

Urteil vom 08. Juli 2020, X R 6/19

Steuerbarkeit und -pflicht eines Gastarztstipendiums

ECLI:DE:BFH:2020:U.080720.XR6.19.0

BFH X. Senat

EStG § 22 Nr 1 S 1 Halbs 1, EStG § 22 Nr 1 S 2 Halbs 1, EStG § 22 Nr 1 S 2 Halbs 2 Buchst a, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst b, EStG § 3 Nr 11, EStG § 3 Nr 44 S 1, EStG § 3 Nr 44 S 3 Buchst b, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. Februar 2019, Az: 10 K 247/17

Leitsätze

1. Leistungen aus einem Stipendium, das einem ausländischen Mediziner (Gastarzt) von seinem Heimatland für dessen Facharztweiterbildung in Deutschland gewährt wird, können steuerbare wiederkehrende Bezüge gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 sowie Satz 3 Buchst. b EStG sein.
2. Voraussetzung hierfür ist, dass die Weiterbildung im Rahmen eines Dienst- oder diesem vergleichbaren Rechtsverhältnisses erfolgt, die Leistungen aus dem Stipendium an die Erfüllung der sich aus einem solchen Rechtsverhältnis ergebenden Verpflichtungen anknüpfen und darüber hinaus die fehlende Entlohnung aus jenem Rechtsverhältnis ausgleichen sollen. In diesem Fall stellt sich das Stipendium aus Sicht des Stipendiaten zumindest auch als Gegenleistung für seine im Rahmen der Weiterbildung erbrachte Tätigkeit dar.
3. Die Steuerbefreiung eines solchen Stipendiums nach § 3 Nr. 44 EStG ist ausgeschlossen, wenn der ausländische Gastarzt im Rahmen eines Dienstverhältnisses weisungsgebunden zur Ausübung ärztlicher Betätigungen verpflichtet ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14.02.2019 - 10 K 247/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind libysche Staatsangehörige, gegen die der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für das Streitjahr 2014 als zusammen zu veranlagende Ehegatten Einkommensteuer festgesetzt hat.
- 2 Die Klägerin ist Ärztin. Sie erhielt nach ihrem --mit besonders guten Leistungen abgeschlossenen-- Studium der Humanmedizin in Libyen von dort eine Stipendiumsuzusage für eine Facharztweiterbildung im Ausland. Nach ihrer Einreise in die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) im Jahr 2013 und einem zunächst absolvierten Sprachkurs war die Klägerin seit April 2014 an der deutschen Universitätsklinik A als sog. Gastärztin zur Facharztweiterbildung tätig. Hierzu wurde ihr sowohl eine befristete Aufenthaltserlaubnis als auch eine ebenfalls befristete Erlaubnis zur vorübergehenden Ausübung des ärztlichen Berufs gemäß § 10 der Bundesärzteordnung erteilt.

