

VOLLTEXTSERVICE

Stipendien (nicht) steuerfrei?

FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 09.12.2014, Az. 3 K 2197/11

Tatbestand

Streitig ist, ob von Stiftungen des bürgerlichen Rechts an den Kläger gezahlte Zuschüsse der Besteuerung unterliegen.

Die Kläger sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielt als Historiker und Journalist Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG). Seinen Gewinn ermittelt er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2009 gaben die Kläger einen Gewinn aus der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers in Höhe von € an. Nachrichtlich teilten sie mit, dass der Kläger im Streitjahr seitens der K Stiftung am 03.09.2009 eine zweckgebundene Schenkung in Höhe von 2.500 € und seitens der G-Stiftung zweckgebundene Schenkungen in Höhe von 30.000 € erhalten habe. Diese Zuwendungen wurden nicht als Betriebseinnahmen erklärt. In diesem Zusammenhang legten die Kläger einen nicht datierten Vertrag zwischen dem Kläger und der G-Stiftung vor (Bl. 11f der ESt-Akte). Darin hatte der Kläger zugesagt, eine wissenschaftliche Studie über ... anzufertigen. Die "Fragestellung" und die "Methoden" sind in dem Vertrag ausführlich dargestellt. Zudem enthält der Vertrag die Verpflichtung des Klägers, zu im Vertrag konkret festgelegten Terminen Zwischenberichte und das Manuskript vorzulegen. Die Stiftung verpflichtete sich, die Arbeit an der Studie durch eine finanzielle Zuwendung von insgesamt 30.000 € zu fördern, wovon 15.000 € im Juli 2009 und weitere 15.000 € im Dezember 2009 - nach Vorlage des Zwischenberichts zum 30.11.2009 - ausgezahlt werden sollten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag verwiesen (Bl. 11f der ESt-Akte).

Die G-Stiftung ist eine rechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts. § 2 ihrer Satzung enthält folgende Regelung (Bl.118 der Prozessakte):

1. Zweck der Stiftung ist:

a) die persönliche Fürsorge und die Förderung der schulischen und beruflichen Ausbildung für Kinder, Jugendliche und Heranwachsende aus Stadt und Kreis X sowie aus dem Y-Kreis, deren Vater und/oder Mutter durch einen Verkehrsunfall ums Leben gekommen sind oder die selbst Opfer eines Verkehrsunfalls mit schweren gesundheitlichen Folgen geworden sind und die aufgrund ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen oder im Sinne von § 52 Nr. 2 AO bedürftig sind.

WINHELLER

Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Gemeint sind Kinder, Jugendliche und Heranwachsende, die zum Zeitpunkt des Unfalls ihren Wohnsitz in Stadt und Kreis X oder im Y-Kreis haben.

b) die Förderung der Jugendpflege, der Jugendfürsorge und der Erziehung sowie die Förderung der Wissenschaften.

2. Ein Rechtsanspruch auf Leistungen der Stiftung wird ausgeschlossen.

3. Der unter a) beschriebene Stiftungszweck wird insbesondere durch finanzielle Zuwendungen an die betroffenen Kinder und durch Zuwendungen an als gemeinnützig anerkannte juristische Personen des privaten Rechts und an öffentlich-rechtliche Körperschaften, die Einrichtungen betreiben, in denen die betroffenen Kinder gefördert werden können, verwirklicht. Der unter b) beschriebene Stiftungszweck wird insbesondere verwirklicht durch entsprechende Veranstaltungen und durch Zuwendungen an als gemeinnützig anerkannte juristische Personen des privaten Rechts und an öffentlich-rechtliche Körperschaften, die auf den genannten Gebieten tätig sind.

4. Die Stiftung verfolgt ausschließlich und unmittelbar mildtätige und gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung."

Des Weiteren reichten die Kläger ein Schreiben der K-Stiftung vom 30.08.2009 ein, in dem diese zusagte, dem Kläger für seine Recherchenarbeiten zum Thema ..., einem Buchprojekt, einen finanziellen Zuschuss von 2.500 € zur Verfügung zu stellen (Bl. 14 der ESt-Akte).

Bei der K-Stiftung handelt es sich um eine als gemeinnützig anerkannte unselbständige Stiftung des bürgerlichen Rechts. In § 2 Abs. 1 ihrer Satzung ist der Stiftungszweck wie folgt beschrieben (Bl.59 der Prozessakt):

"Zweck der Stiftung ist die Förderung von wissenschaftlichen Arbeiten von Historikern, Politologen und Soziologen zum äußeren und inneren Verhältnis der beiden großen Totalitarismen des 20. Jahrhunderts und zur Ideologieggeschichte Deutschlands und Europas seit der Industriellen Revolution.

Der Zweck wird insbesondere verwirklicht durch a) die Prämierung wissenschaftlicher Arbeiten, b) die Vergabe von Zuschüssen für wissenschaftliche Arbeiten."

