

§ 3 Nr. 11 [Bezüge aus öffentlichen Mitteln usw.]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

11. **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 un-mittelbar zu fördern.** ²Darunter fallen nicht Kinderzuschläge und Kinder-beihilfen, die auf Grund der Besoldungsgesetze, besonderer Tarife oder ähnlicher Vorschriften gewährt werden. ³Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissen-schaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird. ⁴Den Bezügen aus öffentlichen Mitteln wegen Hilfsbedürftigkeit gleichgestellt sind Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Krankenversiche-rung für nicht in Anspruch genommene Beihilfeleistungen;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11

I. Grundinformation zu Nr. 11	1	IV. Verhältnis der Nr. 11 zu anderen	
II. Rechtsentwicklung der Nr. 11 . . .	2	Vorschriften	4
III. Bedeutung und Verfassungs- mäßigkeit der Steuerbefreiung . . .	3		

B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreie Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder Mitteln einer öffentlichen Stiftung

I. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffent- lichen Stiftung		III. Beihilfen zur unmittelbaren Förderung der Erziehung, Aus- bildung, Wissenschaft, Kunst	
II. Bezüge wegen Hilfsbedürftig- keit	6	1. Beihilfen zur Förderung der Erzie- hung oder Ausbildung	7
		2. Beihilfen zur unmittelbaren Förde- rung der Wissenschaft oder Kunst	8

C. Erläuterungen zu Satz 2: Steuerpflicht der Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen

D. Erläuterungen zu Satz 3: Ausschluss der Steuerbefreiung bei Verpflichtung zur Gegenleistung oder bei Arbeitnehmertätigkeit

**E. Erläuterungen zu Satz 4:
Beitragermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines
Trägers der gesetzlichen Krankenversicherung 11**

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11

Schrifttum: *Koether*, Die Steuerbefreiung von Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit, Köln 1972; *Lippert*, Gewinnermittlung bei Einkünften aus Aufnahme von Heimkindern i.S. des § 34 SGB VIII, DStR 2011, 300.

1 I. Grundinformation zu Nr. 11

§ 3 Nr. 11 stellt Bezüge, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zur Förderung von Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft oder Kunst bewilligt werden, stfrei. Dabei müssen diese Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung stammen. Die StFreiheit ist ausgeschlossen, wenn sich der Empfänger der Leistungen zu einer bestimmten ArbN-Tätigkeit oder – bei Beihilfe zur Förderung der Wissenschaft oder Kunst – zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit verpflichtet.

2 II. Rechtsentwicklung der Nr. 11

Vorläufer der Nr. 11 war § 12 Nr. 11 EStG 1920.

EStG 1920: § 12 Nr. 11 befreite Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die als Unterstützungsleistungen wegen Hilfsbedürftigkeit oder für Zwecke der Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft oder Kunst bewilligt wurden.

EStG 1925: Der Umfang der Befreiung wurde in § 8 Nr. 10 erweitert.

EStG 1934: Die StBefreiung wurde in § 3 Nr. 10 (später § 3 Nr. 11 EStG 1938 und § 3 Nr. 12 EStG 1939) beibehalten. Erstmals war von Beihilfe und nicht mehr von Unterstützungen die Rede.

StÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): In § 3 Nr. 10 EStG 1950 wurde die StBefreiung entsprechend § 3 Nr. 12 EStG 1939 gestaltet; Voraussetzung war jedoch nunmehr die „unmittelbare“ Förderung der Erziehung usw. (vgl. zur Begr. BTDrucks. 1/317 v. 12.12.1949). Die heutige Fassung beruht auf dem StÄndG v. 29.4.1950.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 223): Die Vorschrift wurde um Satz 3 erweitert (s. Anm. 10).

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): In Satz 3 wurde vor dem Wort „Arbeitnehmertätigkeit“ das Wort „bestimmten“ eingefügt.

GKV-Wettbewerbsstärkungsgesetz v. 26.3.2007 (BGBl. I 2007, 378): Satz 4 wurde angefügt.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Steuerbefreiung

3

Bedeutung der Nr. 11: Der Zweck der StBefreiung ist aus der Entstehungsgeschichte nicht eindeutig erkennbar, vgl. Begr. zum EStG 1920, Verh. der Verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung Bd. 340 Nr. 1624, 46, zitiert bei *Koether*, Die Steuerbefreiung von Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit, 1972, 192: „Der Entwurf erachtet es für billig, die (...) Bezüge stfrei zu lassen.“ In den folgenden Fassungen des EStG wurde die Befreiung ungeprüft beibehalten (vgl. Begr. zum EStG 1925, zitiert bei *Strutz*, EStG 1925, § 8 Anm. 2; Begr. zum EStG 1934, RStBl. 1935, 36; Begr. zum ESt- und KStÄndG v. 29.4.1950, BTDrucks. 317, 16). Nach RFH (RFH v. 18.3.1931, RFHE 28, 117) ist die Vorschrift Ausfluss des allgemeinen Grundsatzes, dass einmalige Vermögensanfälle, besonders durch Mildtätigkeit oder Gemeinnützigkeit veranlasste (im Unterschied von den durch ein Dienstverhältnis veranlassten Zuwendungen), nicht zu den stbaren Einkünften gehören (§ 6 Abs. 3 EStG 1925). Dem ist zuzustimmen.