- 3 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war die Klägerin einer Assistenzärztin vergleichbar für A tätig. Entgolten wurde sie von A allerdings nicht. Vielmehr erhielt sie im Streitjahr zusagegemäß von der Libyschen Botschaft ein Stipendium von monatlich ... € zur Deckung ihrer Lebenshaltungskosten. Zusätzlich wurden die Aufwendungen für die Krankenversicherung übernommen. Die Botschaft bescheinigte, die Klägerin werde nach Beendigung ihrer Studienzzeit nach Libyen zurückkehren. Einzelheiten zu den Vergabebedingungen des Stipendiums und zur dienstrechtlichen Stellung der Klägerin im Verhältnis zu A hat das FG nicht festgestellt.
- 4 Das FA besteuerte das Stipendium einschließlich des Vorteils aus der Übernahme der Krankenversicherungsbeiträge zunächst als steuerbaren und steuerpflichtigen Arbeitslohn. Im nachfolgenden Einspruchsverfahren vertrat es dagegen die Ansicht, die Leistungen seien sonstige Einkünfte i.S. von § 22 Nr. 1 sowie Nr. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 oder Nr. 44 EStG komme nicht in Betracht.
- 5 Während des Klageverfahrens setzte das FA die Einkommensteuer für das Streitjahr insoweit herab, als es erstmals von den Klägern geltend gemachte Werbungskosten sowie Sonderausgaben in Abzug brachte.
- 6 Das FG gab der auf Aufhebung der Steuerfestsetzung gerichteten Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 706). Der Klägerin seien keine steuerbaren Einnahmen zugeflossen. Weder habe sie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen noch lägen sonstige Einkünfte vor. Zwar werde das Stipendium in der äußeren Form von wiederkehrenden Bezügen i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG gezahlt. Diese habe die Klägerin --trotz hierdurch erhöhter Leistungsfähigkeit-- aber nicht erwirtschaftet. Es handele sich um gemäß § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG freiwillig begründete Unterhaltszahlungen des libyschen Staates. Gegenleistungen hierfür habe die Klägerin nicht erbracht; insbesondere sei sie nicht verpflichtet gewesen, das Stipendium zurückzuzahlen, sollte sie nicht nach Libyen zurückkehren. Eine Steuerbarkeit nach § 22 Nr. 3 EStG scheitere am Fehlen eines entgeltlichen Leistungsaustausches.
- 7 Mit seiner Revision bringt das FA vor, die Bezüge der Klägerin seien steuerbar gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG. Ein Leistungsaustausch sei insoweit nicht erforderlich. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 bzw. Nr. 44 EStG scheitere jeweils daran, dass die Mittel nicht aus einem inländischen öffentlichen Haushalt stammten.
- 8 Das FA beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.
- 10 Einer Steuerbarkeit gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG stehe der Umstand entgegen, dass das Stipendium auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhe. Wortlaut, Sinn und Zweck der Steuerbefreiungen nach § 3 Nr. 11 bzw. Nr. 44 EStG könne nicht entnommen werden, dass öffentliche Mittel nur solche mit Inlandsbezug seien.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die nicht spruchreife Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Zwar ist das FG in nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die von der Klägerin im Streitjahr bezogenen Leistungen aus dem Stipendium keine steuerbaren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind (unter 1.). Allerdings kann der Senat auf Grundlage der bisherigen tatsächlichen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob es sich bei den Zuflüssen um steuerbare Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 und Satz 3 Buchst. b EStG handelt (unter 2.). Diese Frage kann nicht mit Blick auf eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 bzw. Nr. 44 EStG offenbleiben (unter 3.).
- 13 1. Die Würdigung der Vorinstanz, die Klägerin habe im Streitjahr keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bezogen, ist zumindest möglich und daher aus revisionsrechtlicher Sicht nicht in Frage zu stellen.
- 14 a) Zwar hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, in welchem konkreten dienstrechtlichen Verhältnis die

Klägerin in ihrer Eigenschaft als Gastärztin zu A stand. Der Senat hält es aber --offenbar ebenso wie das FG-- trotz des Umstands, dass die Klägerin von A nicht entgolten wurde, zumindest für nicht fernliegend, deren Tätigkeit, die der einer Assistenzärztin vergleichbar gewesen sein soll, als Arbeitnehmertätigkeit i.S. von § 1 Abs. 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) zu qualifizieren (vgl. zur arbeits- und sozialrechtlichen Stellung eines Gastarztes im Krankenhaus ausführlich Eufinger, Gesundheit und Recht 2016, 8, 9 ff.).