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass es sich bei den zugewendeten Beträgen um Betriebseinnahmen des Klägers handle. Eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG schied nach Ansicht des Finanzamts aus, weil die Zuschüsse von den beiden Stiftungen für eine bestimmte vereinbarte Gegenleistung des Klägers erbracht worden seien. Das Finanzamt erhöhte entsprechend den Gewinn aus der selbständigen Tätigkeit des Klägers um die von den Stiftungen geleisteten Zuwendungen von insgesamt 32.500 € und setzte - neben weiteren hier nicht streitgegenständlichen Korrekturen - im Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 22.02.2011 den Gewinn mit € an.

Gegen diesen Bescheid legten die Kläger Einspruch ein, mit dem sie sich gegen die Erfassung der von den beiden Stiftungen zugewendeten Beträge als Betriebseinnahmen wendeten. Sie waren der Ansicht, bei den Zahlungen der K-Stiftung und der G-Stiftung handle es sich um steuerfreie Schenkungen gemeinnütziger Stiftungen zu bestimmten Zwecken und nicht um steuerpflichtige Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit. Dies gehe aus den vorliegenden Unterlagen hervor. Die schriftlichen Vereinbarungen etwa mit der G-Stiftung beschrieben lediglich den Schenkungszweck genauer und legten eindeutig fest, dass die Stiftung keinerlei Anspruch auf irgendeine Gegenleistung habe. Alle aus der Schenkung möglicherweise hervorgehenden Werke, Rechte und Einnahmen verblieben ausdrücklich im

Eigentum des Beschenkten. Dass zwischen der schenkenden Stiftung und dem beschenkten Wissenschaftler ein Austausch über den Zweck der Schenkung und den Fortgang der Forschungstätigkeit stattfindet, sei allgemein üblich und begründe kein Gegenleistungsverhältnis. Im Übrigen habe das Finanzamt eine zu den gleichen Bedingungen gewährte Schenkung der K-Stiftung im Jahr 2006 auch als steuerfrei anerkannt.

Mit Einspruchsentscheidung vom 25.08.2011 wies das beklagte Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, sowohl die K-Stiftung als auch die G-Stiftung hätten die streitigen Zuwendungen in konkretem Zusammenhang mit der wissenschaftlichen Tätigkeit des Klägers gewährt, weil beide Organisationen konkrete Projekte hätten fördern wollen. Ein unmittelbarer Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Klägers sei damit gegeben. Die Zuschüsse seien auch nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei, weil ausschließlich Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Stiftungen steuerbefreit seien. Vorliegend seien die Zuwendungen jedoch von privat-rechtlichen Stiftungen in der Rechtsform einer GbR gezahlt worden. Nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung könnten sich die Kläger auch nicht darauf berufen, dass in den Vorjahren unter den gleichen Voraussetzungen gewährte Zuwendungen als steuerfreie Zuschüsse behandelt worden seien. Eine Bindung an die frühere Beurteilung trete hiernach nicht ein.

Dagegen richtet sich die Klage. Die Kläger tragen im Wesentlichen vor, das Finanzamt habe im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 zunächst die Ansicht vertreten, die Zuwendungen der beiden Stiftungen an den Kläger seien für eine wissenschaftliche Gegenleistung erbracht worden. In der Einspruchsentscheidung vom 25.08.2011 sei von einer wissenschaftlichen Gegenleistung hingegen keine Rede mehr. Die Geldzuwendungen seien ohne Gegenleistungen gezahlt worden.

Anders als das Finanzamt meine, stellten die streitbefangenen Zuwendungen der Stiftungen auch keine Betriebseinnahmen dar. Die hierzu in der Einspruchsentscheidung angeführten Urteile des BFH - VIII R 60/03, X R 17/95, I R 136/72 - seien auf den Streitfall nicht anwendbar. In diesen Entscheidungen seien die vom BFH als Betriebseinnahmen eingestuft Zuwendungen aus einer bestehenden oder früheren Geschäftsbeziehung hervorgegangen. Im Streitfall habe jedoch eine Geschäftsbeziehung des Klägers zu den fraglichen Stiftungen zu keinem Zeitpunkt bestanden. Die vom Finanzamt angeführte Rechtsprechung stütze dessen Rechtsansicht daher in einem entscheidenden Punkt nicht.

Es seien für die Förderungen auch keine wissenschaftlichen Gegenleistungen vereinbart worden. Die streitgegenständlichen Zuwendungen wiesen somit keinen "wirtschaftlichen Bezug" zu einem "Betrieb" auf. Sie seien keine Betriebseinnahmen des Klägers, sondern gegenleistungslose Zuwendungen zu Förderzwecken.

Die Geldzuwendungen seien von den Stiftungen für die persönlichen Leistungen und Publikationen des Klägers gegeben worden, weil die Stiftungen den Kläger für sein Engagement persönlich hätten ehren wollen. Die Geldzuwendungen hätten in erster Linie die Person des Klägers und dessen bisherige Publikationen in den stiftungsrelevanten Gebieten auszeichnen, nicht jedoch an eine bestimmte Publikation geknüpft werden sollen. So habe auch der BFH in seinem Urteil vom 09.05.1985 - IV R 184/82 - (BStBl II 1985, 427) entschieden, dass die mit der Preisverleihung an einen Journalisten verbundene Dotierung als steuerfreie Einnahme zu beurteilen sei, wenn die Preisverleihung vor allem eine Ehrung der Persönlichkeit des Preisträgers darstelle. Im Streitfall seien die Geldleistungen nicht berufsbezogen von den Stiftungen vergeben worden, sondern es hätten die Leistungen des Klägers als Publizist und Forscher auf den Forschungsgebieten und Publikationsgebieten gewürdigt werden sollen. Es habe nicht der Beruf oder Betrieb im Vordergrund des Stipendiums gestanden, sondern die Person des Klägers, so dass die streitgegen-

ständlichen Einnahmen nach den Grundsätzen der BFH-Rechtsprechung keine Einkünfte bzw. Betriebseinnahmen seien.