Beihilfeleistungen durch ArbG dienen idR der Entlohnung und sind damit stbare Einnahmen iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (§ 19 Anm. 215). Entsprechendes gilt für Stipendiatzahlungen (FG Münster v. 2.12.2021 – 13 K 1971/20, EFG 2022, 316, rkr.) und die in Satz 4 stfrei gestellten Leistungen (s. Anm. 11). Stipendiatzahlungen können aber auch als wiederkehrende Bezüge stbar sein (BFH v. 8.7.2020 – X R 6/19, BStBl. II 2021, 557). Soweit die Leistungen danach stfrei sind, ist Nr. 11 eine echte StBefreiung. Sie enthält Elemente sowohl einer Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 9) als auch einer Vereinfachungsbefreiung (s. dazu § 3 Allg. Anm. 10). Die mit den Bezügen gedeckten Ausgaben bei Hilfsbedürftigkeit wären anderenfalls als agB, bei der Ausbildung als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) und bei Wissenschaft und Kunst als BA oder WK abziehbar.

Verfassungsmäßigkeit der Nr. 11: Nach Auffassung der Rspr. ist die Vorschrift verfassungsgemäß (BVerfG v. 19.2.1991 – 1 BvR 1231/85, BVerfGE 83, 395; BFH v. 18.5.2004 – VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22; BFH v. 19.1.2017 – VI R 75/14, BStBl. II 2017, 684). Die unterschiedliche stl. Behandlung der Beihilfen, je nachdem, ob sie aus öffentlichen oder privaten Mitteln stammen, soll wegen der bei öffentlichen Mitteln auf gesetzlicher Grundlage geregelten Bewilligungsbedingungen einerseits sowie der Prüfungs- und Kontrollverfahren andererseits als verfahrensvereinfachende Regelung den Vorgaben des GG genügen (uE fraglich).

IV. Verhältnis der Nr. 11 zu anderen Vorschriften

4

Verhältnis zu Nr. 9: Siehe § 3 Nr. 9 Anm. 1.

Verhältnis zu Nr. 10: Nr. 10 stellt Einnahmen einer Gastfamilie für die Aufnahme eines behinderten Kindes in seinen Haushalt stfrei. Nr. 11 betrifft demgegenüber Zuwendungen an den Hilfsbedürftigen selbst.

Verhältnis zu Nr. 35: Erhalten bei den Nachfolgeunternehmen der Deutschen Bundespost beschäftigte Beamte Leistungen iSd. Nr. 11, kommt Nr. 35 zur Anwendung (s. § 3 Nr. 35 Anm. 1).

Verhältnis zu Nr. 43: Nr. 43 und Nr. 11 können nebeneinander zur Anwendung kommen (s. § 3 Nr. 43 Anm. 1).

Verhältnis zu Nr. 44: Nr. 44 und Nr. 11 können nebeneinander zur Anwendung kommen (s. § 3 Nr. 44 Anm. 1b).

5 B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreie Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder Mitteln einer öffentlichen Stiftung

I. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung

Die Bezüge nach Nr. 11 müssen aus öffentlichen Mitteln (s. gleichlautend auch Nr. 43, 44 und 60) oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung stammen. Bezüge sind Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1. In der Regel handelt es sich um Geldleistungen. Jedoch sind auch Sachleistungen befreit.

Öffentliche Mittel sind solche, die aus einem öffentlichen Haushalt stammen. Das bedeutet, dass sie haushaltsmäßig als Ausgaben festgelegt sind (BFH v. 19.7.1972 – I R 109/70, BStBl. II 1972, 839; BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2017, 432; BFH v. 14.7.2020 – VIII R 27/18, BStBl. II 2021, 672). Erforderlich ist, dass über die Mittel nur nach Maßgabe der haushaltsrechtl. Vorschriften verfügt werden kann und ihre Verwendung im Einzelnen gesetzlich geregelter Kontrolle unterliegt, weil nur dadurch eine missbräuchliche Ausnutzung der StBefreiung verhindert werden kann (BFH v. 18.5.2004 – VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22). Die nach Herkunft der Mittel differenzierende stl. Behandlung der Leistungen ist nach Auffassung des BVerfG verfassungsgemäß (BVerfG v. 25.2.1999 – 2 BvR 397/94, HFR 1999, 574).