- 15** b) Allerdings hat das FG die Zahlungen der Libyschen Botschaft nicht --wie von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorausgesetzt-- als Entgelt "für" eine Leistung der Klägerin, die diese im Rahmen eines Dienstverhältnisses für A erbracht hätte, angesehen (sog. Arbeitslohn von dritter Seite, vgl. hierzu u.a. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.02.2013 - VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 19 Rz 68 ff.). Hierzu hat es angeführt, das Stipendium sei in erster Linie aus eigenwirtschaftlichem Interesse des Staates Libyen (Stärkung des dortigen Gesundheitssystems) und nicht im Interesse der A (Entlastung des Klinikbetriebs) gewährt worden. Diese --allein der Tatsacheninstanz obliegende-- Würdigung, die eine finale Veranlassung der Stipendiumsleistungen durch ein (etwaiges) Dienstverhältnis der Klägerin zu A ausschliesse (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 10.04.2014 - VI R 62/11, BFHE 245, 213, BStBl II 2015, 191, Rz 18; Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 232), erscheint zumindest vertretbar.
- 16** 2. Die Feststellungen des FG lassen keine abschließende Entscheidung des Senats zu, ob die der Klägerin zugeflossenen Einnahmen und sonstigen Vorteile aus dem für ihre Facharztweiterbildung gewährten Stipendium zu steuerbaren Einkünften nach § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 i.V.m. Satz 3 Buchst. b EStG geführt haben.
- 17** Zu den sonstigen Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG zählen gemäß § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen, soweit sie nicht zu den in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG bezeichneten Einkunftsarten gehören. Nach Satz 3 Buchst. b der Vorschrift zählen hierzu auch Einkünfte aus Zuschüssen und sonstigen Vorteilen, die als wiederkehrende Bezüge gewährt werden.
- 18** a) Wiederkehrende Bezüge i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 1 EStG setzen zunächst voraus, dass der Empfänger Zahlungen (oder sonstige Vorteile) erhält, die aufgrund eines einheitlichen Entschlusses oder eines einheitlichen Rechtsgrunds mit einer gewissen Regelmäßigkeit --wenn auch nicht immer in gleicher Höhe-- wiederholend erbracht werden (ständige Rechtsprechung, u.a. BFH-Urteile vom 26.04.1977 - VIII R 2/75, BFHE 122, 271, BStBl II 1977, 631; vom 25.10.1994 - VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121, unter II.1.a; vom 14.04.2015 - IX R 35/13, BFHE 249, 488, BStBl II 2015, 795, Rz 11; Fischer in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 22 Rz 4; Blümich/Nacke, § 22 EStG Rz 29, 32).
- 19** Die Rechtsprechung hat allerdings inzwischen geklärt, dass nicht allein die wiederkehrende äußere Form der Bezüge zur Steuerbarkeit führt. Vielmehr ist der --zu weit geratene-- Wortlaut des § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG insoweit teleologisch zu reduzieren, als die normativen Grundaussagen des auch für die sonstigen Einkünfte geltenden § 2 Abs. 1 EStG zu beachten sind. Für eine Steuerbarkeit gemäß § 22 Nr. 1 EStG genügt somit nicht ein bloßer (wiederkehrender) Zufluss von Geld oder geldwerten Vorteilen; vielmehr erfordert dies nach Maßgabe des Gedankens des Transfers von Markteinkommen einen hieraus "erzielten" Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit. Demzufolge hat der BFH u.a. steuerbare Zuflüsse abgelehnt für Schadensersatzrenten, die einen schädigungsbedingten Mehrbedarf (BFH-Urteile in BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121, und vom 14.12.1994 - X R 106/92, BFHE 176, 402, BStBl II 1995, 410) oder wegfallende Unterhaltsleistungen ausgleichen sollen (Senatsurteil vom 26.11.2008 - X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651), ferner für wiederkehrende Leistungen im Gegenzug für einen Erb- und Pflichtteilsverzicht (BFH-Urteile vom 20.10.1999 - X R 132/95, BFHE 190, 178, BStBl II 2000, 82, und vom 09.02.2010 - VIII R 43/06, BFHE 229, 104, BStBl II 2010, 818). Umgekehrt ist eine Besteuerung wiederkehrender Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG geboten, wenn diese Leistungen wegfallende steuerpflichtige Einkünfte ersetzen sollen oder in ihnen ein Zinsanteil enthalten ist (Senatsurteil in BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, unter II.2.a). Gleiches gilt z.B. für Destinatärsleistungen, die eine natürliche Person von einer Stiftung bezieht (Senatsurteil vom 15.07.2014 - X R 41/12, BFHE 246, 442, Rz 32, m.w.N.).
- 20** b) Ob im Speziellen Stipendien bzw. Studienzuschüsse oder -beihilfen steuerbar sind, wird --wie bereits von der Vorinstanz herausgearbeitet-- in Rechtsprechung, Verwaltung und Schrifttum nicht einheitlich beurteilt.
- 21** aa) Zum Teil hat sich die Rechtsprechung insoweit ausdrücklich für eine Steuerbarkeit gemäß § 22 Nr. 1 EStG ausgesprochen. So hat der BFH 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

27.11.1959 - 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 18.09.1964 - 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 28.02.1978 - 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 (Urteil vom 08.05.2018 - 13 K 614/17 E, EFG 2018, 1372, rkr.).

