die ihm gewährten Leistungen keine Gegenleistung zu erbringen hat (BFH-Urteil vom 8. Juli 2020 X R 6/19, BFHE 269, 556 m.w.N., Vorinstanz Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 14. Februar 2019 10 K 247/17, EFG 2019, 706). Auch die vom Gesetz geforderte Freiwilligkeit der Zahlungen oder die auf Freiwilligkeit beruhende Verpflichtung, entsprechende Zahlungen zu leisten, bringt zum Ausdruck, dass die wiederkehrenden Bezüge gegenleistungsfrei zufließen müssen.

29

bb) Nach diesen Maßstäben erzielte der Kläger im Streitjahr 2016 sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG. Die DFG zahlte über die ESO an den Kläger für 36 Monate wiederholt Bezüge auf Grund eines einheitlichen Entschlusses aus [...]. Die monatlichen Auszahlungen i.H.v. 4.893 EUR erhöhten auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Klägers. Im Gegenzug war der Kläger verpflichtet, seine volle Arbeitszeit dem geförderten Projekt zu widmen und nach Projektabschluss über die Ergebnisse zu berichten [...]. Diese Verpflichtungen des Klägers stellten eine ausreichende Gegenleistung i.S.v. § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG dar. Aufgrund der vom Kläger zu erbringenden Gegenleistung greift die Ausnahme in § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG nicht ein.

30

2. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit dieser Einkünfte lagen im Streitfall nicht vor.

31

a) Eine Steuerbefreiung ergibt sich im Streitfall nicht aus Art. 19 des ESO-Protokolls.

32

aa) Für die Gewährung von Vorrechten und Befreiungen an die ESO, errichtet auf Grund des Übereinkommens vom 5. Oktober 1962 (BGBl. 1965 II, S. 43), gilt gemäß § 1 der Verordnung vom 1. April 1975 (BGBl. 1975 II, S. 393ff) das Protokoll vom 13. August 1974 über die Vorrechte und Immunitäten der ESO (BGBl. 1975 II, S. 395 bis 402). Die Mitglieder des Personals der Organisation genießen gemäß Art. 17 ESO-Protokoll bestimmte Rechte. Gemäß Art. 19 Abs. 1 Satz 1 ESO-Protokoll können der Generaldirektor und die in Artikel 17 ESO-Protokoll genannten Mitglieder des Personals der Organisation in Bezug auf die „von ihr“ gezahlten Gehälter und sonstigen Bezüge einer Besteuerung zugunsten der Organisation unterworfen werden. Vom Zeitpunkt dieser Besteuerung an sind „diese“ Gehälter und Bezüge gemäß Art. 19 Abs. 1 Satz 2 HS 1 ESO-Protokoll von der einzelstaatlichen Einkommensteuer befreit.

33

bb) Im Streitfall greift die Steuerbefreiung gemäß Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll nicht ein. Da die von der DFG bewilligten Mittel lediglich über die ESO an den Kläger ausgezahlt wurden, lagen bereits keine von der ESO gezahlten Gehälter oder sonstigen Bezüge i.S.v. Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll vor. Rechtsgrund für die Auszahlungen an den Kläger war, wie bereits ausgeführt, die Bewilligung der Mittel durch die DFG. Bei der ESO war der Kläger demgegenüber im Streitjahr 2016 ausdrücklich als unbezahlter Mitarbeiter beschäftigt [...].

34

Im Übrigen wurden die Zahlungen der DFG an den Kläger im Streitjahr 2016 auch nicht i.S.v. Art. 19 Abs. 1 ESO-Protokoll der Besteuerung bei der ESO unterworfen, so dass es auch an dieser Voraussetzung für die Steuerbefreiung fehlt. Konsequenterweise enthält auch die vom Kläger vorgelegte Bescheinigung der ESO vom [...] keine Aussage zu einer Steuerbefreiung, während in anderen Fällen ausdrücklich auf die Besteuerung durch die Organisation und Art. 19 ESO-Protokoll hingewiesen wird [...].

35

b) Auch aus § 3 Nr. 44 EStG ergibt sich im Streitfall keine Steuerbefreiung.

36

aa) Nach § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG sind Stipendien steuerfrei, 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. Das Gleiche gilt gemäß § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG für Stipendien, die zu den in § 3 Nr. 44 Satz 1 EStG 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 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) gegeben werden. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung) von der Körperschaftsteuer befreit.