- ▶ *Inländischer öffentlicher Haushalt*: Aus dem Zweck der Vorschrift folgt, dass nur Mittel eines inländ. öffentlichen Haushalts stbefreit sind. Insbesondere Mittel des Bundes, der Länder, der Gemeinden und Gemeindeverbände und der als jPöR anerkannten Religionsgesellschaften stammen aus einem öffentlichen Haushalt (BFH v. 19.7.1972 – I R 109/70, BStBl. II 1972, 839; s. umfassend zu öffentlichen Kassen R 3.11 LStH).
- ▶ *Privater Verein*: Nicht aus einem öffentlichen Haushalt stammen dagegen Mittel eines privaten Vereins bzw. einer privaten Organisation (BFH v. 30.3.1982 – III R 150/80, BStBl. II 1982, 552, zu Streikunterstützungen durch eine Gewerkschaft; BFH v. 18.5.2004 – VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22) oder einer juristischen Person des privaten Rechts, auch wenn eine öffentlich-rechtl. Gebietskörperschaft Alleingesellschafterin ist (FG Münster v. 28.2.1996 – 11 K 2409/95 L, EFG 1996, 687, rkr.; s. auch BFH v. 29.11.1993 – VI R 37/93, BFH/NV 1994, 239; BFH v. 6.2.2013 – VI R 28/11, BStBl. II 2013, 572; s. dagegen zu Unterstützungsleistungen an ArbN im privaten Dienst durch private ArbG R 3.11 Abs. 2 LStR als Billigkeitsregelung; uE zweifelhaft).
- ▶ *Zahlung über Dritte*: Die Verausgabung der Mittel durch die öffentliche Hand ist Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Nr. 11. Die Mittel müssen also vereinnahmt und – haushaltsrechtl. offen ausgewiesen – verausgabt werden (BFH v. 9.4.1975 – I R 251/72, BStBl. II 1975, 577). Insofern ist es – anders als bei Nr. 12 – unschädlich, wenn die derart in einem Haushaltsplan ausgewiesenen Mittel nicht unmittelbar aus einer öffentlichen Kasse, sondern mittelbar über Dritte gezahlt werden. So steht der Annahme von Zahlungen aus öffentlichen Mitteln zB nicht entgegen, wenn zur Begr. von Pflegeverhältnissen der Abschluss eines zivilrechtl. Pflegevertrags erforderlich ist (BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2017, 432; BFH v. 14.7.2020 – VIII R 27/18, BStBl. II 2021, 672 mwN; BMF v. 22.10.2018 – IV C 3 - S 2342/07/0001:138, BStBl. II 2018, 1109, Abschn. E; s. Anm. 7).

Der BFH ist der Meinung, dass öffentliche Mittel auch dann anzunehmen sind, wenn die in einem Haushaltsplan ausgewiesenen Mittel nicht unmittelbar aus einer öffentlichen Kasse, sondern mittelbar über Dritte gezahlt werden, sofern über die Mittel nur nach Maßgabe der haushaltsrechtl. Vorschriften verfügt werden kann und ihre Verwendung im Einzelnen gesetzlicher Kontrolle unterliegt. Deshalb sind auch die von einer staatlich anerkannten Ersatzschule nach beamtenrechtl. Grundsätzen an Lehrer gezahlten Beihilfen stfrei, wenn die Mittel dazu aus einem öffentlichen Haushalt stammen und ihre Verwendung einer gesetzlich geregelten Kontrolle unterliegt (BFH v. 15.11.1983 – VI R 20/80, BStBl. II 1984, 113; aA BFH v. 29.11.1993 – VI R 37/93, BFH/NV 1994, 239, soweit die Mittel aus privaten Quellen stammen).

- ▶ *Die Herkunft der Mittel* ist gleichgültig (glA BFH v. 19.7.1972 – I R 109/70, BStBl. II 1972, 839). Die Körperschaft usw. kann sie von privater Seite erhalten haben, nur müssen sie als eigene Mittel der Körperschaft verausgabt werden; durchlaufende Gelder sind nicht begünstigt.
- ▶ *Eine im Einzelfall erfolgte Freistellung von Steuern* (zB Freistellung von der Verpflichtung zur Abführung von im Fahrpreis vereinnahmter Beförderungssteuer) begründet keine „Bezüge aus öffentlichen Mitteln“ (BFH v. 19.7.1972 – I R 109/70, BStBl. II 1972, 839; BFH v. 9.4.1975 – I R 251/72, BStBl. II 1975, 577).

Eine öffentliche Stiftung liegt vor, wenn

- die Stiftung selbst eine jPÖR ist oder
- das Stiftungsvermögen im Eigentum einer jPÖR steht oder
- die Stiftung von einer jPÖR verwaltet wird (FG Rhld.-Pf. v. 9.12.2014 – 3 K 2197/11, EFG 2015, 358, rkr.).

Empfänger einer Leistung iSd. Nr. 9 können nur diejenigen Personen sein, denen im Hinblick auf den Zweck der Leistung eine Beihilfe bewilligt worden ist und ihnen zufließt. Wird die dem Empfänger bewilligte Leistung durch diesen an einen Dritten abgetreten oder in anderer Weise weitergeleitet, so ist die Weiterleitung der Mittel nicht stfrei; dies ändert aber nichts an der Stfreiheit des Zuflusses der Mittel bei demjenigen, der die Bewilligung erhalten hatte (BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652).

II. Bezüge wegen Hilfsbedürftigkeit

6

Hilfsbedürftig sind die Personen, die nach § 53 AO als bedürftig angesehen werden, dh. die Personen, die infolge ihrer körperlichen oder geistigen Beschaffenheit oder ihrer wirtschaftlichen Lage der Hilfe bedürfen (BFH v. 27.4.1973 – VI R 154/69, BStBl. II 1973, 588; BFH v. 19.4.2021 – VI R 8/19, BStBl. II 2021, 909).

