

§ 3 Nr. 11

[Bezüge aus öffentlichen Mitteln usw.]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch GKV-Wettbewerbsstärkungsgesetz v. 26.3.2007
(BGBl. I 2007, 378)

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 unmittelbar zu fördern.² Darunter fallen nicht Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die auf Grund der Besoldungsgesetze, besonderer Tarife oder ähnlicher Vorschriften gewährt werden.³ Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird.⁴ Den Bezügen aus öffentlichen Mitteln wegen Hilfsbedürftigkeit gleichgestellt sind Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Krankenversicherung für nicht in Anspruch genommene Beihilfeleistungen;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH,
München

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11		a) Beihilfen zur Förderung der Erziehung oder Ausbildung	16
1. Rechtsentwicklung der Nr. 11	1	b) Beihilfen zur unmittelbaren Förderung der Wissenschaft oder Kunst	21
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Steuerbefreiung	2		
II. Steuerfreie Bezüge (Nr. 11 Satz 1)		III. Steuerpflicht der Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen (Nr. 11 Satz 2)	22
1. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung	8	IV. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Verpflichtung zur Gegenleistung oder bei Arbeitnehmertätigkeit (Nr. 11 Satz 3)	23
2. Bezüge wegen Hilfsbedürftigkeit	12	V. Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Krankenversicherung (Nr. 11 Satz 4)	24
3. Beihilfen zur unmittelbaren Förderung der Erziehung, Ausbildung, Wissenschaft, Kunst			

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11

1 1. 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 Begründung 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. 23).

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

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

2 2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Steuerbefreiung

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 StBefreiung von Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit, 1972, 192: „Der Entwurf erachtet es für billig, die... Bezüge steuerfrei 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; Begründung zum EStG 1934, RStBl. 1935, 36; Begründung zum ESt- und KStÄndG v. 29.4.1950, BTDrucks. 317, 16). Nach 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.

Soweit es sich allerdings um laufende Bezüge handelt, kann sich die StBarkeit aus § 22 Nr. 1 ergeben. Zudem sind Beihilfeleistungen durch ArbG idR Teil der Gegenleistung und damit stbare Lohnzuwendung (BFH v. 1.12.1995 – VI R 76/91, BStBl. II 1996, 239; § 19 Anm. 215). Nr. 11 ist insoweit also eine echte StBefreiung. Sie enthält Elemente sowohl einer Sozialzweckbefreiung (s. § 3 Allg. Anm. 14) als auch einer Vereinfachungsbefreiung (s. dazu § 3 Allg. Anm. 15). Die mit den Bezügen gedeckten Ausgaben bei Hilfsbedürftigkeit wären andernfalls als außergewöhnliche Belastungen, bei der Ausbildung als SA (§ 10 Abs. 1 Nr. 7) und bei Wissenschaft und Kunst als BA oder WK abziehbar.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift vgl. BVerfG v. 19.2.1991 – 1 BvR 1231/85, FR 1991, 415).

Einstweilen frei.

3–7

II. Steuerfreie Bezüge (Nr. 11 Satz 1)

1. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung 8

Die Bezüge nach Nr. 11 müssen aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung stammen. Bezüge sind Einnahmen iSd. § 8. IdR 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). Der Begriff „öffentliche Mittel“ setzt – anders als bei Nr. 12 – nicht voraus, dass die betreffenden Gelder unmittelbar aus einer öffentlichen Kasse gezahlt werden (BFH v. 15.11.1983 – VI R 20/80, BStBl. II 1984, 113). Gewährt ein ArbG privaten Rechts Beihilfen, können diese nur insoweit stfrei sein, als sie mittelbar aus öffentlichen Quellen stammen (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, HRF 1999, 574; mit dem Beschluss wurde die Verfassungsbeschwerde gegen BFH v. 29.11.1993 – VI R 37/93, BFH/NV 1994, 239, nicht zur Entscheidung angenommen).

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).

Aus dem Zweck der Vorschrift folgt weiter, dass nur Mittel eines inländ. öffentlichen Haushalts stbefreit sind.

