

Stand: 28.04.2022

Möglichkeiten der Einkommenssteuerbefreiung von Stipendien

Nachfolgend stellen wir die Kriterien für einkommenssteuerfreie Stipendien dar. Die Bezeichnung einer Förderung als Stipendium führt nicht zur Einkommenssteuerfreiheit. Wann für Zuwendungsempfänger:innen die Einkommenssteuerpflicht entfällt, regelt § 3 EStG. § 3 EStG nimmt auf Stipendien im künstlerischen Bereich unter zwei Ziffern Bezug: Danach kommt die Einkommenssteuerfreiheit in Betracht, wenn

- i.S.d § 3 Nr. 11 EStG jedenfalls sachliche Aufwendungen oder die Bezahlung von Hilfskräften gefördert werden sowie laut Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt auch „Eigenhonorare“ der Künstler:innen oder
- i.S.d § 3 Nr. 44 EStG im Rahmen einer Fortbildung neben Sachkosten auch Kosten für die eigene Lebensführung (also auch Eigenhonorare) gefördert werden.

1. § 3 Nr. 11 EStG

Die Einkommenssteuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG kam laut Rechtsprechung bislang nur für Zuwendungen in Frage, die sachliche Aufwendungen oder die Bezahlung von Hilfskräften förderten. Nicht erfasst von § 3 Nr. 11 EStG waren „Eigenhonorare“ der Künstler:innen. Im Zeichen der Corona-Pandemie gibt es jüngst aber Beispiele, dass die Verwaltung – in Hessen sogar ausdrücklich – die Norm auch für „Eigenhonorare“ zur Anwendung bringt und diese steuerfrei behandelt.

Die Rechtsprechung hatte eine Steuerfreiheit von Eigenhonoraren (Zahlungen zum Bestreiten des Lebensunterhaltes) nach § 3 Nr. 11 EStG bis zuletzt verneint. Der Bundesfinanzhof rückte auch in seinem [Urteil vom 27.04.2006 – Aktenzeichen IV R 41/04](#) – von seiner schon in den 1970er-Jahren formulierten Auffassung nicht ab, dass die Förderung der Lebensführung von Künstler:innen nicht der vom Gesetzgeber gewollten Unmittelbarkeit der Kunstförderung genüge. Für die Steuerfreiheit dürfe eine als Stipendium bezeichnete Kunstförderung lediglich Ausgaben decken, die Künstler:innen unabhängig von ihrer privaten Lebensführung für die Schaffung ihrer Kunst aufbringen müssen. Zu diesen steuerfrei geförderten Ausgaben gehören zum Beispiel Materialien oder Honorare für Hilfskräfte. (*Bergkemper*, Hermann/Heuer/Raupach, EStG, § 3 Nr. 11 Anm. 8; *Blümich/Valta*, EStG, § 3 Nr. 11 Rn. 9; *Ross*, Frotscher/Geurts, EStG, § 3 Nr. 11 Rn. 29 f.) Nicht dazu gehören „Honorare“ für die eigene künstlerische Leistung oder Kosten für die Lebensführung. (BFH, Urt. v. 04.05.1972 – IV 133/64; Urt. v. 07.11.1974 – IV R 11/74; Urt. v. 27. 4. 2006 - IV R 41/04).

Stand: 28.04.2022

Über diese Rechtsprechung hinausgehend ordnet die OFD Frankfurt mit Rundverfügung vom 03.02.2022 – Aktenzeichen S 2342 A - 050 St 29 – die Einkommenssteuerfreiheit nach § 3 Nr. 11 EStG zwecks unmittelbarer Förderung der Kunst auch für „Eigenhonorare“ von Künstler:innen ausdrücklich an. Die Finanzdirektion nimmt dabei auf sog. künstlerischer Arbeits- und Brückenstipendien der Hessischen Kulturstiftung während der Corona-Pandemie Bezug.