- 22** bb) Von zumindest steuerbaren Zuflüssen ist die Rechtsprechung auch dann ausgegangen, sofern die Stipendien/Zuschüsse in wirtschaftlichem Zusammenhang mit gegenüber § 22 Nr. 1 EStG vorrangigen Einkunftsarten stehen (vgl. BFH-Urteile vom 24.08.1973 - VI R 100/71, BFHE 110, 272, BStBl II 1973, 819, betreffend Beihilfen, die Landesbeamte anlässlich der Ablegung der Abschlussprüfung an einer Verwaltungsakademie erhielten [§ 19 EStG]; vom 09.11.1976 - VI R 139/74, BFHE 120, 491, BStBl II 1977, 207, Stipendium an einen Staatsbediensteten für ein Auslandsstudium [§ 19 EStG, dort im Zusammenhang mit einem Werbungskostenabzugsverbot nach § 3c EStG]; vom 20.03.2003 - IV R 15/01, BFHE 202, 168, BStBl II 2004, 190, Stipendium an eine freiberuflich tätige Germanistin [§ 18 EStG]; FG Hamburg, Urteil vom 05.09.2012 - 6 K 39/12, EFG 2013, 104, rkr., Stipendium an eine promovierte Volljuristin, die als wissenschaftliche Assistentin an einer deutschen Universität beschäftigt war und bei Beurlaubung ohne Bezügefortzahlung zu einem bestimmten Thema forschte, in diesem Zusammenhang aber zahlreiche Verpflichtungen einging [§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG; "... jedenfalls ... sonstige Einkünfte i.S. des § 22 Nr. 1 Satz 1, Satz 3 Buchst. b EStG ..."]; ebenso FG Münster, Urteil vom 16.05.2013 - 2 K 3208/11 E, EFG 2014, 19, rkr., Forschungsstipendium an einen Doktoranden).
- 23** cc) Zudem finden sich Entscheidungen, in denen die konkrete Zuordnung der Stipendien zu einer bestimmten Einkunftsart nicht entscheidungserheblich war, da jeweils die Voraussetzungen für deren steuerfreie Vereinnahmung gemäß § 3 Nr. 44 EStG vorlagen (BFH-Urteile vom 15.09.2010 - X R 33/08, BFHE 231, 108, BStBl II 2011, 637, Stipendium aus dem EU-Ausland an eine Ärztin für ein Forschungsprojekt; vom 24.02.2015 - VIII R 43/12, BFHE 249, 190, BStBl II 2015, 691, Forschungsstipendium an eine beurlaubte wissenschaftliche Mitarbeiterin an einer Universität). In anderen Entscheidungen wurde sogar offengelassen, ob die Stipendiums Zahlungen nichtsteuerbare oder aber nach § 22 Nr. 1 EStG steuerbare, allerdings steuerbefreite Bezüge darstellen (BFH-Urteil vom 25.07.2001 - VI R 78/00, BFH/NV 2001, 1558, Stipendium für eine Berufsfachschulausbildung; FG Köln, Urteil vom 20.05.2016 - 12 K 562/13, EFG 2016, 1605, rkr., Stipendium für ein im Ausland zu absolvierendes LL.M.-Studium an einen Rechtsanwalt im Anstellungsverhältnis).
- 24** dd) Die Finanzverwaltung geht bei Studienzuschüssen --recht vage-- von steuerbaren wiederkehrenden Bezügen i.S. von § 22 Nr. 1 EStG aus, wenn diese auf einem einheitlichen Entschluss oder einheitlichen Rechtsgrund beruhen und mit einer gewissen Regelmäßigkeit wiederkehren (vgl. R 22.1 Abs. 1 Sätze 2 ff. der Einkommensteuer-Richtlinien [Einkommensteuer-Handbuch 2018], "... können ... sein").
- 25** ee) Dagegen spricht sich das steuerrechtliche Schrifttum --soweit die Frage explizit aufgegriffen wird-- offensichtlich einhellig gegen eine Steuerbarkeit von Stipendien aus. Im Wesentlichen wird hierfür angeführt, es fehle an einem Leistungsaustausch (Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 39. Aufl., § 22 Rz 1, 51; Wernsmann/Neudenberger, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 22 Rz B 281; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl., § 8 Rz 124; Ernst/Schill, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2008, 1461, 1462 ff.; Steck, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2009, 384, 391; Betz/Stiegler, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2016, 850, 851; Birk, IStR 2017, 932, 933, speziell für ausländische Stipendien an in Deutschland tätige Gastärzte; wohl auch Knaupp, Deutsches Steuerrecht - Steuerrechtliche Rechtsprechung kurzgefasst 2018, 326). Der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG wird --außerhalb einer Einkünftezuordnung gemäß §§ 18, 19 EStG-- lediglich deklaratorische Bedeutung beigemessen (u.a. von Beckerath, in: KSM, EStG, § 3 Nr. 44 Rz B 44/9).
- 26** c) Der erkennende Senat sieht keinen Anlass, Stipendien oder Studienbeihilfen, die nicht einer § 22 Nr. 1 EStG vorrangigen Einkunftsart zugeordnet werden können, bereits aus teleologischen Erwägungen als grundsätzlich nicht § 22 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG unterfallende Bezüge anzusehen.

