

§ 3 Nr. 67 [Erziehungsgeld, Elterngeld]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch Zollkodex-AnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

Steuerfrei sind

...

67. a) das Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder,
- b) das Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder,
- c) Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 bis 299 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch sowie
- d) Zuschläge, die nach den §§ 50a bis 50e des Beamtenversorgungsgesetzes oder nach den §§ 70 bis 74 des Soldatenversorgungsgesetzes oder nach vergleichbaren Regelungen der Länder für ein vor dem 1. Januar 2015 geborenes Kind oder für eine vor dem 1. Januar 2015 begonnene Zeit der Pflege einer pflegebedürftigen Person zu gewähren sind; im Falle des Zusammentreffens von Zeiten für mehrere Kinder nach § 50b des Beamtenversorgungsgesetzes oder § 71 des Soldatenversorgungsgesetzes oder nach vergleichbaren Regelungen der Länder gilt dies, wenn eines der Kinder vor dem 1. Januar 2015 geboren ist;

...

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

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 67	1	D. Erläuterungen zu Buchst. c: Leistungen für Kindererziehung nach §§ 294 bis 299 SGB VI	4
B. Erläuterungen zu Buchst. a: Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz	2	E. Erläuterungen zu Buchst. d: Zuschläge nach §§ 50a bis 50e BeamtVG und §§ 70 bis 74 SVG	5
C. Erläuterungen zu Buchst. b: Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz	3		

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 67

1

Grundinformation: Die Regelung stellt bestimmte, im Einzelnen genannte und nach verschiedenen gesetzlichen Vorschriften gewährte staatliche Leistungen für Kindererziehung stfrei. Dazu zählt insbes. das Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG).

Rechtsentwicklung der Nr. 67:

- ▶ *BERzGG v. 6.12.1985* (BGBl. I 1985, 2154; BStBl. I 1986, 113): Einfügung der StBefreiung für das Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz (BERzGG) und für vergleichbare Leistungen der Länder.
- ▶ *StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987* (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Einbeziehung der Leistungen nach dem Kindererziehungsleistungs-Gesetz (KLG) für Mütter der Jahrgänge vor 1921.
- ▶ *BeamtVGÄndG v. 18.12.1989* (BGBl. I 1989, 2218; BStBl. I 1990, 108): Ausdehnung der StBefreiung auf den Kindererziehungszuschlag nach dem KindererziehungszuschlagsG (KEZG).
- ▶ *JStG 1997 v. 20.12.1996* (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Vorschrift wurde in Anpassung an die Änderung der sozialrechtl. Vorschriften neu gefasst. Statt der „Leistungen nach dem Kindererziehungsleistungs-Gesetz“ sind nunmehr die Leistungen an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach §§ 294 bis 299 SGB VI stfrei (BTDrucks. 13/5952, 93).
- ▶ *Versorgungsänderungsgesetz v. 20.12.2001* (BGBl. I 2001, 3926; BStBl. I 2002, 56): Aufhebung des Kindererziehungszuschlags nach dem Kindererziehungszuschlagsgesetz und StFreistellung der Kinderzuschläge nach dem Beamtenversorgungsgesetz (BeamtVG) und dem Soldatenversorgungsgesetz (SVG).
- ▶ *BEEG v. 5.12.2006* (BGBl. I 2006, 2748; BStBl. I 2007, 3): Steuerfreistellung des Elterngelds nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG) und vergleichbarer Leistungen der Länder.
- ▶ *ZollkodexAnpG v. 22.12.2014* (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Die Vorschrift wird neu gefasst und in die Buchst. a bis d gegliedert. Eine inhaltliche Änderung erfährt zudem die nunmehr unter Buchst. d normierte StFreistellung für Zuschläge nach den §§ 50a bis 50e BeamtVG oder §§ 70 bis 74 SVG. Einerseits werden in die StFreistellung auch auf Landesrecht beruhende Zuschläge für Kindererziehungszeiten einbezogen. Andererseits findet die StFreistellung nur noch Anwendung auf Zuschläge, die für ein vor dem 31.12.2014 geborenes Kind oder – ebenfalls neu – für eine bis dahin begonnene Pflege einer pflegebedürftigen Person gewährt werden. Schließlich wird geregelt, wie im Fall des Zusammentreffens von Zeiten für mehrere Kinder nach § 50b BeamtVG oder § 71 SVG zu verfahren ist (Buchst. d Halbs. 2).

Bedeutung der Nr. 67: Die Leistungen nach Buchst. a bis d sind als staatliche Fürsorgeleistungen – der BFH spricht von „einkünfteersetzenden Sozialleistungen“ (BFH v. 20.10.2016 – VI R 57/15, BStBl. II 2017, 194) – bereits nicht stbar. Der Befreiungsvorschrift kommt daher nur klarstellende Bedeutung zu. Die Vorschrift kommt für vergleichbare Leistungen nach ausl. Recht nicht zur Anwendung (BFH v. 28.6.2005 – I R 114/04, BStBl. II 2005, 835).