Die Bezugnahme auf § 53 AO schließt die Annahme aus, dass auch juristischen Personen bzw. Personenvereinigungen wegen „Hilfsbedürftigkeit“ Bezüge iSv. Nr. 11 bewilligt werden könnten. Nr. 11 ist nur auf natürliche Personen zugeschnitten (BFH v. 1.3.1966 – I 168/63, BStBl. III 1966, 324; offen gelassen in BFH v. 3.7.1986 – IV R 109/84, BStBl. II 1986, 806).

„**Wegen**“ **Hilfsbedürftigkeit** müssen die Zuwendungen bewilligt worden sein. Das ist nur dann der Fall, wenn die Hilfsbedürftigkeit der Grund für die Unterstützung ist. Dabei kommt es auf die Hilfsbedürftigkeit des Empfängers und nicht eines Dritten, etwa einer Betreuungsperson, an. Empfänger einer Leistung iSd. Nr. 11 können nur diejenigen Personen sein, denen im Hinblick auf den Zweck der Leis-

tung eine Beihilfe bewilligt worden ist und ihnen zufließt. Wird die dem Empfänger bewilligte Leistung durch diesen an einen Dritten abgetreten oder in anderer Weise weitergeleitet, so ist die Weiterleitung der Mittel nicht stfrei; dies ändert aber nichts an der Stfreiheit des Zuflusses der Mittel bei demjenigen, der die Bewilligung erhalten hatte (BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652).

Hat die Unterstützung Entgeltcharakter, kommt die Stbefreiung nicht in Betracht. Bezüge wegen Hilfsbedürftigkeit bzw. Beihilfen (s. Anm. 7) sind nur uneigennützig gewährte Unterstützungsleistungen, nicht jedoch die im Rahmen eines entgeltlichen Austauschgeschäfts erbrachten Leistungen. So sind von Jugendämtern an Pflegeeltern geleistete Erziehungsgelder stfrei, nicht dagegen Zahlungen an Personen, die Kinder nur des Erwerbs wegen in ihren Haushalt aufgenommen haben (BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2017, 432; FG Nds. v. 14.4.2020 – 9 K 21/19, EFG 2020, 915, rkr.; s. im Einzelnen zur Erziehung Anm. 7).

Unter „Bewilligung“ ist die (positive) Entsch. über die Gewährung der öffentlichen Mittel an die Empfangsperson zu verstehen. Der Begriff setzt uE nicht zwingend ein Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen Leistendem und Empfänger voraus (offen gelassen BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652).

Aus dem Zweck der Befreiungsvorschrift folgt uE, dass es nicht genügt, wenn die gebende Stelle durch die vermeintliche Hilfsbedürftigkeit des Empfängers zur Zuwendung bewegt worden ist. Vielmehr muss die Zuwendung objektiv dazu dienen, die Hilfsbedürftigkeit des Empfängers zu mindern oder zu beseitigen. Ob eine Zuwendung „wegen“ Hilfsbedürftigkeit erfolgt, ist also nicht allein nach der Motivation der gebenden Stelle, sondern auch nach den Verhältnissen des Empfängers zu beurteilen (so wohl auch BFH v. 3.7.1986 – IV R 109/84, BStBl. II 1986, 806).

Steuerfreie Bezüge: Als Bezüge, die wegen Hilfsbedürftigkeit stfrei sind, kommen in Betracht:

- ▶ *Leistungen nach dem BSHG* (BFH v. 26.11.2003 – VIII R 32/02, BStBl. II 2004, 588) bzw. SGB XII (seit 1.1.2005).
- ▶ *Beihilfen an öffentlich Bedienstete nach den hierfür maßgebenden Beihilfebestimmungen:* Nach stRspr. des BFH sind Beihilfen, die in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen nach den Beihilfevorschriften des Bundes und der Länder an öffentlich Bedienstete gewährt werden, unabhängig von ihrer Höhe stfrei, da sie „wegen Hilfsbedürftigkeit“ geleistet werden. Dabei wird die Hilfsbedürftigkeit der Beihilfeempfänger typisierend nicht aus ihrer wirtschaftlichen Situation, sondern aus dem Anlass der Beihilfeleistung abgeleitet (BFH v. 19.4.2021 – VI R 8/19, BStBl. II 2021, 909; BFH v. 18.5.2004 – VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22; BFH v. 6.2.2013 – VI R 28/11, BStBl. II 2013, 572; zur Billigkeitsregelung bei Unterstützungsleistungen im privaten Dienst s. Anm. 5 und 7).

Die FinVerw. folgt der Rspr. des BFH bzw. geht darüber hinaus (s. im Einzelnen R 3.11 Abs. 1 und 2 LStR; zu Recht krit. von *Beckerath* in *Kirchhoff/Seer*, 22. Aufl. 2023, § 3 Rz. 28).