Die in § 3 Nr. 11 EStG außerdem genannten Förderzwecke, die zur Einkommensteuerfreiheit der als Stipendium bezeichneten Förderungen führen, sind regelmäßig nicht einschlägig. Der Förderzweck der *Hilfsbedürftigkeit* u.a. wegen der wirtschaftlichen Lage des:der Zuwendungsempfänger:in entfällt, wenn die wirtschaftliche Lage schon kein Auswahlkriterium ist und dadurch als Förderzweck nicht in Frage kommt. Der Förderzweck der *unmittelbaren Förderung der Erziehung oder Ausbildung* entfällt in der Regel, da die Norm "Fortbildung" nicht erfasst. Die geförderten Profikünstler:innen bereiten sich nicht mehr auf ein noch nicht erreichtes Berufsziel vor, wie es von der Rechtsprechung für eine Ausbildung gefordert wird (vgl. *Levedag, Kirchhof/Kulosa/Ratschow*, EStG, § 3 Nr. 11 Rn. 56).

2. § 3 Nr. 44 EStG

Wenn die als Stipendium bezeichnete Förderung auch einen Teil des eigenen Honorars des:der Künstler:in umfasst und damit Kosten für die private Lebensführung zuwendet, so kommt für die Einkommenssteuerbefreiung § 3 Nr. 44 EStG in Betracht. Demnach können Stipendien zwecks wissenschaftlicher oder künstlerischer Ausbildung oder Fortbildung steuerbegünstigt werden. Das zentrale Problem ist hierbei, dass die Kunstförderung **im Rahmen der Aus- oder Fortbildung** erfolgen muss. Der künstlerische Schaffensprozess an sich löst keine Einkommenssteuerfreiheit für die als Stipendium bezeichnete Förderung aus. Für bereits ausgebildete und/oder berufstätige Profikünstler:innen kann allenfalls der Fortbildungsbegriff greifen.

2.1 Fortbildungsbegriff nach der Rechtsprechung

Dieser **Fortbildungsbegriff** ist nicht im Gesetz definiert, sondern wird durch die Rechtsprechung in Einzelfallentscheidungen konkretisiert. Es sind die Kriterien heranzuziehen, wie sie von der früheren Rechtsprechung zur Abgrenzung von Werbungskosten (§ 9 EStG) und Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG) entwickelt wurden (BFH, Beschluss vom 01.10.2012 – III B 128/11, Rn. 13 m.w.N.). Demnach ist von einer Fortbildung auszugehen, wenn die geförderten Vorhaben darauf gerichtet sind, in dem ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (BFH, Urteil vom 18.06.2009 – VI R 31/07).

Stand: 28.04.2022

Für das EXIST-Gründerstipendium hatte die **Rechtsprechung** den Fortbildungscharakter der Förderung in einem bereits ausgeführten Beruf verneint (BFH, Beschl. vom 01.10.2012 – III B 128/11 Rn. 14). Dieses Stipendium wurde ihm zur Durchführung eines Gründungsvorhabens für eigene Tätigkeit gewährt. Für die Förderungen im Rahmen der NEUSTART KULTUR Programme finanziert durch das BKM liegt noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung zur einkommenssteuerrechtlichen Behandlung von als Stipendium bezeichneten Förderungen vor. Es spricht jedoch unter Zugrundelegung der Rechtsprechung des Urteiles zu dem EXIST-Gründerstipendium einiges dafür, dass Förderungen von NEUSTART KULTUR und sonstige sog. Recherchestipendien, die Künstler:innen erhalten, um sich während eines künstlerischen Schaffensprozesse selber fortzubilden, nicht unter den Fortbildungsbegriff des § 3 Nr. 44 EStG fallen.

2.2 Behördliche Einstufung auf Grundlage interner Verwaltungsanweisungen

Behördliche Einstufung auf Grundlage interner Verwaltungsanweisungen sind für die Entscheidungen der Finanzämter zur steuerrechtlichen Einordnung von Stipendien entscheidungserheblich.

