
Datum: 20.05.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 562/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0520.12K562.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 29/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darum, ob die als (vorweggenommene) Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemachten Kosten für ein Masterstudium um hierfür erhaltene Stipendiumsleistungen zu kürzen sind.

2

Der Kläger ist als Rechtsanwalt bei einer international ausgerichteten Anwaltskanzlei in ... tätig. Er erzielte im Streitjahr als Volljurist Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Vertretung Assessorkurse) und nichtselbständiger Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter bei einer Anwaltskanzlei in In der Zeit vom2010 bis zum2011 führte er ein Aufbaustudium in Form des LL.M. (Master of Laws) an der University... durch. Hierfür erhielt er vom Deutschen Akademischen Austausch Dienst e.V. (DAAD) laut Bescheid vom 21.06.2010 ein Stipendium, welches einen Zuschuss zum Lebensunterhalt in Höhe von 975 €, zahlbar in monatlichen Raten, einen einmaligen Reisekostenzuschuss in Höhe von 775 € und die Übernahme der Studiengebühren bis zu einer Höhe von 15.400 € umfasste. Mit E-Mail vom 03.09.2010 wurde dem Kläger seitens des DAAD mitgeteilt, dass die Studiengebührenbeihilfe für die USA auf 18.000 € erhöht wurde. Zweck des DAAD ist laut dessen Satzung die Pflege der akademischen Beziehungen mit dem Ausland, insbesondere der wissenschaftliche und studentische Austausch (§ 2 Abs. 2 der Satzung in der zuletzt geänderten Fassung vom 03.07.2012). Ausweislich der in dem Bescheid in Bezug genommenen „Allgemeinen

3

Bedingungen für deutsche Stipendiaten des DAAD“ (Stand 12/2009) ist Zweck des Stipendiums die Durchführung des Studien- und Forschungsvorhabens (Ziffer 3). Bei Abbruch des Studiums besteht eine Pflicht zur Rückzahlung des Stipendiums (Ziffer 7). Gleiches gilt nach Ziffer 11 u.a. dann, wenn der Stipendiat sich nicht im erforderlichen und zumutbaren Maße um die Verwirklichung des Zwecks des Stipendiums bemüht. Die monatlichen Stipendienraten sind zur Bestreitung des Lebensunterhaltes bestimmt und bestehen aus einem Grundbetrag für allgemeine Lebenshaltungskosten und einem länderspezifischen Auslandszuschlag für auslandsbedingte Mehrkosten (Ziffer 2). Etwaige während der Stipendienlaufzeit weiterlaufende inländische Gehaltsbezüge werden in voller Höhe auf den Grundbetrag angerechnet (Ziffer 4), Nebentätigkeiten sind nur bis zu einer Pauschalierungsgrenze von 400 € erlaubt (Ziffer 8). Wegen der Einzelheiten wird auf den Bescheid vom 21.06.2010, die „Allgemeinen Bedingungen für deutsche Stipendiaten“ des DAAD (Stand 12/2009) und die Satzung des DAAD in der zuletzt geänderten Fassung vom 03.12.2012 verwiesen.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die mit dem L.L.M.-Studium entstandenen Kosten in Höhe von insgesamt 29.997,59 € in voller Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend, die sich wie folgt zusammensetzen: 4

Miete Apartment (Juli-Dez)	5.633,53 €,	5
Fahrtkosten:	1.411,20 €,	6
Arbeitsmittel:	638,35 €,	7
Studiengebühren:	18.142,28 €,	8
Verpflegungsmehraufwand:	3.564,00 €,	9
Sonstige Kosten:	608,23 €.	10

Gleichzeitig wies der Kläger darauf hin, dass das Studium durch ein Stipendium des DAAD unterstützt worden sei und fügte den Bescheid des DAAD vom 21.06.2010 sowie die E-Mail vom 03.09.2010 bei. Der Kläger vertrat unter Bezugnahme auf einen der Einkommensteuererklärung ebenfalls beigefügten Aufsatz von Ernst/Schill (DStR 2008, 1461) die Auffassung, eine Kürzung der Kosten für das Masterstudium um die erhaltenen Stipendiumsleistungen habe nicht zu erfolgen. 11

Mit Einkommensteuerbescheid vom 06.12.2011 erkannte der Beklagte lediglich die um die erhaltenen Stipendiumsleistungen gekürzten Kosten als Werbungskosten an, da insoweit ein Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen bestehen würde (§ 3c EStG). Dabei kürzte er die Übernachtungskosten um den Lebenshaltungskostenzuschuss in Höhe von je 975 € für die Monate September bis Dezember (insgesamt 3.900 €), die geltend gemachten Fahrtkosten um den Reisekostenzuschuss in Höhe von 775 € und die Studiengebühren um die seitens des DAAD erhaltenen Gebühren in Höhe von 18.000 €. 12