- 27** aa) Zum einen bezwecken Stipendien --abweichend zu den vom BFH entschiedenen Konstellationen-- nicht den Ausgleich entfallender (nicht einkommensteuerbarer) Vermögenspositionen. Vielmehr dienen sie regelmäßig dazu, Auszubildenden, Studierenden, Doktoranden und Wissenschaftlern bei der Erfüllung eines bestimmten Forschungs- oder Ausbildungs-/Fortbildungsvorhabens finanziell zu unterstützen. Dies steigert --auch soweit hiervon der Lebensunterhalt bestritten wird-- die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stipendiaten; hiervon ging zu Recht auch noch die Vorinstanz aus.
- 28** Zum anderen 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. 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; Rückausnahmen hiervon enthält Halbsatz 2 Buchst. a und b der Vorschrift. Wiederkehrend gewährte --nicht einer vorrangigen Einkunftsart zuzuordnende-- Stipendien u.Ä. sind somit nur dann nicht steuerbar, wenn einerseits die Voraussetzungen des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG vorliegen und andererseits keine Rückausnahme nach Halbsatz 2 der Vorschrift eingreift.
- 29** bb) Die Vorschrift des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG korreliert mit § 12 Nr. 2 EStG, wonach der Leistende u.a. freiwillige Zuwendungen sowie Zuwendungen aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht nicht abziehen darf (BFH-Urteile vom 27.09.1973 - VIII R 71/69, BFHE 111, 33, BStBl II 1974, 101, unter 3.a; vom 07.03.2006 - X R 12/05, BFHE 212, 507, BStBl II 2006, 797, unter II.1.; Blümich/Nacke, § 22 EStG Rz 76). Die Wechselwirkung zwischen den beiden Vorschriften bezweckt, dass der Leistungsempfänger grundsätzlich nichts zu versteuern hat, was der Geber nicht steuerwirksam in Abzug bringen kann; andernfalls käme es zu einer doppelten steuerlichen Belastung (BFH-Urteil vom 19.10.1978 - VIII R 9/77, BFHE 126, 405, BStBl II 1979, 133, unter 2.b; Stöcker in Bordewin/Brandt, § 22 EStG Rz 82a).
- 30** Freiwillige oder auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhende Zuwendungen i.S. von § 12 Nr. 2 EStG setzen einen unentgeltlichen Transfer voraus, d.h. ihm darf keine wie auch immer geartete wirtschaftliche Gegenleistung gegenüberstehen (BFH-Urteil vom 28.07.1983 - IV R 174/80, BFHE 139, 367, BStBl II 1984, 97, unter II.2.a; Fissenewert in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 12 EStG Rz 108). Gerade wegen des engen Zusammenhangs zwischen § 12 Nr. 2 EStG und § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG erfordert die Ausnahme von der Steuerbarkeit wiederkehrender Bezüge nach letztgenannter Vorschrift trotz fehlender Verwendung des Begriffs "Zuwendungen", dass der Empfänger für die ihm gewährten Leistungen keine Gegenleistung zu erbringen hat (im Ergebnis ebenso HHR/Killat, § 22 EStG Rz 232; Blümich/Nacke, § 22 EStG Rz 82; Wernsmann/Neudenberger, in: KSM, EStG, § 22 Rz B 114 "freigiebig"). Darüber hinaus bringt auch die vom Gesetz geforderte Freiwilligkeit der Zahlungen oder die auf Freiwilligkeit beruhende Verpflichtung, entsprechende Zahlungen zu leisten, zum Ausdruck, dass die wiederkehrenden Bezüge gegenleistungsfrei zufließen müssen.
- 31** cc) Nichts anderes ergibt sich, wenn die Stipendien als Zuschüsse oder sonstige Vorteile i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG gewährt werden. Auch in diesem Fall sind die Bezüge nicht steuerbar, wenn sie freiwillig, aufgrund einer freiwillig begründeten Rechtspflicht oder einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt werden (ebenso u.a. HHR/Killat, § 22 EStG Rz 350; Wernsmann/Neudenberger, in: KSM, EStG, § 22 Rz B 280; Lüscher in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 22 Rz 200).
- 32** Diese --der aktuellen Fassung des § 22 Nr. 1 EStG nicht ohne Weiteres zu entnehmende-- Wertung rechtfertigt sich aus der Gesetzgebungshistorie. Nach § 22 Nr. 1 Buchst. c Satz 1 EStG 1950 (BGBl I 1951, 1) zählten zu den sonstigen Einkünften Zuschüsse und sonstige Vorteile, die als wiederkehrende Bezüge gewährt wurden. Unmittelbar hieran schloss der Gesetzgeber in einem Satz 2 --dem heutigen § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG vergleichbar-- eine Steuerbarkeit aus, wenn die Zuwendung freiwillig oder an eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person gewährt wurde. Durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954 (BGBl I 1954, 373) separierte er die Einkünfte aus wiederkehrenden Zuschüssen und sonstigen Vorteilen der heutigen Fassung entsprechend in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG und verortete den o.g. Steuerbarkeitsausschluss in § 22 Nr. 1 Satz 2 EStG. In der Gesetzesbegründung wurde allerdings ausdrücklich klargestellt, dass dieser Ausschluss nicht nur für Zuschüsse und sonstige Vorteile, sondern für alle wiederkehrenden Bezüge i.S. von § 22 Nr. 1 EStG gelten solle (BTDrucks 481, S. 85).
- 33** Gerade aus diesem Grund kann der Senat der Ansicht des FA, für eine Steuerbarkeit von wiederkehrend gewährten Zuschüssen oder sonstigen Vorteilen i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b EStG bedürfe es keiner (Gegen-)Leistung des