Jedenfalls seien die streitbefangenen Zuschüsse nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei. Diese Auffassung habe auch das Finanzamt hinsichtlich einer Zuwendung von Seiten der K-Stiftung im Veranlagungsjahr 2006 vertreten (vgl. Schreiben des Finanzamts vom 28.04.2009, Bl.38 der Prozessakte). Unrichtig sei die Behauptung des Beklagten, es seien nach § 3 Nr. 11 EStG ausschließlich Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Stiftungen steuerbefreit. Richtig sei vielmehr, dass § 3 Nr. 11 EStG den Begriff der öffentlich-rechtlichen Stiftung nicht kenne, sondern lediglich den der "öffentlichen Stiftung". Öffentliche Stiftungen seien u. a. auch Stiftungen bürgerlichen Rechts, die Zwecke verfolgten, die zumindest teilweise dem Gemeinwohl dienten. Sie könnten, müssten aber nicht gemeinnützige Stiftungen sein. Sowohl die G-Stiftung als auch die K-Stiftung erfüllten die gesetzlichen Anforderungen einer öffentlichen Stiftung nach § 3 Nr. 11 EStG. Die strittige Mittelvergabe an den Kläger sei zum Zweck der Förderung der Wissenschaft und ohne Verpflichtung des Klägers zu einer wissenschaftlichen Gegenleistung, wie nunmehr auch das Finanzamt anerkenne, erfolgt.

Schließlich seien die Geldzuflüsse durch die Stiftungen nach Auffassung der Kläger auch gemäß § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei. Die im Rechtsstreit beteiligten Stiftungen seien unstreitig Körperschaften im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Die Geldzuwendungen stellten auch Stipendien dar. Ein Stipendium sei eine finanzielle Unterstützung für Künstler, Sportler, Schüler, Studenten oder Jungwissenschaftler und sei als solche ein wesentliches Element der Begabtenförderung. Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 EStG lägen vor. Die Geldzuwendungen seien für die Publikationstätigkeit und den Forschungsgegenstand des Klägers bestimmt gewesen und seien nach den Richtlinien der Stiftungen ausgezahlt worden. Der Kläger sei auch nicht verpflichtet gewesen, bestimmte Gegenleistungen oder Arbeitnehmerleistungen zu erbringen.

In der mündlichen Verhandlung vom 27.06.2014 erklärte der Kläger zum Zustandekommen des Vertrages zwischen ihm und der G-Stiftung, dass er von einem Vertreter der Stiftung kontaktiert worden sei, der auf ihn - den Kläger - durch des Klägers bisherige Veröffentlichungen aufmerksam geworden sei. Er - der Kläger - habe in diesem Gespräch erläutert, an welchen Projekten er arbeite. Hierzu habe auch das dem hier streitgegenständlichen Vertrag zugrunde liegende Projekt gehört. Der Stiftungsvertreter habe ihm mitgeteilt, dass dieses Projekt nach dem Stiftungszweck gefördert werden könne. Es sei dann zum Abschluss des Vertrages gekommen, aufgrund dessen ihm - dem Kläger - 30.000 € zur Verfügung gestellt worden seien. Diesen Vertrag habe er selbst aufgesetzt und hierin das skizziert, was er im Rahmen des Projekts habe untersuchen sollen.

Befragt zu den Zuwendungen von Seiten der K-Stiftung gab der Kläger an, er habe sich nicht um diese Zuwendungen beworben. Herr K sei vielmehr an ihn herangetreten und habe ihm den Betrag für seine Arbeit ganz allgemein zur Verfügung gestellt.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 22.02.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.08.2011 dahin gehend zu ändern, dass der Gewinn des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit um 32.500 € reduziert wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Vertiefend und ergänzend trägt er vor, das Einkommensteuergesetz sehe für die Gewinneinkunftsarten einheitliche Begrifflichkeiten vor. So würden Betriebseinnahmen allgemein als durch die in Ausübung einer solchen Tätigkeit veranlassten Zugänge in Geld oder Geldeswert definiert. Hierfür genüge ein mittelbarer Kausalzusammenhang. Dem Vortrag der Kläger, dass die in der Einspruchsentscheidung hierzu angeführten Gerichtsurteile sämtlich zu anderen Sachverhalten, nämlich Vererbung von Vermögen an ein Altersheim durch einen früheren Bewohner, erhaltene Eigenprovision eines Vertreters bzw. Sachgeschenke einer Brauerei an einen bedeutenden Arbeitnehmer, ergangen seien, sei zuzustimmen. Aus diesen Entscheidungen werde jedoch deutlich, dass der Gesetzgeber und ihm folgend die Rechtsprechung den Begriff der Betriebseinnahmen sehr weit gefasst habe und gerade nicht nur unmittelbare vertragliche Leistungsbeziehungen habe besteuern wollen. Vorliegend habe der Kläger im Streitjahr verschiedene wissenschaftliche Studien durchgeführt und zur Förderung derselben seitens der K-Stiftung und der G-Stiftung Geldzuwendungen von insgesamt 32.500 € erhalten. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit seiner Tätigkeit sei damit offensichtlich gegeben.