Hiergegen richtete sich der Kläger mit fristgerecht eingelegtem Einspruch und machte geltend, das Graduiertenstipendium des DAAD sei nicht als steuerfreie Einnahme im Sinne des § 3 Nr. 44 EStG zu qualifizieren, sodass das Abzugsverbot des § 3c EStG keine Anwendung finde. Es handele sich mangels Gegenleistungsverhältnis bei Graduiertenstipendien des DAAD zur Finanzierung eines (LL.M.-)Studiums um eine nicht 13

steuerbare Vermögensmehrung, die keiner Einkunftsart des EStG zuzuordnen sei. Denn das Stipendium werde weder im Rahmen einer Erwerbstätigkeit gewährt noch liege auf Empfängerseite insoweit Einkunftserzielungsabsicht vor. Das Auslandsstudium werde nicht zu dem Zweck durchgeführt, hierdurch Einnahmen in Form des Stipendiums zu erlangen. Dem stehe bereits die rein zeitliche Abfolge der Annahme des Studienplatzes in und der Gewährung des DAAD -Graduiertenstipendiums sowie die im Allgemeinen sehr geringen Erfolgschancen einer Stipendiumsbewerbung entgegen. So werde für eine Bewerbung für ein Graduiertenstipendium seitens des DAAD eine Studienplatzzusage verlangt. Eine entsprechende Zusage werde in den USA aber nur erteilt, wenn mit der Bewerbung auch die Finanzierung nachgewiesen worden sei, in welche ein Stipendium nicht hätte mit eingeplant werden können. Das Studium sei damit unabhängig von der Zusage eines Stipendiums geplant und durchgeführt worden. Auch sei eine Zahlung der Studiengebühren durch den DAAD erst auf Nachweis bezahlter Studiengebühren erfolgt. Es handle sich daher bei dem Stipendium nicht um einen Leistungsaustausch, sondern nur um die zweckkonforme Verwendung der gewährten Mittel. Mit dem Stipendium würde auch nicht das Studium als solches honoriert, sondern vielmehr in der Vergangenheit erbrachte Leistungen wie besonders gute Abschlüsse des juristischen Staatsexamens, bereits erworbene akademische Grade und soziales Engagement. Auf nicht steuerbare Einnahmen sei § 3c EStG nicht anwendbar. Für die Kürzung der Werbungskosten fehle es daher an einer Rechtsgrundlage. Auch im Fall eines Stipendiums gelte der Grundsatz der Unerheblichkeit der Mittelherkunft. Hilfsweise beantragte der Kläger im Rahmen des Einspruchsverfahrens, den Lebensunterhaltungszuschuss des Stipendiums allenfalls in Höhe der als Werbungskosten zu berücksichtigenden Mehraufwendungen für Verpflegung für die ersten 90 Tage abzuziehen.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 30.01.2013 als unbegründet zurück. Die Leistungen aus dem Stipendium des DAAD seien als sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe b) EStG (Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden) einzuordnen. Der Kläger habe für die neun Monate des Studiums seitens des DAAD wiederkehrende Bezüge erhalten. Eine Beschränkung des Tatbestandes des § 22 Nr. 1 EStG auf Bezüge, die im Rahmen einer mit Einkünfteerzielungsabsicht durchgeführten Erwerbstätigkeit erwirtschaftet würden, sei weder dem Wortlaut der Vorschrift noch der Rechtsprechung des BFH zu entnehmen. 14

Die Einnahmen seien damit steuerbar, aber nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei, da die vom DAAD vergebenen Stipendien aus öffentlichen Mitteln gewährt würden. Zwischen einem nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei gewährten Stipendium für Studienzwecke und den im Zusammenhang mit dem Stipendium angefallenen Mehraufwendungen bestehe regelmäßig ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne von § 3c Abs. 1 EStG. Im Übrigen seien die Leistungen aus dem Stipendium auch zweckgebunden und würden direkt die dem Kläger durch das Studium entstandenen Aufwendungen mindern mit der Folge, dass es insoweit an einer Vermögensminderung beim Kläger fehle. 15

Dem Hilfsantrag des Klägers könne nicht entsprochen werden, da zu den Lebenshaltungskosten auch die Aufwendungen für Unterkunft, Bekleidung, Hygiene und Körperpflege gehören würden und hiervon nicht lediglich die Verpflegungsmehraufwendungen umfasst seien. 16