Nicht steuerbefreit sind:

- ▶ *an nicht beamtete Versorgungsempfänger einer juristischen Person des Privatrechts* gezahlte Beihilfe im Krankheitsfall (BFH v. 6.2.2013 – VI R 28/11, BStBl. II 2013, 572);
- ▶ *Ausgleichsleistungen* der öffentlichen Hand für Kostenunterdeckungen bei der Beförderung von Schülern durch private Omnibusunternehmen (BFH v. 3.7.1986 – IV R 109/84, BStBl. II 1986, 806);

- ▶ *laufende Beiträge und Zuschüsse öffentlich-rechtlicher Arbeitgeber zur Krankenversicherung ihrer Arbeitnehmer*, auch wenn die Zuwendungen auf zu gewährende Beihilfen angerechnet werden (BFH v. 13.8.1971 – VI R 171/68, BStBl. II 1972, 57; BFH v. 27.4.1973 – VI R 154/69, BStBl. II 1973, 588; BFH v. 21.12.1990 – VI R 59/85, BFHE 164, 226; zum Beitragsnachlass für Krankenkassenangestellte s. Anm. 11);
- ▶ *pauschales Sterbegeld nach § 18 BeamtenVG NRW aF* (BFH v. 19.4.2021 – VI R 8/19, BStBl. II 2021, 909);
- ▶ *Subventionen an Gewerbetreibende*, die nicht wegen Hilfsbedürftigkeit des Stpfl., sondern zur Aufrechterhaltung der geförderten Tätigkeit gewährt werden (BFH v. 19.7.1972 – I R 109/70, BStBl. II 1972, 839; BFH v. 9.4.1975 – I R 251/72, BStBl. II 1975, 577, zur Freistellung von Eisenbahnunternehmen von der Verpflichtung zur Abführung von Beförderungsteuern);
- ▶ *Unterhaltszuschüsse an Beamte im Vorbereitungsdienst* (zB Beamtenanwärter, Referendare, Verwaltungspraktikanten; BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465 mwN).

III. Beihilfen zur unmittelbaren Förderung der Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft, Kunst

1. Beihilfen zur Förderung der Erziehung oder Ausbildung

7

Zweckgerichtete Beihilfe: Satz 1 stellt auch solche Bezüge stfrei, die als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung zu fördern. Daraus folgt, dass auch die Beihilfe aus öffentlichen Mitteln stammen muss. Soweit die FinVerw. „Beihilfe“ von privaten ArbG an einzelne ArbN stfrei behandelt (s. R 3.11 Abs. 2 LStR), fehlt es dafür an einer Rechtsgrundlage (zu Beihilfen und Unterstützungen aus öffentlichen Mitteln s. R 3.11 Abs. 1 LStR).

Beihilfe ist eine Zuwendung zu einem bestimmten Zweck. Öffentlich-rechtliche Beihilfen sind uneigennützig gewährte Unterstützungsleistungen. Der Umfang der Beihilfe ist unterschiedlich und von der konkreten sozialen Lage abhängig. Entscheidendes Merkmal der Beihilfe ist die Unentgeltlichkeit und Einseitigkeit. Leistungen, die im Rahmen eines entgeltlichen Austauschgeschäfts erbracht werden, können nicht als Beihilfe qualifiziert werden (BFH v. 14.7.2020 – VIII R 27/18, BStBl. II 2021, 672; BFH v. 30.11.2022 – VIII R 13/19, BFH/NV 2023, 441; s. Anm. 6).

Unmittelbare Förderung: Voraussetzung für die Stfreiheit ist die unmittelbare Förderung der Erziehung oder Ausbildung. Dabei ist der Begriff der unmittelbaren Förderung verschieden auszulegen, je nachdem, ob es sich um die Förderung von Wissenschaft, Kunst, Erziehung oder Ausbildung handelt. Eine unmittelbare Förderung der Erziehung liegt vor, wenn Zuwendungen öffentlicher Mittel die Erziehung ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse beeinflussen (BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2017, 432, zu Pflege- und Erziehungsgeldern). Eine unmittelbare Förderung ist nicht nur bei der ausschließlichen Verwendung der Beihilfe für die Ausbildung bzw. Erziehung anzunehmen, sondern auch dann, wenn die Beihilfe den Unterhalt des zu Erziehenden oder Auszubildenden mit abdeckt (BFH v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755). Grundsätzlich ist aber eine unmittelbare Förderung nur bei Zahlungen zu bejahen, mit denen die Zahlungsempfänger der Notwendigkeit des Gelderwerbs zum Lebensunterhalt entho-

ben und dadurch zeitlich in die Lage versetzt werden, sich der Erziehung bzw. Ausbildung zu widmen (BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2017, 432).

Die Verpflichtung zum späteren Dienstantritt steht der Unmittelbarkeit der Förderung der Ausbildung nicht entgegen. Die Förderungsmaßnahme muss nicht uneigennützig sein (BFH v. 15.6.1973 – IV R 295/69, BStBl. II 1973, 734).