Zahlungsempfängers (ebenso FG Düsseldorf, Urteil in EFG 2018, 1372), nicht folgen. Verzichtete man hierauf, bedeutete dies unweigerlich, dass --entgegen § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 1 EStG-- auch freiwillig bzw. aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht gegebene Zuschüsse oder sonstige Vorteile steuerbar wären; ebenso solche, die gegenüber einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person gewährt würden. Soweit sich das FA für seine gegenteilige Ansicht insbesondere auf die BFH-Entscheidung in BFHE 124, 528, BStBl II 1978, 387 beruft, verkennt es, dass der dortige Kläger für sein Stipendium eine Gegenleistung (Tutorentätigkeit) zu erbringen hatte.

- 34** d) Nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze tragen die Feststellungen der Vorinstanz nicht deren Würdigung, die Klägerin habe für das ihr vom libyschen Staat gewährte Stipendium keine Gegenleistung erbracht.
- 35** aa) Hierbei teilt der erkennende Senat noch die Ansicht des FG, dass weder eine --etwaige-- Rückkehrpflicht nach Libyen noch eine --etwaige-- Rückzahlungspflicht als Gegenleistung für das Stipendium anzusehen wären. Nachvollziehbar ist zudem die weitere Erwägung, die durch das Stipendium geförderte Facharztweiterbildung bezwecke vordergründig den (Wieder-)Aufbau eines funktionierenden Gesundheitssystems im Heimatland der Klägerin und damit einen Wissenstransfer (vgl. hierzu auch Birk, IStR 2017, 932, 933).
- 36** bb) Demgegenüber hat das FG nicht ausreichend erwogen, welche Konsequenzen sich für die vorliegend streitige Frage daraus ergeben, dass die Facharztweiterbildung in Deutschland nach Maßgabe der Weiterbildungsordnungen der jeweiligen Landesärztekammern im Rahmen einer --angemessen vergüteten-- ärztlichen Berufstätigkeit erfolgt (z.B. § 5 Abs. 2 der Weiterbildungsordnung der Ärztekammer Niedersachsen --WBO--, abrufbar unter www.aekn.de/weiterbildung/weiterbildungsordnungen). Vor diesem Hintergrund ist es zwar grundsätzlich zutreffend, die durch ein Stipendium geförderte Ausbildung(-leistung) nicht als Gegenleistung des Stipendiaten für die ihm gewährten wiederkehrenden Bezüge oder Zuschüsse anzusehen; denn die Ausbildung erfolgt nicht, um Einnahmen in Form von Stipendienleistungen zu erzielen (Ernst/Schill, DStR 2008, 1461, 1462 f.; Steck, DStZ 2009, 384, 391). Allerdings kann dies nicht gelten, wenn die Aus- bzw. Fortbildung im Rahmen eines Dienst- oder diesem vergleichbaren Rechtsverhältnisses erfolgt, die Leistungen aus dem Stipendium an die Erfüllung der sich aus einem solchen Rechtsverhältnis ergebenden Verpflichtungen anknüpfen und darüber hinaus die fehlende Entlohnung aus jenem Rechtsverhältnis ausgleichen soll. In einem solchen Fall stellt sich das Stipendium --selbst unter Berücksichtigung eines vom Geber weitergehend verfolgten Zwecks-- aus Sicht des Stipendiaten zumindest auch als Gegenleistung für seine im Rahmen der Fortbildung erbrachte Berufstätigkeit dar. Dass diese Tätigkeit nicht unmittelbar dem Stipendiengeber zugutekommt, ist insofern unerheblich; die Gegenleistung kann auch einem Dritten gegenüber erbracht werden. Ein kausales Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung genügt.