Die Zuwendungen seien auch nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerbefreit, weil sie nicht aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung stammten. Öffentliche Mittel seien solche, die aus einem öffentlichen Haushalt stammten. Eine öffentliche Stiftung liege vor, wenn die Stiftung selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts sei oder das Stiftungsvermögen im Eigentum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts stehe oder die Stiftung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet werde. Sowohl bei der K-Stiftung als auch bei der G-Stiftung handle es sich um eine privatrechtliche Stiftung, so dass die vorgenannten Voraussetzungen nicht erfüllt seien.

Mit Aufklärungsverfügung vom 30.06.2014 wurde den Klägern u. a. aufgegeben, die Vergaberichtlinien der beiden Stiftungen vorzulegen. Der Kläger teilte daraufhin mit, dass nach Auskunft der beiden Stiftungen über die bereits vorgelegten Satzungsbestimmungen hinaus keine weiteren Vergaberichtlinien existierten (Bl.134 der Prozessakte). Hierzu reichte er ein an ihn adressiertes Schreiben der G-Stiftung vom 02.10.2014 ein, in dem dem Kläger mitgeteilt wird, dass der Vorstand keine Vergaberichtlinien beschlossen habe, sondern über Förderungen nach Maßgabe der Satzung jeweils nach den Gegebenheiten des Einzelfalls entscheide (Bl.174 der Prozessakte). Zudem legte er ein Schreiben der K-Stiftung vom 12.10.2014 vor (Bl.178 der Prozessakte). Hierin wird ausgeführt, dass die Stiftung alle zwei Jahre einen Historikerpreis vergebe und darüber hinaus alljährlich wissenschaftliche Arbeiten von Studierenden oder Forschungsarbeiten von Historikern durch Zuschüsse unterstütze. Während die Höhe des Historikerpreises in der Satzung festgeschrieben sei, gebe es für die Vergabe finanzieller Zuschüsse für Studierende oder Buchautoren keinerlei Festlegungen. Dies werde vom Vorstand der Stiftung von Mal zu Mal neu entschieden.

Auf die weitere Aufklärungsverfügung vom 29.09.2014 teilte der Kläger mit, dass er Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem von der G-Stiftung geförderten Projekt angefallen seien, nicht aufgezeichnet habe. Er habe noch andere Projekte als selbständiger Autor gehabt, die er versteuert habe. Bei Fahrten z. B. zu Bibliotheken habe er dann die Bücher für die geförderte Arbeit der G-Stiftung mitgenommen, ohne hier Ausgaben zu berechnen, aufzuzeichnen oder steuerlich geltend zu machen (Bl.173 der Prozessakte).

Entscheidungsgründe

I.

Die Klage ist unbegründet. Das beklagte Finanzamt hat die dem Kläger von der K-Stiftung und der G-Stiftung zugewendeten finanziellen Mittel zu Recht als steuerpflichtige Betriebseinnahmen behandelt (nachfolgend Ziffer 1). Deren

Steuerfreiheit ergibt sich weder aus § 3 Nr. 44 EStG (nachfolgend Ziffer 2) noch aus § 3 Nr. 11 EStG (nachfolgend Ziffer 3).

1.

Die dem Kläger im Streitjahr von Seiten der K-Stiftung und der G-Stiftung gewährten Zuschüsse in Höhe von insgesamt 32.500 € erhöhen als Betriebseinnahmen den Gewinn des Klägers aus freiberuflicher Tätigkeit.

a) Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (BFH, Urteile vom 21.11.1963 IV 345/61 S, BStBl III 1964, 183; vom 09.05.1985 IV R 184/82, BStBl II 1985, 427; vom 22.07.1988 III R 175/85, BStBl II 1988, 995). Davon zu unterscheiden sind Einnahmen, deren Zufluss nicht durch den Betrieb, sondern durch private Umstände veranlasst wurde.

Als betrieblich veranlasst sind dabei nicht nur solche Einnahmen zu werten, die aus der Sicht des Unternehmers Entgelt für betriebliche Leistungen darstellen. Betriebseinnahmen können auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält (BFH, Urteile vom 22.07.1988 III R 175/85, BStBl II 1988, 995; vom 21.11.1963 IV 345/61 S, BStBl III 1964, 183). Voraussetzung ist allerdings, dass die Zuwendung einen wirtschaftlichen Bezug zum Betrieb aufweist. Es genügt nicht, dass sie lediglich in einem äußeren Zusammenhang dazu steht (BFH, Urteile vom 21.11.1963 IV 345/61 S aaO und vom 09.05.1985 IV R 184/82 aaO). Diese Grundsätze gelten auch für Preise, die einem Steuerpflichtigen verliehen werden, bzw. für - wie im Streitfall - Fördermittel an den Steuerpflichtigen. Ist die Preisverleihung bzw. die Mittelvergabe betriebsbezogen, so führt der Preis bzw. die finanzielle Zuwendung zu Betriebseinnahmen. Als betriebsbezogen sind dabei Preise bzw. Zuschüsse anzusehen, die untrennbar mit der betrieblichen Tätigkeit verbunden sind (vgl. BFH, Urteil vom 14.03.1989 I R 83/85, BStBl II 1989,650). Hingegen sind privat veranlasste Zuwendungen nicht den Einkünften zuzurechnen. Eine privat veranlasste Zuwendung und damit keine Betriebseinnahme ist anzunehmen, wenn damit das Lebenswerk, das Gesamtschaffen, die Grundhaltung des Zuwendungsempfängers oder dessen Vorbildfunktion gewürdigt werden soll (vgl. BFH, Urteil vom 09.05.1985 IV R 184/82 aaO).