Erziehung ist eine planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen (zum Begriff Erziehung s. auch § 52 Abs. 2 Satz 1 AO; s. § 18 Anm. 130). Sie erfasst alle Bestrebungen, Vorgänge und Tätigkeiten, die den Entwicklungsvorgang beeinflussen (BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2017, 432). Der strechtl. Erziehungsbegriff beschränkt sich daher nicht auf die schulische Erziehung, sondern beinhaltet auch die Erziehung des Kleinkindes einschließlich der Gruppenerziehung (BFH v. 17.5.1990 – IV R 14/87, BStBl. II 1990, 1018; BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652, mwN).

► *Erziehungsbeihilfen nach SGB VIII*: Zu den Erziehungsbeihilfen gehören vor allem die Leistungen, die im Rahmen der öffentlichen Kinder- und Jugendhilfe von den Jugendämtern an Pflegepersonen gewährt werden (insbes. Pflegegeld). Maßgeblich sind insoweit § 39 iVm. §§ 32–35 SGB VIII (§ 33 SGB VIII: Vollzeitpflege; § 32 SGB VIII: Erziehung in einer Tagesgruppe; § 34 SGB VIII: Heimerziehung/Erziehung in sonstiger betreuter Wohnform; § 35 SGB VIII: intensive sozialpädagogische Einzelbetreuung) bzw. §§ 42, 42a SGB VIII bei Inobhutnahme von Kindern und Jugendlichen durch das Jugendamt. Zuwendungen an Pflegeeltern nach SGB VIII ähneln nach Auffassung des BFH in vielerlei Hinsicht Zahlungen, die die leiblichen Eltern für die Erziehung ihrer Kinder ebenfalls stfrei erhalten (BFH v. 28.6.1984 – IV R 49/83, BStBl. II 1984, 571; BFH v. 17.5.1990 – IV R 14/87, BStBl. II 1990, 1018; BFH v. 23.9.1998 – XI R 9/98, BFH/NV 1999, 600).

Für die Stfreiheit der Leistungen zum Unterhalt des Kindes oder des Jugendlichen gem. § 39 SGB VIII gilt nach Auffassung der FinVerw. Folgendes (BMF v. 22.10.2018 – IV C 3 - S 2342/07/0001:138, BStBl. I 2018, 1109; Abschn. A bis E):

► *Das im Rahmen der Vollzeitpflege (§ 33 SGB VIII) gezahlte Pflegegeld* und die anlassbezogenen Beihilfen und Zuschüsse sind steuerfreie Beihilfen iSd. Nr. 11, sofern eine Erwerbstätigkeit nicht vorliegt. Werden mehr als sechs Kinder gleichzeitig im Haushalt aufgenommen, wird eine Erwerbstätigkeit vermutet (s. auch BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2018, 432; BFH v. 14.7.2020 – VIII R 27/18, BStBl. II 2021, 672).

► *Bei der Erziehung in einer Tagesgruppe (§ 32 SGB VIII)* kommt es darauf an, ob die Erziehung in einer Tagesgruppe in institutionalisiertem Rahmen (§ 32 Satz 1 SGB VIII) oder in Familienpflege (§ 32 Satz 2 SGB VIII) stattfindet. Nur im letzten Fall sollen die an die Pflegeperson geleisteten Geldzahlungen stfrei sein.

► *Die Erziehung in sonstigen betreuten Wohnformen iSd. § 34 SGB VIII* wird regelmäßig gewerbsmäßig ausgeübt. Die dafür gezahlten Gelder sind deshalb regelmäßig nicht stfrei iSd. Nr. 11 (s. auch BFH v. 23.9.1998 – XI R 11/98, BStBl. II 1999, 133; BFH v. 23.9.1998 – XI R 9/98, BFH/NV 1998, 660; FG Schl.-Holst. v. 27.2.2019 – 2 K 8/19, EFG 2019, 766, rkr.; einschränkend BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2018, 432). Auch Leistungen des Jugendamts für intensive sozialpädagogische Einzelbetreuung (§ 35 SGB VIII) sind nicht stfrei.

- ▶ *Auch wenn Leistungen nach § 39 SGB VIII im Rahmen der Vollzeitpflege über einen zwischengeschalteten Träger der freien Jugendhilfe geleistet werden, kann es sich um stfreie Beihilfen iSd. Nr. 11 handeln, wenn der Pflegeperson das ihr zustehende Pflegegeld vom örtlichen Jugendamt bewilligt worden ist* (BFH v. 5.11.2014 – VIII R 29/11, BStBl. II 2018, 432; s. Anm. 6).

Ausbildung zielt auf den Erwerb der für die Ausübung eines Berufs notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse (zur Berufsausbildung s. etwa BFH v. 27.10.2011 – VI R 52/10, BStBl. II 2012, 825, mwN). Wesentliches Kriterium für die Ausbildung iSd. Nr. 11 ist, dass sie nicht mit einer konkreten beruflichen Tätigkeit und hieraus fließenden Einnahmen im Zusammenhang steht.