- 37** e) Das FG hat bislang keine Feststellungen dazu getroffen, in welchem rechtlichen Verhältnis die Klägerin im Streitjahr zu A stand, ob und --wenn ja-- welche dienstlichen Verpflichtungen die Klägerin traf und in welcher Weise sie ihre der Weiterbildung dienende ärztliche Berufstätigkeit im Klinikbetrieb der A auszuüben hatte. Hierzu wird das FG im zweiten Rechtsgang schriftliche oder --sofern nicht vorhanden-- mündliche Vereinbarungen zwischen der Klinikleitung und der Klägerin zu berücksichtigen und nach Maßgabe oben dargelegter Rechtsgrundsätze zu würdigen haben. Ebenso sind etwaige Kooperationsvereinbarungen zwischen A und dem Staat Libyen heranzuziehen, aus denen ggf. abzuleiten ist, inwiefern für die zu Fachärzten weiterzubildenden Gastärzte dienstliche Verpflichtungen gegenüber A bestanden.
- 38** f) Sollten die nachzuholenden Feststellungen die Würdigung zulassen, dass die Klägerin für das Stipendium eine kausale Gegenleistung erbracht hätte, schliesse dies zugleich --anders als vom FG bislang vertreten-- die Qualifizierung der Zahlungen und sonstigen Vorteile als Unterhalt aus. Nach Auffassung des Senats würde dies nicht nur für die ab April 2014, sondern ebenso für die zuvor (Januar bis März) gewährten Stipendiumsleistungen gelten. Die Klägerin nahm zwar ihre Gastarztstätigkeit erst im April auf. Allerdings ist davon auszugehen, dass die im Vorfeld gezahlten Beträge bereits im Zusammenhang mit der bevorstehenden Aufnahme jener Tätigkeit standen.
- 39** g) Sollte das FG dagegen zu der Erkenntnis kommen, dass die Klägerin das Stipendium gegenleistungsfrei bezogen hat, wird es noch zu prüfen haben, ob eine Steuerbarkeit ausnahmsweise nach § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG in Betracht zu ziehen wäre, d.h. ob die Bezüge von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse außerhalb der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung gewährt worden wären.
- 40** 3. Eine Steuerbarkeit der Leistungen aus dem der Klägerin gewährten Stipendium kann nach den bisherigen Feststellungen im Streitfall nicht offenbleiben. Sollten die wiederkehrenden Bezüge nach § 22 Nr. 1 EStG steuerbar sein, wären diese nicht gemäß § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei (unter a). Ob die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 EStG vorliegen, kann der Senat nicht abschließend beurteilen (unter b).