b) Bei Anwendung dieser Grundsätze sind die von den beiden Stiftungen dem Kläger zugewendeten finanziellen Mittel von insgesamt 32.500 € als Betriebseinnahmen zu qualifizieren. Denn diese Zuwendungen sind durch die freiberufliche Tätigkeit des Klägers veranlasst. Die Mittelvergabe zielte - anders als die Kläger meinen - nicht auf eine Ehrung der Persönlichkeit des Zuwendungsempfängers ab, sondern die Zuschüsse wurden zur finanziellen Unterstützung konkreter Projekte des Klägers im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit geleistet. Dies belegen der Vertrag zwischen dem Kläger und der G-Stiftung sowie das an den Kläger gerichtete Schreiben der K-Stiftung vom 30.08.2009, in denen die streitgegenständlichen Zuwendungen ausdrücklich für bestimmte Projekte des Klägers und nicht zur Würdigung seiner Persönlichkeit oder seines Gesamtschaffens gewährt wurden. Zudem tragen die Kläger selbst im Zusammenhang mit einer etwaigen Steuerfreiheit der Einnahmen nach § 3 Nr. 44 EStG vor, dass die Geldzuwendungen für die Publikationstätigkeit und den Forschungsgegenstand des Klägers bestimmt gewesen seien. Die gewährten Fördermittel sind damit untrennbar mit der selbständigen Arbeit des Klägers verbunden.

Anders als die Kläger meinen, ist für die Frage, ob Betriebseinnahmen vorliegen, unerheblich, ob zuvor zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger eine Geschäftsbeziehung bestanden hat. Denn entscheidend ist allein, dass die leistenden Stiftungen mit den zugewendeten Mitteln die berufliche Leistung des Klägers fördern wollten und die gewährten Zuschüsse somit einen tatsächlichen Bezug zur freiberuflichen Tätigkeit des Klägers aufweisen.

Darauf, ob die in der angefochtenen Einspruchsentscheidung angeführten Entscheidungen des BFH auf den Streitfall anwendbar sind, kommt es daher nicht mehr an.

2.

Die vom Kläger vereinnahmten streitgegenständlichen Fördermittel sind nicht nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei.

a) Nach Satz 2 dieser Vorschrift sind steuerfrei Stipendien, die u. a. von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG) zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit 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 (Satz 3 Buchstabe a der Vorschrift) und dass der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist (Satz 3 Buchstabe b der Vorschrift).

b) Zwar sind die G-Stiftung und die K-Stiftung eine Körperschaft im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG. Nach dieser Bestimmung 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 Abgabenordnung - AO -), von der Körperschaftsteuer befreit. Bei beiden Stiftungen handelt es sich um eine Stiftung des bürgerlichen Rechts und damit um eine Vermögensmasse, die nach ihrem Stiftungszweck (§ 2 der jeweiligen Satzung) ausschließlich mildtätigen Zwecken im Sinne des § 53 AO und/oder gemeinnützigen Zwecken im Sinne des § 52 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 AO (Förderung der Wissenschaft und Forschung) dienen.

Allerdings sind bei beiden Stiftungen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe a EStG nicht erfüllt. Denn es existieren nach den Schreiben der G-Stiftung vom 02.10.2014 und der K-Stiftung vom 12.10.2014 keine Richtlinien der Stiftungen, nach denen die Stipendien an den Kläger hätten vergeben werden können.

Richtlinien im Sinne des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe a EStG sind vom Stipendienggeber festgelegte allgemeine Grundsätze. Wie sie zu gestalten sind, wird nicht bestimmt. Sie müssen jedoch vorliegen und angewandt werden, damit eine vom Einzelfall losgelöste einheitliche Vergabepaxis erreicht werden kann (FG Münster, Urteil vom 16.05.2013 2 K 3208/11 E, EFG 2014, 19). Im Interesse einer einheitlichen Handhabung hat der Gesetzgeber die Bindung an die Vergaberichtlinien in § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe a EStG ausdrücklich als Voraussetzung für die Steuerfreiheit angeordnet (vgl. Bundestagsdrucksache IV/2400, 62; von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr.44 Rdnr. B 44/77). Ein Verstoß gegen die Vergaberichtlinien führt daher automatisch zur Versagung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG (FG Münster, Urteil vom 16.05.2013 2 K 3208/11 E, EFG 2014, 19).