- ▶ *Nach Abschluss der Ausbildung* kann diese nicht mehr gefördert werden (BFH v. 17.9.1976 – VI R 229/74, BStBl. II 1977, 68). Eine Ausnahme ist aber uE zu machen, wenn die Beihilfe schon vor oder während der Ausbildung zugesagt worden war und die Zusage dem Empfänger die Ausbildung erst ermöglicht hatte, zB indem er aufgrund der Zusage von einem Dritten einen Kredit erhielt.
- ▶ *Steuerfreie Ausbildungsbeihilfen* sind danach insbes. die Leistungen nach dem BAföG und die Ausbildungszuschüsse nach § 5 Abs. 4 SVG (H 3.11 LStH).
- ▶ *Nicht als Ausbildungsbeihilfen steuerbefreit* sind im Wesentlichen solche Einnahmen, die durch das Dienstverhältnis veranlasst sind bzw. der Fortbildung dienen:
 - ▷ *Zuwendungen an einen öffentlich Bediensteten durch den Dienstherrn anlässlich einer Abschlussprüfung* (BFH v. 24.8.1973 – VI R 100/71, BStBl. II 1973, 819) bzw. der Erlangung eines Diploms (BFH v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22);
 - ▷ *Unterhaltszuschüsse an Beamte im Vorbereitungsdienst* (Beamtenanwärter, Referendare; BFH v. 12.8.1983 – VI R 155/80, BStBl. II 1983, 718; H 3.11 LStH);
 - ▷ *Anwärterbezüge von Studenten der einstufigen Juristenausbildung* (BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465; BFH v. 10.10.1986 – VI R 71/83, BFH/NV 1987, 87);
 - ▷ *Beihilfen für die Anfertigung einer Habilitationsschrift* (BFH v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566; Fortbildung; 3.11 LStH);
- ▶ *Erholungsbeihilfen* sind idR stpfl. Arbeitslohn (H 3.11 LStH);
- ▶ *Promotionsstipendium*: Die Promotion dient der Fort- und nicht der Ausbildung (FG Münster v. 16.5.2013 – 2 K 3208/11 E, EFG 2014, 19, rkr., uE fraglich).

2. Beihilfen zur unmittelbaren Förderung der Wissenschaft oder Kunst

8

Die unmittelbare Förderung der Wissenschaft oder Kunst (zu den Begriffen s. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO; s. § 18 Anm. 91 ff., 101 ff.) ist Voraussetzung der Stfreiheit. Die unmittelbare Förderung erfolgt nur insoweit, als die Mittel verwendet werden, um die sachlichen Voraussetzungen zur Ausübung einer wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit zu schaffen, zB für die Beschaffung der erforderlichen Stoffe, Apparate und Bücher, für die Miete der notwendigen Räume, die Bezahlung erforderlicher Hilfskräfte oder für Reisen. Beihilfen zu Lebenshaltungskosten bilden allenfalls eine mittelbare Förderung von Wissenschaft oder Kunst und sind

daher nicht stfrei (RFH v. 19.5.1938, RStBl. 1938, 811 betr. Dozentenbeihilfe an Privatdozenten; BFH v. 7.12.1967 – IV R 33/67, BStBl. II 1968, 149; BFH v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566; BFH v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755; FG München v. 23.3.2021 – 12 K 1085/20, juris, rkr.). Solche Beihilfen sind unter den Voraussetzungen des § 19 oder des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b Arbeitslohn oder wiederkehrende Bezüge (BFH v. 27.11.1959 – VI 172/59 U, BStBl. III 1960, 65). Maßgebend ist das Wesen, nicht die Bezeichnung der Beihilfe (RFH v. 19.5.1938, RStBl. 1938, 811).

Beihilfen zu Lebenshaltungskosten werden also im Rahmen der Nr. 11 je nach Förderungszweck unterschiedlich behandelt. Dies ist gerechtfertigt, weil etwa die Ausbildung durch die Übernahme der Lebenshaltungskosten unmittelbar gefördert werden kann. Der Auszubildende wird nämlich so der Notwendigkeit des Gelderwerbs enthoben und zeitlich in die Lage versetzt, sich der Ausbildung zu widmen. Die Übernahme der Lebenshaltungskosten beeinflusst hier ohne ein Dazwischentreten weiterer Ereignisse die Ausbildung. Demgegenüber stellen erst die zwischengeschalteten geistigen Schöpfungen der Zuwendungsempfänger die erstrebte Bereicherung von Wissenschaft und Kultur dar (BFH v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566; BFH v. 27.4.2006 – IV R 41/04, BStBl. II 2006, 755).

Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung sind demgegenüber nach Nr. 44 auch dann stfrei, wenn sie zur Bestreitung des Lebensunterhalts des Empfängers bestimmt sind (s. § 3 Nr. 44 Anm. 2).

Eine Prüfung durch das Finanzamt, ob die Voraussetzungen der StFreiheit (Zweckbindung der Mittel hinsichtlich einer unmittelbaren Verwendung für Wissenschaft oder Kunst) vorliegen, ist zulässig (BFH v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566, „soweit eine hinreichende Zweckbindung vorliegt“).