Die Allianz der Freien Künste setzt sich dafür ein, dass es bundesweit einheitliche Regelungen für bestehende und kommende Stipendien sowie stipendienartige Förderungen aus dem Programm NEUSTART KULTUR gibt, die zu eindeutigen Weisungen an alle Finanzämter führt. Von der Senatsverwaltung in Berlin haben wir aus inoffizieller Quelle erfahren, dass die auf Landesebene ausgezahlten Coronahilfen nicht als einkommenssteuerfreie Stipendien behandelt werden. Telefonisch hatten uns Mitarbeiter:innen eines Finanzamtes in Berlin auch mitgeteilt, dass die Gelder, die im Zusammenhang mit Corona (auch NEUSTART KULTUR) ausgezahlt wurden, gemäß einer internen Verwaltungsvorschrift als einkommenssteuerpflichtige Stipendien behandelt werden. Auf offizielle Anfrage der Kanzlei Laaser hin hat die Senatsverwaltung verneint, dass es interne Weisungen hinsichtlich der Besteuerung dieser Stipendien gibt.

Uns wurde mitgeteilt, dass es eine interne Anweisung auf Bundesebene gibt, die dahingeht, dass die NEUSTART KULTUR Gelder einkommenssteuerpflichtig sein sollen. Leider wurde uns die Anweisung bisher noch nicht vorgelegt. Scheinbar laufen derzeit verschiedenen Gespräche auf Bund-Länderebene.

Nach unseren bundesweiten Recherchen haben einzelne Förderer die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von „Künstler:innenstipendien“ in der Vergangenheit auf ministerieller Ebene geklärt und eine Anweisung an die Finanzämter erwirkt, die eine Steuerfreiheit der Förderungen anordnet. Diese Einzelfälle bezogen sich auf im künstlerischen

Stand: 28.04.2022

Bereich angesiedelte Arbeitsstipendien, die auch bereits vor der Pandemie regelmäßig vergeben worden sind.

Beispielsweise haben Mitarbeiter:innen der Oberfinanzdirektion in Frankfurt die Brückenstipendien der hessischen Kulturstiftung als einkommenssteuerfrei gewertet. Es soll eine entsprechende Anweisung der Oberfinanzdirektion in Frankfurt an die örtlichen Finanzämter geben. Bei den Brückenstipendien handelt es sich um ein Stipendium, bei dem auch sog. „Eigenhonorare“ gezahlt werden können.

Ferner liegt uns eine E-Mail vor, nach der das „Auf geht’s“ Stipendium aus NRW seine nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei ist.

In Klärung ist derzeit der Status des Projektstipendiums „IM FOKUS“ der Stiftung Rheinland-Pfalz für Kultur.

Künstlerische Arbeitsstipendien der Kulturstiftung Sachsen sollen nach mündlicher Auskunft ebenfalls steuerfrei sein.

2.3 Weitere Tatbestandsmerkmale des § 3 Nr. 44 EStG

Damit eine als Stipendium bezeichnete Förderung am Ende einkommenssteuerbegünstigt wird, müssen noch **weitere Kriterien** erfüllt sein:

Neben erstens der Gewährung der Förderung *aus öffentlichen Mitteln* muss je nach Einzelfall zweitens die *Höhe der Fördersumme angemessen* sein (§ 3 Nr. 44 S. 3 lit. a EStG) und es darf drittens *keine künstlerische Gegenleistung* vereinbart worden sein (§ 3 Nr. 44 S. 3 lit. b EStG).