Nichts anderes kann für den Fall geltend, dass - wie im Streitfall - überhaupt keine Vergaberichtlinien existieren, sondern der Stiftungsvorstand über Förderungen nach Maßgabe der Satzung jeweils im Einzelfall entscheidet. Denn in diesem Fall können das Entscheidungsverfahren und die Entscheidungskriterien des Stipendienggebers mangels Transparenz nicht überprüft werden. Allein die Bestimmungen in der Satzung reichen hierzu nicht aus, zumal die Fördergrundsätze, die konkret regeln, nach welchen Kriterien die Stiftungsmittel vergeben werden, sowie die Höhe der zu vergebenden Stipendien, zuweilen - wie im Streitfall - nicht bzw. unzureichend in den Satzungen geregelt sind. Andernfalls wäre eine missbräuchliche Anwendung der Befreiungsvorschrift, die der Gesetzgeber nach der Geset-

zesbegründung u. a. durch die Bindung an die Vergaberichtlinien des Gebers verhindern wollte (vgl. Bundestagsdrucksache IV/2400, 62), nicht auszuschließen.

Da die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 44 EStG im Streitfall bereits an der Nichtexistenz der Vergaberichtlinien scheitert, kann dahin gestellt bleiben, ob die Zuwendungen an den Kläger überhaupt dem Stiftungszweck der G-Stiftung entsprechen. Allein in Betracht kommt im Streitfall der unter § 2 Nr. 1 b) der Satzung beschriebene Stiftungszweck der Förderung der Wissenschaft. Dieser Stiftungszweck wird nach § 2 Nr. 3 der Satzung "insbesondere verwirklicht durch entsprechende Veranstaltungen und durch Zuwendungen an als gemeinnützig anerkannte juristische Personen des privaten Rechts und an öffentlich-rechtliche Körperschaften, die auf den genannten Gebieten tätig sind." Ob durch diese Aufzählung, die aufgrund des Wortes "insbesondere" nicht abschließend ist, auch eine Zuwendung an den Kläger als Privatperson von der Satzung gedeckt ist, bleibt zweifelhaft. Diese Zweifel zeigen auch, dass ohne Vergaberichtlinien, die konkret regeln, wie das Förderprogramm umgesetzt, d. h. nach welchen Kriterien die Stiftungsmittel vergeben werden, eine Prüfung des Befreiungstatbestands des § 3 Nr. 44 EStG zuweilen nicht möglich ist und bei einem Verzicht auf eine Bindung an Vergaberichtlinien des Gebers als Tatbestandsvoraussetzung der Vorschrift einer uferlosen und auch missbräuchlichen Anwendung der Vergünstigungsregel Tor und Tür geöffnet wäre.

Ebenfalls dahin stehen kann, ob die von Seiten der G-Stiftung gewährte finanzielle Unterstützung in Höhe von 30.000 € betragsmäßig die Grenzen des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe a EStG übersteigt (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 05.09.2012 6 K 39/12, EFG 2013, 104, wonach ein Betrag von lediglich 2.000 € monatlich zur Bestreitung des Lebensbedarfs als erforderlich angesehen wird).

Offen bleiben kann auch, ob die Voraussetzungen des § 3 Nr. 44 Satz 3 Buchstabe b EStG bezüglich der Zuwendungen von Seiten der G-Stiftung vorliegen, d. h. ob der Kläger nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung verpflichtet war. Dabei ist zweifelhaft, ob die Regelungen in dem zwischen dem Kläger und der G-Stiftung zustande gekommenen Vertrag eine Verpflichtung des Klägers zu einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung enthalten. Zwar war der Kläger thematisch und inhaltlich stark eingeschränkt auf die im vorliegenden Vertrag dargelegte Fragestellung, zudem wurden ihm die hierzu zu verwendenden Quellen im Vertrag genau vorgegeben. Allerdings wurde der Vertrag vom Kläger selbst aufgesetzt. Der Vertragsinhalt wurde ihm nicht von der Stiftung vorgegeben. Der Kläger hat, wie er in der mündlichen Verhandlung glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt hat, selbst im Vertrag niedergelegt, was er im Rahmen des Projekts untersuchen sollen. Der Senat neigt daher zu der Auffassung, dass bereits aus diesem Grund die in dem Vertrag geregelten Pflichten des Klägers nicht als eine bestimmte wissenschaftliche Gegenleistung im Sinne der Befreiungsvorschrift angesehen werden können.

3.

Der Befreiungstatbestand des § 3 Nr. 11 EStG ist weder bei den Zuwendungen der G-Stiftung noch bei dem finanziellen Zuschuss seitens der K-Stiftung erfüllt.

a) Nach § 3 Nr. 11 EStG sind steuerfrei Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist nach Satz 3 der Vorschrift, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist.