9 C. Erläuterungen zu Satz 2: Steuerpflicht der Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen

Nicht unter die nach Satz 1 stfreien Bezüge fallen Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die aufgrund der Besoldungsgesetze, besonderer Tarife oder ähnlicher Vorschriften gewährt werden (Satz 2). Diese sind entweder stpfl. oder nach anderen Vorschriften stbefreit.

Steuerpflichtig sind insbes. Kinderzuschläge, die ein Beamter nach Besoldungsrecht erhält; ebenso Kinderzuschläge nach dem BAT (Nds. FG v. 28.10.1970 – IV L 121/70, EFG 1971, 204, rkr.) und Zuschläge aufgrund von Tarifverträgen überhaupt.

Steuerfrei ist dagegen Kindergeld nach dem BKGG (Nr. 24) und das als StVergütung gewährte estl. Kindergeld (s. Vor §§ 62–78 Anm. 15). Die unterschiedliche Behandlung der Kinderzuschläge und -beihilfen nach Nr. 11 Satz 2 und des Kindergeldes nach Nr. 24 verstößt nicht gegen das GG (BFH v. 28.8.1959 – VI 111/58 U, BStBl. III 1959, 449; Nds. FG v. 28.10.1970 – IV L 121/70, EFG 1971, 204, rkr.).

Ebenfalls stfrei sind die Kinderzuschüsse aus der gesetzlichen Rentenversicherung (Nr. 1 Buchst. b; s. § 3 Nr. 1 Anm. 15).

D. Erläuterungen zu Satz 3: Ausschluss der Steuerbefreiung bei Verpflichtung zur Gegenleistung oder bei Arbeitnehmertätigkeit

10

Bezüge iSv. Satz 1 sind nur dann stfrei, wenn der Empfänger danach nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten ArbN-Tätigkeit verpflichtet wird (Nr. 11 Satz 3). Die Regelung entspricht damit Nr. 44 Satz 3 Buchst. b (s. § 3 Nr. 44 Anm. 2). Sie betrifft dem Wortlaut nach sämtliche in Satz 1 genannten Bezüge, also auch die, die wegen Hilfsbedürftigkeit bewilligt werden. Praktische Bedeutung hat die Einschränkung jedoch nur für die als Beihilfe bewilligten Bezüge (s. Anm. 7–8).

Die Steuerfreiheit ist ausgeschlossen, wenn sich der Empfänger zu einer bestimmten ArbN-Tätigkeit oder bei Beihilfe zur Förderung der Wissenschaft oder Kunst zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Tätigkeit verpflichtet.

- ▶ *Ausbildungsbeihilfen* sind danach nicht stfrei, wenn sie vom Eingehen eines Arbeitsverhältnisses abhängig gemacht werden. Gemeint ist dabei ein künftiges Arbeitsverhältnis. Durch ein bestehendes Arbeitsverhältnis dürfen die Bezüge ohnehin nicht veranlasst sein. Beihilfe und Verpflichtung zur ArbN-Tätigkeit müssen in einem erkennbaren Gegenseitigkeitsverhältnis stehen. Die allgemeine, nicht „bestimmte“ Verpflichtung zur Aufnahme einer ArbN-Tätigkeit steht dagegen der StBefreiung nicht entgegen (BTDrucks. 16/2712, 40).
- ▶ *Beihilfen zur Förderung der Wissenschaft oder Kunst* sind von der StFreiheit ausgeschlossen, wenn sich der Empfänger zu einer (sonstigen) künstlerischen oder wissenschaftlichen Gegenleistung verpflichtet. Voraussetzung ist die Verpflichtung zu einer bestimmten Gegenleistung. Die Gegenleistung kann auch einem Dritten gegenüber erbracht werden.

E. Erläuterungen zu Satz 4: Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Krankenversicherung

11

Die gesetzlichen Krankenkassen beschäftigen (noch) beihilfeberechtigte Angestellte. Beihilfeleistungen an diese Beschäftigten sind nach Satz 1 stfreie Lohnzuwendungen. Verzichten beihilfeberechtigte Angestellte auf Beihilfeansprüche und lassen sie sich in vollem Umfang im Hinblick auf eine ihnen eingeräumte Beitragsermäßigung (s. dazu § 14 SGB V und § 53 Abs. 7 SGB V) freiwillig versichern, ist der Beitragsnachlass Arbeitslohn. Satz 1 kommt nicht zur Anwendung (BFH v. 28.10.2004 – VI B 176/03, BFH/NV 2005, 205, mwN).

Der Gesetzgeber hält die unterschiedliche stl. Behandlung von Beihilfeleistungen und Beitragsermäßigung als Folge des Übergangs vom Beihilfe- zum Beitragsermäßigungssystem für gleichheitswidrig. Mit der Erweiterung der Nr. 11 um Satz 4 (s. Anm. 1) soll eine Gleichstellung der Beitragsermäßigung mit Beihilfeleistungen durch StFreiheit der Beitragsermäßigung erreicht werden (BTDrucks. 16/3950, 45; krit. von Beckerath in Kirchhof/Seer, 22. Aufl. 2023, § 3 Nr. 11 Rz. 29; Valta in Brandis/Heuermann, § 3 Nr. 11 Rz. 12 [11/2020]).