Hiergegen richtet sich der Kläger mit der fristgerecht erhobenen Klage. Die äußere Form der Gewährung einer Leistung als wiederkehrende Leistung reiche für die Annahme steuerbarer Einkünfte nicht aus. Das Vorliegen steuerbarer Einkünfte setze vielmehr voraus, dass die 17

Leistungsfähigkeit durch Einkünfte aufgrund der Teilnahme am Marktgeschehen erhöht werde. Dies sei bei Stipendien nicht der Fall, da kein Transfer von Einkommen statfinde, sondern vielmehr lediglich eine Vermögensminderung ausgeglichen werde. Stipendien seien daher, soweit nicht ausnahmsweise ein konkreter Zusammenhang mit einer Tätigkeit im Sinne von § 18 oder § 19 EStG bestehe, nicht steuerbar. Die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 44 EStG habe damit nur noch deklaratorische Bedeutung. Entgegen der Annahme des Beklagten sei bei ihm auch eine direkte Vermögensminderung eingetreten, da sein Vermögen durch den Anspruch gegen den DAAD aus dem Stipendium vermehrt worden wäre und er aus diesem vermehrten Vermögen dann eigenen Aufwand durch Zahlung der Studiengebühren geleistet habe. Auch dürfe es steuerlich keinen Unterschied machen, ob Kosten für ein Studium durch die Eltern getragen oder mit Hilfe eines Stipendiums finanziert würden. Denn jedenfalls die Kosten für ein Masterstudium seien nicht mehr von der Unterhaltungspflicht der Eltern gedeckt. Daher werde auch bei Teilstipendien für Studierende nach den Allgemeinen Bedingungen des DAAD explizit vorausgesetzt, dass der Unterhalt der Eltern als Lebensunterhalt des Auslandsaufenthaltes eingebracht wird, was bei Graduiertenstipendien aufgrund der bereits erworbenen Berufsqualifikation nicht der Fall sei, sodass die Stipendienleistungen des DAAD als „unterhaltsähnlich“ einzustufen seien. Sowohl Eltern als auch DAAD würden die Unterstützungsleistungen freiwillig als Beitrag zur Aus- und Weiterbildung leisten, sodass auch die Motive vergleichbar seien. Die Herkunft der Mittel dürfe -wie sich auch an der Rechtsprechung des BFH zum Drittaufwand zeige- im Rahmen des Ausgabenabzugs nicht berücksichtigt werden.

Der Kläger beantragt, 18

den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 06.12.2011 in Gestalt der 19
Einspruchsentscheidung vom 30.01.2013 dahingehend zu ändern, dass die
Einkommensteuer unter Berücksichtigung weiterer vorweggenommener Werbungskosten für
das Masterstudium in Höhe von 22.675,00 € bei den Einkünften aus § 19 EStG festgesetzt
wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, die Steuerbarkeit 23
nicht aus der Tatsache der wiederkehrenden Zahlung abgeleitet zu haben, sondern aufgrund
der Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG. Nach der
aktuellen Rechtsprechung der Finanzgerichte und des Bundesfinanzhofs sei von der
Steuerbarkeit der Stipendienleistungen auszugehen. Die durch Zahlung der Studiengebühren
beim Kläger zunächst eingetretene Vermögensminderung sei jedenfalls durch das
Stipendium in entsprechender Weise ausgeglichen worden. Im Ergebnis sei das Vermögen
des Klägers daher insoweit nicht gemindert worden. Der Erhalt eines Stipendiums sei auch
nicht mit dem Fall vergleichbar, in dem die Mittel von den Eltern zur Verfügung gestellt
würden. Die Eltern würden entsprechende Mittel vor einem anderen Hintergrund leisten, als
eine Art erweiterte Unterhaltungspflicht. Ein Stipendiengeber habe dagegen andere
Beweggründe, wenn er ein zweckgebundenes Stipendium gewähre.