► *Insbesondere Mittel des Bundes, der Länder, der Gemeinden und Gemeindeverbände und der als juristische Personen des öffentlichen Rechts anerkannten Religionsgesellschaften* stammen aus einem öffentlichen Haushalt (BFH v. 19.7.1972 – I R 109/70, BStBl. II 1972, 839).

Nicht aus einem öffentlichen Haushalt stammen dagegen Mittel eines privaten Vereins (BFH v. 18.5.2004 – VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22; v. 30.3.1982 – III R 150/80, BStBl. II 1982, 552, zu Streikunterstützungen durch eine Gewerkschaft) oder einer juristischen Person des privaten Rechts, auch wenn eine öffentlich-rechtl. Gebietskörperschaft Alleingesellschafterin ist (FG Münster v. 28.2.1996, EFG 1996, 687, rkr.; dagegen R 3.11 Abs. 1 Nr. 4 LStR).

► *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). Eine im Einzelfall erfolgte Freistellung von Steuern (zB Freistellung von der Verpflichtung zur Abführung von im Fahrpreis vereinnahmter BeförderungsSt.) begründet keine „Bezüge aus öffentlichen Mitteln“ (BFH v. 19.7.1972 – I R 109/70, BStBl. II 1972, 839, und v. 9.4.1975 – I R 251/72, BStBl. II 1975, 577).

► *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. Umgekehrt sind die Mittel eines nicht öffentlichen Rechtsträgers, zB eines eingetragenen Vereins, auch insoweit keine öffentlichen Mittel, als sie aus öffentlichen, für Bezüge iSd. Nr. 11 zweckbestimmten Zuwendungen gespeist werden (glA VG Berlin v. 7.11.1961, EFG 1962, 293, rkr.; Nds. FG v. 15.9.1964, EFG 1965, 78, rkr.).

Demgegenüber sind nach der Rspr. des BFH 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). Diese Auffassung wird von der FinVerw. geteilt (R 3.11 Abs. 1 Nr. 4 LStR). Es dürfte sich dabei mehr um eine Billigkeitsregelung handeln. Denn streng genommen handelt es sich nicht um die Verausgabung von Mitteln durch die öffentliche Hand. Entsprechendes gilt für die sonstigen Unterstützungsleistungen an ArbN im privaten Dienst, die die FinVerw. unter den Voraussetzungen der R 3.11 Abs. 2 LStR ohne gesetzliche Grundlage stfrei lässt. Auch diese StBefreiungen sind zweifelhaft und allenfalls als Billigkeitsregelungen zu rechtfertigen (glA OFFERHAUS, BB 1988, 1797).

Eine öffentliche Stiftung liegt vor, wenn

- die Stiftung selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist oder
- das Stiftungsvermögen im Eigentum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts steht oder
- die Stiftung von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet wird.

9–11 Einstweilen frei.

12 2. Bezüge wegen Hilfsbedürftigkeit

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, zu § 18 Abs. 2 StAnpG; vgl. auch § 9 SGB II).

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 (ТИРКЕ, StuW 1975, 327; ebenso 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 (BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/97, BStBl. II 1997, 65). Hat die Unterstützung Entgeltcharakter, kommt die StBefreiung nicht in Betracht. Unter Bewilligung ist dabei die (positive) Entscheidung über die Gewährung der öffentlichen Mittel an die Empfangsperson

zu verstehen (KSM/v. BECKERATH, § 3 Nr. 11 Rn. B 11/39). 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 (BFH v. 13.8.1971 – VI R 171/68, BStBl. II 1972, 57; v. 27.4.1973 – VI R 154/69, BStBl. II 1973, 588; v. 15.11.1983 – VI R 20/80, BStBl. II 1984, 113; v. 29.11.1993 – VI R 37/93, BFH/NV 1994, 239; v. 18.5.2004 – VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22; v. 28.10.2004 – VI B 176/03, BFH/NV 2005, 205; s. Anm. 24).

Die FinVerw. folgt der Rspr. des BFH bzw. geht darüber hinaus (R 3.11 Abs. 1 LStR).

