

§ 3 Nr. 2

[Leistungen der Arbeitsförderung]

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
geändert durch 2. Ges. für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt
v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3)

Steuerfrei sind

...

2. das Arbeitslosengeld, das Teilarbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, das Winterausfallgeld, die Arbeitslosenhilfe, der Zuschuss zum Arbeitsentgelt, das Übergangsgeld, das Unterhaltsgeld, die Eingliederungshilfe, das Überbrückungsgeld, der Existenzgründungszuschuss nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz sowie das aus dem Europäischen Sozialfonds finanzierte Unterhaltsgeld und die aus Landesmitteln ergänzten Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds zur Aufstockung des Überbrückungsgeldes nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz und die übrigen Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch oder dem Arbeitsförderungsgesetz und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitsuchenden oder zur Förderung der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger gewährt werden, sowie Leistungen auf Grund der in § 141m Abs. 1 und § 141n Abs. 2 des Arbeitsförderungsgesetzes oder § 187 und § 208 Abs. 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch genannten Ansprüche, Leistungen auf Grund der in § 115 Abs. 1 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch in Verbindung mit § 117 Abs. 4 Satz 1 oder § 134 Abs. 4, § 160 Abs. 1 Satz 1 und § 166a des Arbeitsförderungsgesetzes oder in Verbindung mit § 143 Abs. 3 oder § 198 Satz 2 Nr. 6, § 335 Abs. 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch genannten Ansprüche, wenn über das Vermögen des ehemaligen Arbeitgebers des Arbeitslosen das Konkursverfahren, Gesamtvollstreckungsverfahren oder Insolvenzverfahren eröffnet worden ist oder einer der Fälle des § 141b Abs. 3 des Arbeitsförderungsgesetzes oder des § 183 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch vorliegt, und der Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag nach § 249e Abs. 4a des Arbeitsförderungsgesetzes in der bis zum 31. Dezember 1997 geltenden Fassung;

...

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

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

1 1. Rechtsentwicklung der Nr. 2

Vorläufer der Vorschrift ist § 3 Nr. 9 EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005). Danach waren die versicherungsmäßige Arbeitslosenunterstützung, die Krisenunterstützung und die Kurzarbeiterunterstützung stfrei.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2) idF des MRG 64 v. 22.6.1948 (StuZBl. 1948, 123) und des II. StNG v. 20.4.1949 (StuZBl. 1949, 135) befreite Bezüge aus der Sozialversicherung in Art. X (KRG) bzw. § 3 Nr. 1 (MRG 64).

ESt- und KStÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. I 1950, 95): Stfrei waren die gesetzliche versicherungsmäßige Arbeitslosenunterstützung, die gesetzliche Arbeitslosenfürsorge und die gesetzliche Kurzarbeiterunterstützung.

StÄndG 1957 v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 514): Die Gesetzesänderung diente der Anpassung an das Recht der Arbeitslosenversicherung.

StÄndG 1960 v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Ausdehnung der StBefreiung auf das Schlechtwettergeld.

AFG 1969 v. 25.6.1969 (BGBl. I 1969, 582; BStBl. I 1969, 467): Durch § 244 Arbeitsförderungsgesetz (AFG) wurde die Vorschrift neu gefasst und erweitert.

AFG 1987 v. 14.12.1987 (BGBl. I 1987, 2602; BStBl. I 1988, 6): Nr. 2 wurde um die StBefreiung für Leistungen nach § 55a AFG ergänzt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Erneute Erweiterung der StBefreiung, und zwar um die Leistungen nach „den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder“ und die „Leistungen auf Grund der in § 141m Abs. 1 und § 141n Abs. 2 des Arbeitsförderungsgesetzes genannten Ansprüche“.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Neufassung der Vorschrift und Ausdehnung der StBefreiung auf weitere Leistungen aufgrund des gesetzlichen Forderungsübergangs und den Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag nach § 249e Abs. 4a AFG.

BaugewerbeÄndG v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1809; BStBl. I 1995, 785): Erweiterung der StBefreiung auf das Winterausfallgeld iSd. § 81 AFG.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Nr. 2 wurde neu gefasst und um die Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds, wenn diese der Aufstockung der Leistungen nach § 55a AFG dienen, erweitert.

1. SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970; BStBl. I 1998, 127): In Anlehnung an die Reform der Arbeitsförderung durch das Arbeitsförderungs-Reformgesetz v. 24.3.1997 (BGBl. I 1997, 594) ist Nr. 2 mit Wirkung ab VZ 1998 (§ 52 Abs. 2b) wiederum geändert und neu gefasst worden.

2. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Einfügung der Begriffe „Zuschuss zum Arbeitsentgelt“ und „Existenzgründerzuschuss“.

2 2. Bedeutung der Nr. 2

Nr. 2 befreit in erster Linie Leistungen nach dem SGB III und im Einzelnen aufgeführte Leistungen aufgrund des gesetzlichen Forderungsübergangs an Sozialleistungsträger, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach dem SGB III stehen. Bei den Leistungen nach dem SGB III handelt es sich um Maßnahmen der Arbeitsförderung. Die Leistungen bestimmten sich bis 31.12.1997 nach dem AFG; dieses ist ab 1.1.1998 durch das SGB III ersetzt worden (vgl. § 32b

Anm. 66). Die alternative Erwähnung des SGB III und des AFG bei den einzelnen Sozialleistungen bzw. der jeweiligen Vorschriften dieser Gesetze trägt nicht nur zur Unleserlichkeit bei, sondern ist auch überflüssig.