37

Voraussetzung für die Steuerfreiheit i.S.v. § 3 Nr. 44 EStG ist, dass

- 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 (§ 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG),
- der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist (§ 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG).

38

Im Ausgangspunkt sind mangels konkreter Regelungen in § 3 Nr. 44 EStG die erforderlichen Aufwendungen für den Lebensunterhalt eines Stipendiaten nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu bestimmen (BFH-Urteil vom 24. Februar 2015 VIII R 43/12, BFHE 249, 190, BStBl II 2015, 691). Dabei ist unter Lebensbedarf die Gesamtheit der Mittel zu verstehen, die benötigt werden, um dem Einzelnen ein menschenwürdiges Leben in einem sozialen Umfeld zu sichern. Er umfasst die für den laufenden Lebensunterhalt unentbehrlichen Aufwendungen für Wohnung, Verpflegung, Kleidung, Ausbildung, Gesundheit, angemessene Freizeitgestaltung und andere notwendige Ausgaben dieser Art (BFH-Urteil vom 24. Februar 2015 VIII R 43/12, BFHE 249, 190, BStBl II 2015, 691). Auszugehen ist von der Notwendigkeit, bei der Bestimmung des „erforderlichen Lebensunterhalts“ das Alter der Stipendiaten, ihre akademische Vorbildung sowie deren nach der Verkehrsauffassung erforderliche typische Lebenshaltungskosten in ihrer konkreten sozialen Situation zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 24. Februar 2015 VIII R 43/12, BFHE 249, 190, BStBl II 2015, 691). Auf dieser Grundlage kann das vor Inanspruchnahme des Stipendiums vereinnahmte und im Bewilligungszeitraum des Stipendiums zeitweilig ausfallende Entgelt ein gewichtiges Indiz dafür begründen, dass das Stipendium, welches betragsmäßig über den Betrag der vorher bezogenen Einnahmen nicht wesentlich hinausgeht, lediglich den „erforderlichen Lebensbedarf“ der Stipendiaten i.S. des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG abdeckt.

39

Werden zu hohe, d.h. nicht erforderliche Stipendienleistungen gewährt, tritt eine Steuerpflicht der vollen Bezüge und nicht nur des angemessenen Teils ein (Levedag in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, EStG, 1. Aufl. 2020, § 3 Nr. 44 Rz. 46 m.w.N.).

40

Die Voraussetzung der Begrenzung eines Stipendiums auf den für den Lebensunterhalt erforderlichen Betrag hat der BFH für ein Stipendium in Höhe von 35.000 US-Dollar bejaht (vgl. BFH-Urteil vom 15. September 2010 X R 33/08, BFHE 231, 108, BStBl II 2011, 637). Ebenso hat der BFH eine hinreichende betragsmäßige Begrenzung des Stipendiums bei einer Zuwendung von jährlich 22.900 DM bejaht (BFH-Urteil vom 20. März 2003 IV R 15/01, BFHE 202, 168, BStBl II 2004, 190). Auch bei monatlichen Zahlungen i.H.v. 2.700 EUR (im konkreten Streitjahr insgesamt i.H.v. 8.100 EUR) zuzüglich einer Pauschale für Dienstreisen i.H.v. 400 EUR hat der BFH eine Begrenzung des Stipendiums auf den für den Lebensunterhalt erforderlichen Betrag angenommen (BFH-Urteil vom 24. Februar 2015 VIII R 43/12, BFHE 249, 190, BStBl II 2015, 691).

41

bb) Nach diesen Grundsätzen greift die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG im Streitfall nicht ein.

42

Bei der DFG handelt es sich zwar um einen privaten Stipendiengeber i.S.d. § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG, da die DFG nach § 2 Abs. 2 ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung verfolgt. Es liegt auch ein begünstigter Zweck i.S.v. § 3 Nr. 44 EStG bei der im Streitfall erfolgten Bewilligung von Mitteln vor, da es um die Förderung von Forschung ging. Außerdem wurde der Kläger nicht zu einer „bestimmten“ Gegenleistung bzw. einer „bestimmten“ Arbeitnehmertätigkeit i.S.v. § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG verpflichtet, da er lediglich über die Ergebnisse zu berichten hatte und demnach Entscheidungsfreiheit innerhalb des Forschungsthemas besaß (vgl. hierzu Schmidt/Levedag, EStG, 39. Auflage 2020, § 3 Rz. 154). Schließlich wurden die Mittel auch nach von der DFG erlassenen Richtlinien vergeben (§ 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG).