Nicht steuerbefreit sind:

- ▶ *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);
- ▶ *Bezüge aus der Kassenärztlichen Vereinigung* (Einkünfte aus selbständiger Arbeit);
- ▶ *laufende Beiträge und Zuschüsse öffentlich-rechtl. ArbG zur Krankenversicherung ihrer ArbN*, auch wenn die Zuwendungen auf zu gewährende Beihilfen angerechnet werden (BFH v. 13.8.1971 – VI R 171/68, BStBl. II 1972, 57, und v. 27.4.1973 – VI R 154/69, BStBl. II 1973, 588; v. 21.12.1990 – VI R 59/85, BFHE 164, 226; zum Beitragsnachlass für Krankenkassenangestellte s. Anm. 24);
- ▶ *Sterbegeld nach § 18 BeamtVG* (FinVerw. NRW v. 8.2.1983, StEK EStG § 3 Nr. 341);
- ▶ *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, und v. 9.4.1975 – I R 251/72, BStBl. II 1975, 577, zur Freistellung von Eisenbahnunternehmen von der Verpflichtung zur Abführung von BeförderungsSt.; aA TIPKE, StuW 1975, 331);
- ▶ *Unterhaltszuschüsse an Beamte im Vorbereitungsdienst* (zB Beamtenanwärter, Referendare, Verwaltungspraktikanten; BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465 mwN).

Einstweilen frei.

13–15

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

16 a) Beihilfen zur Förderung der Erziehung oder Ausbildung

Zweckgerichtete Beihilfe: Die Beihilfe muss zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung zu fördern. Beihilfe ist eine Zuwendung zu einem bestimmten Zweck. Öffentlich-rechtl. 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. 23.9.1998 – XI R 9/98, BFH/NV 1999, 600).

Unmittelbare Förderung: Voraussetzung für die StFreiheit ist die unmittelbare Förderung der Erziehung oder Ausbildung. Dies 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. Eine unmittelbare Förderung der Erziehung ist gegeben, wenn der Person, der die Erziehung anvertraut ist, Zuschüsse gewährt werden, um hierdurch die Erfüllung der Erziehungsaufgaben zu unterstützen (BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652). 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. Sie erfasst alle Bestrebungen, Vorgänge und Tätigkeiten, die den Entwicklungsvorgang beeinflussen. Der strechtl. Erziehungsbegriff beschränkt sich daher nicht auf die schulische Erziehung, sondern beinhaltet auch die Erziehung des Kleinkindes einschließlich der Gruppenerziehung (BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652 mwN; v. 17.5.1990 – IV R 14/87, BStBl. II 1990, 1018).

Steuerfreie Erziehungsbeihilfen:

► *Erziehungsbeihilfen des Jugendamts:* Zu den Erziehungsbeihilfen gehören die Leistungen, die im Rahmen der öffentlichen Jugendhilfe von den Jugendämtern an Pflegepersonen gewährt werden.

Die an Pflegeeltern nach § 39 Abs. 2 SGB VIII gewährten Leistungen sind als Erziehungsbeihilfen nach Nr. 11 stfrei, auch soweit sie den Lebensunterhalt sichern sollen. Zuwendungen an Pflegeeltern 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; v. 17.5.1990 – IV R 14/87, BStBl. II 1990, 1018; v. 23.9.1998 – XI R 9/98, BFH/NV 1999, 600).

► *Kommunales Erziehungsgeld,* sofern der Bezieher Beihilfeberechtigter ist (BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652).

Nicht stfrei sind die Leistungen nach dem SGB VIII an Pflegeeltern, die die Kinder nur des Erwerbs wegen in ihren Haushalt aufnehmen (sog. Kostkinder). In solchen Fällen dienen die Leistungen des Jugendamts nicht der unmittelbaren Förderung der Erziehung, sondern sie sind mehr ein Entgelt für die Unterstützung und Beköstigung (BFH v. 28.6.1984 – IV R 49/83, BStBl. II 1984, 571, zu § 6 JWG; ebenso BFH v. 17.5.1990 – IV R 14/87, BStBl. II 1990, 1018, zu sog. Tagesgroßpflegestellen).

► *Pflegesatzzahlungen an Betreiber von Einrichtungen iSd. § 34 SGB VIII (Kinderbeime)* sind keine Beihilfen. Sie ersetzen Sach- und Personalkosten und stellen daher ein Entgelt dar (BFH v. 23.9.1998 – XI R 11/98, BStBl. II 1999, 133; v. 23.9.1998 – XI R 9/98, BFH/NV 1999, 660).