Wenn die Vorschrift in der zweiten Alternative die Unmittelbarkeit der Förderung verlangt, bedeutet dies, dass Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft und Kunst ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse beeinflusst werden müssen (BFH, Urteil vom 04.05.1972 IV 133/64, BStBl II 1972, 566 m.w.N.). Die Ausbildung einer Person kann schon dadurch unmittelbar gefördert werden, dass der Empfänger der Notwendigkeit des Gelderwerbs zum Lebensunterhalt enthoben und somit zeitlich in die Lage versetzt wird, sich der Ausbildung zu widmen (vgl. z.B. von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 11 Rdnr. B 11/49). Entsprechendes gilt für die Förderung der Erziehung (BFH, Urteil vom 28.06.1984 IV R 49/83, BStBl II 1984, 571). Wissenschaft und Kunst werden dagegen nur insoweit unmittelbar gefördert, als die Mittel verwendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen zur Ausübung einer wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit zu schaffen, wie z.B. durch Erwerb von gegenständlichen Hilfsmitteln, durch Reisekosten oder durch die Entlohnung von Hilfskräften. Demgegenüber fehlt es an der Unmittelbarkeit, wenn und soweit die Zahlungen dem Empfänger zum Bestreiten seines Lebensunterhaltes dienen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH, Urteile vom 07.03.1965 IV R 33/67, BStBl II 1968, 149 [BFH 07.12.1967 - IV R 33/67] und vom 04.05.1972 IV 133/64, BStBl II 1972, 566 m.w.N.).

Beihilfen zu Lebenshaltungskosten werden demnach je nach Förderungszweck unterschiedlich behandelt. Das ist indessen wegen der Unterschiedlichkeit der Zwecke gerechtfertigt. Erziehung und Ausbildung beziehen sich stets auf bestimmte Personen. Die Übernahme der Lebenshaltungskosten durch die öffentliche Hand beeinflusst wegen der damit verbundenen zeitlichen Entlastung des Empfängers ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse die Ausbildung und Erziehung. Bei der Förderung von Wissenschaft und Kunst verhält es sich dagegen anders. Hier sollen nicht Personen, sondern geistige Schöpfungen als solche gefördert werden. Durch die Übernahme der Lebenshaltungskosten von Wissenschaftlern und Künstlern kann dies nur mittelbar geschehen. Insoweit unterscheiden sich die in § 3 Nr. 11 EStG aufgeführten Beihilfen von den nach § 3 Nr. 44 EStG steuerbefreiten Stipendien (BFH, Urteil vom 27.04.2006 IV R 41/04, BStBl II 2006, 755).

b) Gemessen hieran sind die von der G-Stiftung gezahlten Zuschüsse nicht steuerfrei, weil sie nicht der unmittelbaren Förderung der Wissenschaft dienen. Sie waren nicht zur Deckung der im Zusammenhang mit dem unterstützten Projekt angefallenen Betriebsausgaben bestimmt.

Der Kläger hat angegeben, er habe solche Aufwendungen weder aufgezeichnet noch steuerlich geltend gemacht. Da er auch an anderen Projekten als selbständiger Autor gearbeitet habe, habe er bei Fahrten zu Bibliotheken anlässlich dieser Projekte auch die Bücher für die geförderte Arbeit der G-Stiftung mitgenommen.

Der Gewinnermittlung des Klägers ist zu entnehmen, dass der Kläger Reisekosten zu Bibliotheken bzw. Archiven als Betriebsausgaben abgezogen hat. Der Senat geht davon aus, dass es sich hierbei um die Fahrtkosten und Verpflegungsmehraufwendungen handelt, die für die anderen Projekte des Klägers angefallen sind, und dass dem Kläger darüber hinaus keine weiteren Reisekosten für das von der G-Stiftung geförderte Projekt entstanden sind, die durch die Zuschüsse hätten gedeckt werden sollen und insoweit zum steuerfreien Aufwendungsersatz geführt hätten.

Soweit die vom Kläger in seiner Gewinnermittlung geltend gemachten allgemeinen Aufwendungen wie z. B. Telefonkosten, Internetkosten, Kosten für Arbeitsmittel, Büromaterial, Verbände und Zeitungen sowie Bibliotheksgebühren auch für das von der G-Stiftung unterstützte Projekt angefallen sein sollten, hat dies im Ergebnis keine Auswirkungen auf den im streitgegenständlichen Steuerbescheid angesetzten Gewinn des Klägers. Zwar würden sich in diesem Fall die Betriebseinnahmen vermindern, weil mit den von Seiten der G-Stiftung gewährten Zuschüssen die Deckung dieser Betriebsausgaben bezweckt war und es sich daher um nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfreien Aufwendungsersatz handelt. Im selben Umfang würden sich jedoch auch die abziehbaren Betriebsausgaben des Klägers nach § 3c Abs.

1 EStG reduzieren. Nach dieser Vorschrift dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Zwischen den steuerfreien Zuschüssen zur Förderung der Wissenschaft im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG und den beim Zuschussempfänger zur Erzielung von freiberuflichen Einnahmen entstandenen Kosten besteht ein solcher unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, weil die Zuschüsse diese Aufwendungen verringern sollen (vgl. BFH, Urteil vom 27.04.2006 IV R 41/04, BStBl II 2006, 755). Aufgrund der Saldierung des steuerfreien Aufwendersatzes mit den erstatteten Betriebsausgaben würde sich keine Gewinnänderung ergeben.