Eine **der Höhe nach angemessene Fördersumme** liegt vor, wenn sie den zur Deckung des Förderzwecks und des Lebensunterhalts erforderlichen Betrag nicht übersteigt. Neben Sachbeihilfen können Stipendien auch Beträge zur Deckung des Lebensunterhaltes fördern (BFH, Urte. v. 20.03.2003 – IV R 15/01, BStBl II 2004, 190). Eine Förderobergrenze für diese Beträge ist nach der Rechtsprechung nach den Verhältnissen des Einzelfalls und nach der allgemeinen Verkehrsauffassung zu bestimmen (BFH, Urte. v. 24.02.2015 – VIII R 43/12, BStBl II 2015, 691). Der für den Lebensunterhalt erforderliche Aufwand richtet sich nach den gem. § 1610 II BGB geltenden Grundsätzen (*Bergkemper*, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG § 3 Nr. 44 Rn. 2; *Valta*, in: Blümich/Valta, EStG § 3 Nr. 44 Rn. 4 m.w.N.).

2.4 Klärung beim Finanzamt

Stand: 28.04.2022

Die einkommenssteuerrechtliche Einordnung von Stipendien ist nach § 3 Nr. 11 als Nr. 44 EStG nicht eindeutig. Sie kann beim Finanzamt im Rahmen einer verbindlichen Auskunft, einer unverbindlichen Auskunft von zuständigen Sachbearbeiter:innen oder im Wege des Einspruchs geklärt werden. Ein Einspruch kann Künstler:innen auch Zeit verschaffen, sich Rechtsrat zu suchen.

Stipendienempfänger:innen bzw. deren Finanzämter sind bezüglich der einzelfallbezogenen Voraussetzungen i. S. d. § 3 Nr. 44 S. 3 EStG (lit. a Förderhöhe, lit. b keine Gegenleistung) sogar berechtigt, eine bindende Bescheinigung durch das zuständige Finanzamt des Stipendiengabers anzufordern – gem. R 3.44 S. 2 EStR.

Folgendes Entwurfsschreiben kann für eine unverbindliche Auskunft verwendet werden:

Sehr geehrte Damen und Herren,

nach den Förderrichtlinien unseres Stipendiums, vgl. beigefügte Anlage, gehen wir davon aus, dass der Förderzweck i. S. d. § 3 Nr. 11 oder 44 S. 1 EStG erfüllt und die Einkommenssteuerfreiheit möglich ist, sofern den Voraussetzungen des § 3 Nr. 11 oder 44 S. 3 EStG im Einzelfall entsprochen wird. Hiermit bitten wir um Ihre Prüfung und die Bescheinigung Ihrer Ergebnisse.

Im Einzelnen:

- a) Förderzweck [...]*
- b) Höhe [...]*
- c) Keine Gegenleistung [...]*

Mit besten Grüßen

2.5 Angabe in der Einkommensteuererklärung für Stipendien nach § 3 Nr. 11 und 44 EStG

Stipendien an Künstler:innen, die ganz oder teilweise solselbstständig arbeiten, sind den Einnahmen aus selbstständiger Arbeit zuzuordnen. Dieses Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit wird mittels der Einnahme-Überschuss-Rechnung (Anlage EÜR) ermittelt. Das Stipendium und die daran **geknüpften Ausgaben** werden wie folgt in der Anlage EÜR angegeben:

- Zeile 15 EÜR – ausgezahlter Stipendienbetrag in voller Höhe (bzw. Summe mehrerer Stipendien)
- entsprechende Betriebsausgabenzeilen – Ausgaben im Rahmen des Stipendiums

Stand: 28.04.2022

- Zeile 92 – ausgezahlter Stipendienbetrag in voller Höhe (bzw. Summe mehrerer Stipendien)
- Zeile 95 – Summe der Ausgaben im Rahmen des Stipendiums bzw. der Stipendien

Das Ergebnis ist dann in Zeile 109 mitzuübernehmen, welches wiederum in die Anlage S (bei wiederkehrenden Stipendien in Anlage SO) aufgenommen wird.

Vergleiche dazu auch die [offiziellen Hinweise zum „Auf geht’s!“-Stipendienprogramm des Ministeriums für Kultur und Wissenschaft in NRW.](#)