► *Von privater Seite gezahlte Erziehungs- oder Pflegegelder* sind nicht nach Nr. 11 stfrei, weil sie nicht aus öffentlichen Mitteln gezahlt werden (FinMin. Meckl.-Vorp. v. 6.3.1992, DB 1992, 918; OFD Frankfurt v. 31.7.1996, FR 1996, 682; zur Pauschalierung vgl. BMF v. 1.8.1988, BStBl. I 1988, 329).

Ausbildung zielt auf den Erwerb der für die Ausübung eines Berufs notwendigen fachlichen Fertigkeiten und Kenntnisse. Wesentliches Kriterium für die Ausbildung 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 auf Grund der Zusage von einem Dritten einen Kredit erhielt.

► *Stfreie Ausbildungsbeihilfen* sind danach insbes. die Leistungen nach dem BA-FöG und die Ausbildungszuschüsse nach § 5 Abs. 4 SVG (H 3.11 LStH).

► *Nicht als Ausbildungsbeihilfen stbefreit* 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);

▷ *Anwärterbezüge von Studenten der einstufigen Juristenausbildung* (BFH v. 19.4.1985 – VI R 131/81, BStBl. II 1985, 465; 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; vgl. auch BFH v. 7.8.1967 – VI R 25/67, BStBl. III 1967, 778: Aufwendungen für die Habilitation sind nicht Ausbildungs-, sondern Fortbildungskosten).

Einstweilen frei.

17–20

b) Beihilfen zur unmittelbaren Förderung der Wissenschaft oder Kunst 21

Die unmittelbare Förderung der Wissenschaft oder Kunst (zu den Begriffen s. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO) 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, 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; v. 4.5.1972 – IV 133/64, BStBl. II 1972, 566). 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 aaO).

► *Beihilfen zu Lebenshaltungskosten* werden also im Rahmen der Nr. 11 je nach Förderungszweck unterschiedlich behandelt. Dies ist deshalb 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).

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 vorl. Abs.: „soweit eine hinreichende Zweckbindung vorliegt“).

22

III. Steuerpflicht der Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen (Nr. 11 Satz 2)

Nicht unter die nach Satz 1 stfreien Bezüge fallen Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die auf Grund 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, EFG 1971, 204, rkr.) und Zuschläge auf Grund von Tarifverträgen überhaupt.

Steuerfrei ist dagegen Kindergeld nach dem BKG und das seit VZ 1996 als StVergütung gewährte estl. Kindergeld (Vor §§ 62–78 Anm. 15). Die StFreiheit des Kindergelds nach dem BKG ergibt sich seit VZ 1996 aus Nr. 24. Die unterschiedliche Behandlung der Kinderzuschläge und -beihilfen nach Nr. 11 Satz 2 und des Kindergelds nach Nr. 24 verstößt nicht gegen das Grundgesetz (BFH v. 28.8.1959 – VI 111/58 U, BStBl. III 1959, 449; Nds. FG v. 28.10.1970, EFG 1971, 204, rkr.).

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

23

IV. Ausschluss der Steuerbefreiung bei Verpflichtung zur Gegenleistung oder bei Arbeitnehmertätigkeit (Nr. 11 Satz 3)

Bezüge iSv. Satz 1 sind (ab VZ 1990) nur dann stfrei, wenn der Empfänger danach nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten ArbNTätigkeit verpflichtet wird (Nr. 11 Satz 3). Die Regelung entspricht damit Nr. 44 Satz 3 Buchst. b (s. dazu

§ 3 Nr. 44 Anm. 16). 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. 16–21).

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

► *Ausbildungsbeihilfen* sind danach nicht stfrei, wenn sie von dem 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 ArbNTätigkeit müssen in einem erkennbaren Gegenseitigkeitsverhältnis stehen. Die allgemeine, nicht „bestimmte“ Verpflichtung zur Aufnahme einer ArbNTätigkeit 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.

V. Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Krankenversicherung (Nr. 11 Satz 4)

24

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 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).