43

Allerdings überschritten die bewilligten Mittel im Streitfall nach Auffassung des Senats den Rahmen der erforderlichen Aufwendungen für den Lebensunterhalt des Klägers (§ 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. a EStG). Zwar

ist bei der akademischen Vorbildung zu berücksichtigen, dass der Kläger als Wissenschaftler im Bereich Physik arbeitete und promoviert war. Allerdings war der [...] Kläger im Streitjahr 2016 erst [...] ungefähr 30] Jahre alt. Bei der konkreten sozialen Situation ist zu berücksichtigen, dass der Kläger verheiratet war. Das Kind ist hingegen nicht zu berücksichtigen, da es [...] bei der Bewilligung der Mittel mit Schreiben vom 15. September 2014 offensichtlich noch nicht berücksichtigt werden konnte. Unter Berücksichtigung dieser Umstände überschritten die bewilligten Mittel i.H.v. 65.533 EUR im Streitjahr die erforderlichen Aufwendungen für den Lebensunterhalt deutlich. Selbst unter Berücksichtigung der Krankenversicherungskosten i.H.v. 6.809 EUR verblieben dem Kläger in 2016 noch Mittel i.H.v. 58.724 EUR, die - auch unter Berücksichtigung der hohen Lebenshaltungskosten im Landkreis München - deutlich über die Sicherung eines menschenwürdigen Lebens in einem sozialen Umfeld hinausgingen.

44

Außerdem gingen die bereitgestellten Mittel der DFG in 2016 i.H.v. 58.724 EUR (= 65.533 EUR abzüglich Krankenversicherungskosten i.H.v. 6.809 EUR) wesentlich über die jährlichen Einkünfte des Klägers als „Fellow“ i.H.v. 40.617 EUR (2013), 42.386 EUR (2014) und 40.819 EUR (Januar 2015 bis September 2015) hinaus.

45

Im Übrigen sind die vom Kläger [...] vorgelegten Auszüge von Verwendungsrichtlinien „DFG-Vordruck 2.10 - 02/16“ [...] im Streitfall nicht anwendbar, da laut der Bewilligung vom 15. September 2014 [...] die Verwendungsrichtlinien „DFG-Vordruck 2.02 - 04/14“ [...] Bestandteil dieser Bewilligung waren. In den im Streitfall anzuwendenden Richtlinien „DFG-Vordruck 2.02 - 04/14“ finden sich keine Ausführungen zu einer Steuerfreiheit der bewilligten Mittel i.S.d. § 3 Nr. 44 EStG. In dem vom Kläger vorgelegten „DFG-Vordruck 2.10 - 02/16“ [...] werden zwar Ausführungen zur grundsätzlichen Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 44 EStG vorgenommen, allerdings wird der Stipendiengrundbetrag nach Nr. 2.1. dieser Richtlinien auf monatlich 1.750 EUR festgelegt. Abgesehen davon, dass die vom Kläger vorgelegten Richtlinien im Streitfall nicht anzuwenden sind, wurden dem Kläger auch deutlich höhere Mittel als dieser Stipendiengrundbetrag zugeteilt.

46

c) Schließlich ist auch der Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 11 EStG nicht erfüllt, da Zahlungen, die zur Bestreitung des Lebensunterhalts dienen, die Wissenschaft nicht unmittelbar fördern (BFH, Urteil vom 27. April 2006 IV R 41/04, BFHE 214, 69, BStBl II 2006, 755; Schmidt/Levedag, EStG, 39. Auflage 2020, § 3 Rz. 45).

47

3. Der Senat verkennt nicht, dass dem Kläger im Streitjahr 2016 auf Grund der Qualifikation der ausgezahlten Mittel als sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG nur ein Pauschbetrag i.H.v. 102 EUR (vgl. § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG) statt des vom Finanzamt in der Veranlagung gewährten Arbeitnehmer-Pauschbetrages i.H.v. 1.000 EUR (vgl. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) zu gewähren wäre. Aufgrund des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots (vgl. hierzu Gräber/Ratschow, FGO, 9. Aufl. 2019, § 96 Rz. 51) kommt der Ansatz eines geringeren Pauschbetrages im Streitfall jedoch nicht in Betracht.

48

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Bei Klageabweisung sind die Kosten des Vorverfahrens nicht erstattungsfähig. Die Revision wird nicht zugelassen, weil kein Zulassungsgrund nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.