Geltungsbereich der Nr. 67:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Nr. 67 betrifft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) und sonstige Einkünfte (§ 22).
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 67 gilt für unbeschränkt und beschränkt stpfl. Personen, denn § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis der Nr. 67 zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 1 Buchst. b:* § 3 Nr. 1 Buchst. b stellt Mutterschutzleistungen (Mutterschaftsgeld) nach dem MuSchG stfrei (s. § 3 Nr. 1 Anm. 21). Leis-

tungen nach dem MuSchG werden unter den Voraussetzungen des § 3 BEEG auf das Elterngeld angerechnet.

- ▶ *Verhältnis zu § 3 Nr. 11:* § 3 Nr. 11 regelt die StFreiheit von Erziehungs- und Ausbildungsbeihilfen, die sich nicht nach den in Nr. 67 aufgeführten Rechtsgrundlagen bestimmen (s. § 3 Nr. 11 Anm. 16). Überschneidungen sind daher ausgeschlossen.
- ▶ *Verhältnis zu § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. j:* Das Elterngeld unterliegt vollumfänglich dem ProgrVorb. (s. BFH v. 21.9.2009 – VI B 31/09, BStBl. II 2011, 382; BFH v. 25.9.2014 – III R 61/12, BStBl. II 2015, 182; FG Saarl. v. 25.6.2014 – 2 K 1362/12, EFG 2014, 1759, rkr.).
- ▶ *Verhältnis zu § 33a:* Das Elterngeld mindert die als agB abziehbaren Unterhaltsaufwendungen gem. § 33a Abs. 1 Satz 5 (BFH v. 20.10.2016 – VI R 57/15, BStBl. II 2017, 194).

B. Erläuterungen zu Buchst. a: Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz

2

Das BERzGG ist am 31.12.2006 bzw. 31.12.2008 außer Kraft getreten (Art. 3 des BEEG). Für die danach geborenen oder mit dem Ziel der Adoption aufgenommenen Kinder sind die Vorschriften des BEEG anzuwenden (Art. 2 Abs. 8 BEEG).

Mit dem BERzGG sollte die Erziehungsleistung der Mütter und Väter durch die Gewährung von Erziehungsgeld und unbezahltem Urlaub anerkannt werden. Es sollte für ein Elternteil die Möglichkeit geschaffen bzw. erleichtert werden, sich in der ersten Lebensphase eines Kindes dessen Betreuung und Erziehung zu widmen.

Die Anspruchsvoraussetzungen ergaben sich im Einzelnen aus § 1 Abs. 1 BERzGG. Danach hatte Anspruch auf Erziehungsgeld, wer

- einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes hatte,
- mit einem Kind, für das ihm die Personensorge zusteht, in einem Haushalt lebte,
- dieses Kind selbst betreute und erzog und
- keine oder keine volle Erwerbstätigkeit ausübte.

Die Höhe des Erziehungsgelds war in § 5 BERzGG geregelt.

Dem Erziehungsgeld nach dem BERzGG vergleichbare Leistungen der Länder: Mit dieser StFreistellung sollten auch die Leistungen der Bundesländer, die diese mit oder ohne gesetzliche Grundlage in Vorwegnahme oder Ergänzung des Erziehungsgelds nach dem BERzGG gewährten, begünstigt werden (BTDrucks. 10/3792, 23; BRDrucks. 10/3926, 6). Kommunale Leistungen waren nicht stbefreit (BFH v. 19.6.1997 – IV R 26/96, BStBl. II 1997, 652).

C. Erläuterungen zu Buchst. b: Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternteilzeitgesetz

3

Elterngeld nach dem BEEG und vergleichbare Leistungen der Länder: Mit dem BEEG, das an die Stelle des BERzGG getreten ist, nahm der Gesetzgeber eine Neuausrichtung seiner familienpolitischen Leistungen vor. Das Gesetz gilt für nach

dem 1.1.2007 geborene oder mit dem Ziel der Adoption aufgenommene Kinder. Das BEEG regelt neben dem Elterngeld die Elternzeit für ArbN (§§ 15f. BEEG). Nr. 67 betrifft lediglich das in §§ 1f. BEEG geregelte Elterngeld.