- 41 a) Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG kommt --bei unterstellter Steuerbarkeit der Bezüge und Vorteile-- nicht in Betracht. Nach Satz 1 dieser Vorschrift sind steuerfrei u.a. Bezüge aus öffentlichen Mitteln, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern.
- 42 Unbeschadet der Fragen, ob das vorliegende Stipendium aus öffentlichen Mitteln stammte und hierfür eine Ableitung aus einem inländischen öffentlichen Haushalt zu fordern ist (so ausdrücklich HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 11 Rz 5) und die besonderen Voraussetzungen des Satzes 3 der Vorschrift erfüllt sind, fehlte es an einem tatbestandlichen Förderungszweck. Insbesondere wurden der Klägerin keine Beihilfen zur Förderung ihrer Ausbildung gewährt. Bei der von ihr erstrebten Qualifizierung zur Fachärztin handelt es sich nicht um eine Ausbildung in diesem Sinne. In (Berufs-)Ausbildung befindet sich derjenige, der für einen künftigen Beruf ausgebildet wird (BFH-Urteil vom 27.10.2011 - VI R 52/10, BFHE 235, 444, BStBl II 2012, 825, Rz 14). Hiervon abzugrenzen ist die Fort- bzw. Weiterbildung in einem bereits ausgeübten Beruf. Die Klägerin war zum Zeitpunkt der Aufnahme ihrer Gastarztstätigkeit bereits ausgebildete Ärztin. Ihr Bestreben, sich als Fachärztin auf einem bestimmten medizinischen Gebiet zu qualifizieren, unterfällt ausschließlich der Fort- bzw. Weiterbildung. Auch dies ergibt sich aus den Weiterbildungsordnungen der jeweiligen Landesärztekammern. Hiernach knüpft die Facharztweiterbildung an eine abgeschlossene ärztliche Ausbildung an und hat das Ziel, besondere ärztliche Kompetenzen zu erlangen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 WBO).
- 43 Ein über den Wortlaut des § 3 Nr. 11 Satz 1 EStG hinausgehender Förderungszweck "Fortbildung" ist nach Ansicht des Senats ausgeschlossen. Das EStG differenziert auch an anderer Stelle --so insbesondere in § 3 Nr. 44 EStG-- tatbestandlich deutlich zwischen Aus- und Fortbildung, sodass davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber öffentliche Stipendien, Zuschüsse und Beihilfen zu Fortbildungsmaßnahmen jedenfalls nach erstgenannter Vorschrift nicht begünstigen wollte (ebenso Ernst/Schill, DStR 2008, 1461, 1462).
- 44 b) Steuerfrei nach § 3 Nr. 44 EStG sind u.a. Stipendien, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Satz 3 dieser Vorschrift macht die Steuerfreiheit zum einen davon abhängig, 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 (Buchst. a). Zum anderen darf der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet sein (Buchst. b).
- 45 aa) Der Senat kann auf Grundlage der bisherigen Feststellungen bereits nicht entscheiden, ob im Streitfall die in Satz 3 genannten Anforderungen erfüllt sind. Das FG hat nicht festgestellt, ob das der Klägerin gewährte Gastärztestipendium --wofür allerdings vieles sprechen dürfte-- nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben wurde (Buchst. a).
- 46 Darüber hinaus fehlen bindende Feststellungen dazu, ob die Klägerin zu einer "bestimmten Arbeitnehmertätigkeit" verpflichtet war (Buchst. b). Durch diese mit dem Steueränderungsgesetz 1964 vom 16.11.1964 (BGBl I 1964, 885) eingefügte Negativvoraussetzung bezweckte der Gesetzgeber, nur solche Leistungen steuerfrei zu stellen, die den Charakter eines echten Stipendiums haben und keine offene oder versteckte Vergütung für eine Arbeitsleistung darstellen (BTDrucks IV/2400, 62; vgl. auch Schmidt/Levedag, EStG, 39. Aufl., § 3 Rz 154, der auf die Entscheidungsfreiheit des Stipendiaten abstellt; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 3 Rz 125, der nur ein "uneigennützig" gegebenes Stipendium als begünstigt ansieht).
- 47 Sollten die schon für die Beurteilung der Steuerbarkeit nach § 22 Nr. 1 EStG erforderlichen Feststellungen ergeben, dass die Klägerin im Streitjahr in einem Dienstverhältnis zu A stand, aufgrund dessen sie weisungsgebunden zur Ausübung ärztlicher Betätigungen verpflichtet war, wären die besonderen Voraussetzungen von § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG nicht erfüllt. Zwar wäre die Klägerin mangels Entlohnung nicht als Arbeitnehmerin i.S. von § 1 Abs. 1 LStDV zu qualifizieren, wohl aber wären ihre Leistungen als "bestimmte Arbeitnehmer *tätigkeit*" anzusehen. Nicht erforderlich ist auch insoweit, dass eine solche im Zusammenhang mit einem Stipendium verpflichtend ausgeübte Tätigkeit unmittelbar gegenüber dem Stipendiengeber erbracht wird.
- 48 bb) Ob einer Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 44 EStG (auch) der Umstand entgegenstehen könnte, dass die Leistungen des Libyschen Staates nicht aus --inländischen-- öffentlichen Mitteln erbracht wurden (für eine Inlandsbegrenzung HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 44 EStG Rz 2; a.A. Birk, IStR 2017, 932, 933 f.) oder im Wege

unionsrechtskonformer Auslegung der Vorschrift im Hinblick auf die auch gegenüber Drittstaaten geltende Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) auch Stipendien aus ausländischen öffentlichen Mitteln unter die Befreiungsvorschrift fallen (so Betz/Stiegler, IStR 2016, 850, 853 f.; ebenso Birk, IStR 2017, 932, 934), kann für den Senat offenbleiben. Wäre die Klägerin im Zusammenhang mit dem Stipendium gegenleistungsverpflichtet, lägen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchst. b EStG nicht vor; das Stipendium wäre losgelöst von der Mittelherkunft steuerpflichtig. Sollte dies nicht der Fall gewesen sein, entfielen aus oben dargelegten Gründen --vorbehaltlich des § 22 Nr. 1 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG-- bereits die Steuerbarkeit.

49 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de