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist unbegründet. 25

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat die als vorweggenommene Werbungskosten geltend gemachten Kosten für das Masterstudium (L.L.M.) in den USA zu Recht um die seitens des DAAD erhaltenen Stipendiumsleistungen gekürzt. 26

1. Die Kosten für das im Anschluss an das zweite juristische Staatsexamen des Klägers anknüpfende Masterstudium können grundsätzlich als vorweggenommene Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus § 19 EStG berücksichtigt werden (BFH, Urteil vom 22.07.2003, VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32). Die Absolvierung des L.L.M.-Studiums wird für die vom Kläger aktuell im Inland ausgeübte Tätigkeit in einer international ausgerichteten Rechtsanwaltskanzlei regelmäßig erwartet und ist hierfür von Vorteil. Denn der Kläger erwarb damit als Jurist zusätzliche Kenntnisse im internationalen Recht, vertiefte seine Englischkenntnisse im Bereich der juristischen Fachsprache und erwarb darüber hinaus eine Zusatzqualifikation (L.L.M.). 27

2. Ein Abzug der für das Studium angefallenen Kosten kommt jedoch nur insoweit in Betracht, als der Kläger hierfür Aufwendungen zu tragen hatte (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Soweit dem Kläger die anlässlich des Studiums angefallenen Kosten durch das Stipendium steuerfrei erstattet worden sind, hatte er im Ergebnis keine Aufwendungen im Sinne von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG zu tragen, da er durch die Ausgaben wirtschaftlich nicht belastet war (FG Köln, Urteil vom 20.02.2003, 10 K 3534/99, EFG 2003, 989; im Ergebnis bestätigt durch BFH, Urteil vom 04.11.2003, VI R 28/03, BFH/NV 2004, 928; Thürmer in: Blümich, EStG, 125. Auflage 2015, § 9 Rn. 171). Denn die Mehraufwendungen des Klägers wurden durch das Stipendium abgegolten (in diesem Sinne auch BFH, Urteil vom 14.11.2000, VI R 128/00, BStBl II 2001, 495), welches er seitens des A hierfür zweckgerichtet und unter den sich aus den „Allgemeinen Bedingungen für deutsche Stipendiaten“ des A ergebenden Auflagen erhalten hat. Der DAAD hat insofern auch anders, als wenn der Kläger die für das Studium erforderlichen Mittel von seinen Eltern oder anderen Angehörigen im Rahmen einer -bei Überschreiten der Freibeträge (schenkungsteuer)steuerpflichtigen- Schenkung erhalten hätte, die Mittel in Erfüllung seiner Satzungszwecke - der Pflege der akademischen Beziehungen mit dem Ausland (studentischer Austausch, vgl. § 2 Abs. 2 der Satzung)- gewährt. Eine auf diesem Weg erfolgende satzungsmäßige Stipendiumsleistung stellt keine freigebige Zuwendung dar (so auch Meincke, ErbStG, 16. Auflage 2012, § 7, Rn. 88). Anders als im Fall, dass der Kläger die Aufwendungen mit eigenen, ggf. zuvor geschenkt erhaltenen oder geliehenen Mitteln begleicht, ist im Streitfall daher keine Minderung der Leistungsfähigkeit im Umfang der durch den A im Rahmen des Stipendiums übernommenen Kosten eingetreten mit der Folge, dass der Kläger in dieser Höhe keinen (vorweggenommenen) Werbungskostenabzug geltend machen kann. 28

3. Vor diesem Hintergrund kann dahinstehen, ob die vom Kläger - unstreitig nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei - erhaltenen Stipendiumsleistungen nach § 22 Nr. 1 Satz 1, Satz 3 Buchstabe b EStG bzw. § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sind (so: Nacke in Blümich, EStG, 131. Auflage 2016, § 22 Rn. 133; ausgehend von einer grundsätzlichen Steuerpflicht, aber Frage der Einkunftsart ausdrücklich offen lassend: FG Münster, Urteil vom 16.05.2013, 2 K 3208/11, EFG 2014, 19; FG Hamburg, Urteil vom 05.09.2012 6 K 39/12, EFG 2013, 104, dem nachfolgend BFH, Urteil vom 24.02.2015 VIII R 43/12, BStBl II 2015, 691; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.12.2007 3 K 209/03, EFG 2008, 670; nachgehend BFH-Urteil vom 15.09.2010 X R 33/08, BStBl II 2011, 637; gegen eine Steuerbarkeit nach § 22 EStG: Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 35. Auflage 2016, § 22, Rn. 99; Fischer in: Kirchhof, EStG, 15. Auflage 2016, § 22 Rn. 9; Ernst/Schill, DStR 2008, 1461; Streck, DStZ 2009, 384). Denn eines Rückgriffes auf die Norm des § 3c Abs. 1 EStG für die Kürzung des Werbungskostenabzugs bedarf es nicht, 29

soweit dem Kläger kein Aufwand wegen der Kosten des Studiums entstanden ist.

- | | |
|--|----|
| 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. | 30 |
| 5. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Denn die steuerliche Behandlung erhaltener Zahlungen aus Stipendien, die nicht einer konkreten Erwerbstätigkeit zugeordnet werden können, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt. | 31 |