- ▶ *Anspruch auf Elterngeld* hat grds., wer einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat, mit seinem Kind in einem Haushalt lebt, dieses Kind selbst betreut und erzieht und keine oder keine volle Erwerbstätigkeit ausübt (§ 1 Abs. 1 BEEG; s. im Übrigen zu den weiteren Anspruchsmöglichkeiten § 1 Abs. 2ff. BEEG). Das Elterngeld wird iHv. 67 % des in den zwölf Kalendermonaten vor dem Monat der Geburt des Kindes durchschnittlich erzielten monatlichen Einkommens aus Erwerbstätigkeit (s. dazu §§ 2f. BEEG) bis zu einem Höchstbetrag von 1.800 € monatlich für volle Monate gezahlt, in denen die berechtigte Person kein Einkommen aus Erwerbstätigkeit erzielt (§ 2 Satz 1 BEEG). Es wird mindestens iHv. 300 € gewährt, auch wenn die berechtigte Person vor der Geburt kein Einkommen aus Erwerbstätigkeit hat (§ 2 Abs. 4 BEEG). Elterngeld wird als Basiselterngeld oder als Elterngeld Plus gewährt. Es kann ab dem Tag der Geburt bezogen werden. Basiselterngeld kann bis zur Vollendung des 14. Lebensmonats des Kindes bezogen werden, Elterngeld Plus bis zur Vollendung des 32. Lebensmonats (s. im Einzelnen § 4 BEEG).
- ▶ *Zu den vergleichbaren Leistungen der Länder* gehören die Leistungen der Bundesländer, die diese mit oder ohne gesetzliche Grundlage in Vorwegnahme oder Ergänzung des Elterngeldes gewähren. Dazu gehört das am 1.8.2018 in Kraft getretene Bay. Familienleistungsgesetz v. 24.7.2018 (Bay. GVBl. 2018, 613). Danach gewährt der Freistaat Bayern den Eltern für jedes Kind im zweiten und dritten Lebensjahr 250 € pro Monat, ab dem dritten Kind 300 € je Monat. Das nach Nr. 67 stfreie Familiengeld erhalten Eltern für ihre Kinder, die ab dem 1.10.2015 geboren sind. Die Leistungen erfolgen unabhängig von Einkommen oder Erwerbstätigkeit.

4 D. Erläuterungen zu Buchst. c: Leistungen für Kindererziehung nach §§ 294 bis 299 SGB VI

Steuerfrei sind Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921. Diese Leistungen sind seit 1992 in §§ 294–299 SGB VI geregelt.

Die Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 sind keine Rente, sondern vom Rentenversicherungsträger aufzubringende Leistungen eigener Art (*von Einem*, NJW 1987, 3100). Sie stellen sich ihrer Natur nach als eine dem Kindergeld sowie dem (früheren) Bundeserziehungsgeld und damit vergleichbaren Leistungen der Länder ähnliche Leistung dar (BTDrucks. 11/547, 17).

Anspruchsberechtigter Personenkreis: Die Leistungen für Kindererziehung sind stufenweise eingeführt worden. Die Anspruchsvoraussetzungen ergeben sich im Einzelnen aus § 294 SGB VI.

Die Höhe der Leistung ist in § 295 SGB VI geregelt.

Nr. 67 ist auf Geburtsjahrgänge nach 1920 nicht anwendbar. Ein Gleichheitsverstoß soll sich daraus nicht ergeben (BFH v. 5.12.2012 – X B 169/11, BFH/NV 2013, 536).

E. Erläuterungen zu Buchst. d: Zuschläge nach §§ 50a bis 50e BeamtVG und §§ 70 bis 74 SVG

5

In Buchst. d ist die StFreistellung von Zuschlägen für Kindererziehungszeiten nach dem BeamtVG und dem SVG geregelt (Halbs. 1).

Steuerfrei sind

- der Kindererziehungszuschlag (§ 50a BeamtVG; § 70 SVG),
- der Kindererziehungsergänzungszuschlag (§ 50b BeamtVG; § 71 SVG),
- der Kinderzuschlag zum Witwengeld (§ 50c BeamtVG; § 72 SVG),
- der Pflege- und Kinderpflegeergänzungszuschlag (§ 50d BeamtVG; § 73 SVG) sowie
- die vorübergehende Gewährung von Zuschlägen (§ 50e BeamtVG; § 74 SVG).

Die StFreistellung gilt zudem für auf Landesrecht beruhende vergleichbare Zuschläge für Kindererziehungszeiten (BTDrucks. 18/3017, 42).

Wird einem Stpfl. ein Zuschlag iSd. Halbs. 1 gewährt, sind für diesen Stpfl. sämtliche Zuschläge, die entsprechend anzurechnen sind, nach Buchst. d stfrei (BMF v. 8.3.2016 – IV C 3 - S 2342/07/0007: 005, BStBl. I 2016, 278).

Nach der Neuregelung der Nr. 67 durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 ist jedoch Voraussetzung für die StFreiheit der genannten Zuschläge, dass das Kind vor dem 1.1.2015 geboren wurde bzw. vor dem 1.1.2015 mit der Pflege eines pflegebedürftigen Kindes (s. § 50d BeamtVG; § 73 SVG) begonnen worden ist. Mit dieser Befristung soll langfristig die StBefreiung der Zuschläge abgeschafft werden (zur Begr. s. im Einzelnen BTDrucks. 18/3017, 41).

Der Kindererziehungsergänzungszuschlag gem. § 50b BeamtVG bzw. § 71b SVG ist (nur) stfrei, wenn ein Kind vor dem 1.1.2015 geboren ist (Halbs. 2).