Da die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11 EStG bereits an der Unmittelbarkeit der Förderung scheitert, kann dahin gestellt bleiben, ob es sich bei der G-Stiftung überhaupt um eine öffentliche Stiftung im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG handelt (vgl. spätere Ausführungen unter Ziffer 3 Buchstabe c). Ebenfalls kann auch hier offen bleiben, ob der Kläger zu einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung verpflichtet war. Auf die Ausführungen unter Ziffer 2 Buchstabe b wird verwiesen.

c) Bei der K-Stiftung handelt es sich schon nicht um eine öffentliche Stiftung, so dass die von der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 11 EStG verlangte Herkunft des finanziellen Zuschusses aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung zu verneinen ist.

Eine öffentliche Stiftung im Sinne des § 3 Nr. 11 EStG liegt nach der hierzu ergangenen Verwaltungsanweisung - H 3.11 (öffentliche Stiftung) der Einkommensteuerhinweise (EStH) - und - soweit ersichtlich - nach Auffassung der steuerrechtlichen Literatur (vgl. Bergkemper in Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG, § 3 Nr. 11 Rdnr.5; Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Nr. 11 Rdnr. B 11/34) dann vor, wenn die Stiftung selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, das Stiftungsvermögen im Eigentum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts steht oder die Stiftung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet wird. Im Übrigen verweisen die Einkommensteuerhinweise zur Definition der öffentlichen Stiftung auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 06.11.1962 - 2 BvR 151/60 - (BVerfGE 15, 46) sowie auf das Landesrecht. Nach den Kommentierungen zu den Rechtsvorschriften der Stiftungen in §§ 80 ff BGB ist die öffentliche Stiftung von der öffentlich-rechtlichen Stiftung streng zu unterscheiden. Danach handelt es sich bei der öffentlichen Stiftung um eine privatrechtliche Stiftung, die einen der Allgemeinheit dienenden Zweck verfolgt (Morsch in jurisPK-BGB, 6. Aufl. 2012, § 80 BGB Rdnr.5; Backert in BeckOK BGB, § 80 BGB Rdnr.6). Auch nach der Begriffsbestimmung in den Landesstiftungsgesetzen von Rheinland-Pfalz (§ 3 Abs. 3 Landesstiftungsgesetz Rheinland-Pfalz) und Hamburg (§ 2 Abs. 2 Hamburgisches Stiftungsgesetz) sind öffentliche Stiftungen auch die Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die überwiegend gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgen.

Die K-Stiftung ist eine nichtrechtsfähige Stiftung des bürgerlichen Rechts - auch bezeichnet als unselbständige Stiftung -, für die die Bestimmungen der §§ 80 ff BGB und auch die Landesstiftungsgesetze nicht gelten. Eine nicht rechtsfähige Stiftung kann somit nicht unter die Begriffsbestimmung der öffentlichen Stiftung fallen. Zudem untersteht eine nicht rechtsfähige Stiftung keiner behördlichen Stiftungsaufsicht. Da die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 11 EStG den öffentlichen Mitteln, über die nur nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften des öffentlichen Rechts verfügt werden kann und für deren Verwendung ein Prüfungs- und Kontrollverfahren gesetzlich vorgeschrieben ist (vgl. BFH, Urteil vom 19.06.1997 IV R 26/96, BStBl II 1997, 652), Mittel aus einer öffentlichen Stiftung gleichstellt, ist auch hier erforderlich, dass diese Mittel einer öffentlich-rechtlichen Kontrolle unterliegen. Nur dadurch kann eine missbräuchliche Ausnutzung der Steuerfreiheit verhindert werden. Die von der K-Stiftung gezahlten Zuschüsse unterliegen jedoch keiner behördlichen Prüfung bzw. Aufsicht.

Da die Steuerfreiheit der von der K-Stiftung ausgezahlten Bezüge bereits deshalb ausgeschlossen ist, weil es sich bei der Stiftung nicht um eine öffentliche Stiftung handelt, kann offen bleiben, ob diese finanzielle Unterstützung überhaupt der unmittelbaren Förderung der Wissenschaft diene, d. h. zum Ersatz der durch das geförderte Projekt angefallenen Betriebsausgaben bestimmt war, und ob insoweit nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 3c Abs. 1 EStG vorliegen (vgl. Ausführungen zu den Zuschüssen der G-Stiftung unter Ziffer 3 Buchstabe b).

4.

Schließlich können sich die Kläger auch nicht auf eine abweichende steuerliche Behandlung in früheren Veranlagungszeiträumen - hier Behandlung der von der K-Stiftung an den Kläger im Jahr 2006 geleisteten Fördergelder als steuerfreie Bezüge - berufen. Denn es entspricht dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung, dass das Finanzamt in jedem Veranlagungszeitraum die einschlägigen Besteuerungsgrundlagen erneut zu prüfen und rechtlich zu würdigen hat. Eine als falsch erkannte Rechtsauffassung muss es zum frühest möglichen Zeitpunkt aufgeben; dies grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige auf diese Rechtsauffassung vertraut haben sollte (vgl. etwa BFH, Beschluss vom 12.07.2006 IV B 9/05, BFH/NV 2006, 2028).

II.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die Frage, wie der Begriff der öffentlichen Stiftung im Sinne des § 3 Nr.11 EStG auszulegen ist, hat grundsätzliche Bedeutung.