Nr. 2 betrifft nur Leistungen nach dem SGB III. Vergleichbare Leistungen nach ausländischem Recht sind nicht stbefreit (s. zum niederländischen „Uitkering“ BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88; s. auch § 32b Anm. 66 „Ausländische Leistungen bei Arbeitslosigkeit“). Die nach Nr. 2 stbefreiten Leistungen nach dem SGB III sind, soweit es sich um Lohnersatzleistungen handelt, kein Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (v. BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 2 Rn. B 2/20 ff.; § 32b Anm. 62; vgl. auch BFH v. 14.4.2005 – VI R 134/01, BStBl. II 2005, 569). Das Überbrückungsgeld gehört zu den BE im Rahmen des § 15 oder § 18. Zu den Leistungen aufgrund gesetzlichen Forderungsübergangs vgl. BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/88 (BStBl. II 1993, 507; uE fraglich). Ein Großteil der Leistungen unterliegt dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a (vgl. § 32b Anm. 66). Eine analoge Anwendung der ausschließlich ArbN begünstigenden Befreiungsvorschrift auf Lohnkostenzuschüsse an den ArbG ist nicht geboten (BFH v. 25.9.2002 – IV B 139/00, BFH/NV 2003, 158).

II. Steuerfreie Leistungen der Arbeitsförderung

3

Arbeitslosengeld: §§ 117 ff. SGB III (s. § 32b Anm. 66).

Teilarbeitslosengeld: § 150 SGB III (s. § 32b Anm. 66).

Kurzarbeitergeld: §§ 169 ff. SGB III (s. § 32b Anm. 66).

Winterausfallgeld: §§ 214 ff. SGB III (s. § 32b Anm. 66).

Arbeitslosenhilfe: §§ 190 ff. SGB III bis 31.12.2004; ab 1.1.2005 ersetzt durch Arbeitslosengeld II (s. § 32b Anm. 66 und § 3 Nr. 2b)

Zuschuss zum Arbeitsentgelt als Entgeltsicherung für ältere ArbN gem. § 421j SGB III. Die Regelung wurde durch das 1. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4607) mit Wirkung ab 1.1.2003 in das SGB III eingeführt und ist grds. bis 31.12.2005 befristet (§ 421j Abs. 5 SGB III; vgl. zu § 421j SGB III BAUER/KRETZ, NJW 2003, 537). Die Zuschüsse unterliegen dem Progressionsvorbehalt (s. § 32b Anm. 66).

Übergangsgeld: §§ 160 ff. SGB III (§ 32b Anm. 66).

Unterhaltsgeld: §§ 153 ff. SGB III (§ 32b Anm. 66)

Eingliederungshilfe: § 418 SGB III (Eingliederungshilfe für arbeitslose Spätaussiedler; vgl. v. BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 2 Rn. B 2/46 ff.). Die Vorschrift ist mit Wirkung ab 1.1.2005 aufgehoben worden (s. § 32b Anm. 66).

Überbrückungsgeld: § 57 SGB III (s. § 32b Anm. 66).

Existenzgründerzuschuss gem. § 421l SGB III: Durch das Zweite Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; „Hartz II“) wurde ab 1.1.2003 ein Anspruch auf einen Existenzgründungszuschuss zur Unterstützung der sog. „Ich-AG“ in das SGB III eingeführt (vgl. dazu OFD Münster v. 21.3.2003, DStR 2003, 692; BAUER/KRETZ, NJW 2003, 537; § 32b Anm. 66).

Aus dem Europäischen Sozialfonds finanziertes Unterhaltsgeld: Die Arbeitsverwaltung gewährt Teilnehmern an einer Maßnahme zur beruflichen Fortbildung oder Umschulung unter bestimmten Voraussetzungen ein Unterhalts-

geld aus den Mitteln des ESF. In den Richtlinien des ESF werden zwar die Kriterien für die Vergabe der Mittel beschrieben, zur nationalen Verteilung dieser ESF-Mittel sind aber besondere Programme des Bundes oder der Länder zwingend erforderlich. Das von der BfA aus ESF-Mitteln gewährte Unterhaltsgeld beruht auf einem besonderen Programm des Bundes (FinMin. Sachs.-Anh. v. 19.12.1992, StEK EStG § 3 Nr. 50; OFD Erfurt v. 23.2.1999, StEK EStG § 32b Nr. 71). Es entspricht dem Unterhaltsgeld nach §§ 153 ff. SGB III. Das Unterhaltsgeld unterliegt dem Progressionsvorbehalt (s. § 32b Anm. 66).

Nicht stfrei sind vom ESF gewährte Einstellungsbeihilfen und Zuschüsse zur Förderung von Bildungsmaßnahmen. Es handelt sich dabei um stpfl. BE (FinMin. Bdb. v. 21.12.1992, FR 1993, 243 unter 2.; FinMin. Sachsen v. 14.9.1992, StEK EStG § 3 Nr. 560). Entsprechendes gilt für Beihilfen des ESF zur Praxisgründung an Ärzte im Beitrittsgebiet und zur Schaffung von Dauerarbeitsplätzen (BMF v. 22.2.1996, FR 1996, 325; OFD Chemnitz v. 21.3.1996, FR 1996, 326; zu Existenzgründer-Zuschüssen nach dem Sofortprogramm „Qualifizierung und Arbeit für Brandenburg“ s. BFH v. 9.10.1996 – XI R 35/96, BStBl. II 1997, 125, und BERGKEMPER, FR 1997, 60; s. aber zur Aufstockung des Übergangsgelds unten).

Aus Landesmitteln ergänzte Leistungen aus dem ESF zur Aufstockung des Überbrückungsgelds nach dem SGB III: Das Überbrückungsgeld ist in § 57 Abs. 3 SGB III geregelt. Stfrei sind nur Leistungen aus dem ESF. Diese Mittel werden teilweise aus Landesmitteln zur Verfügung gestellt; teilweise werden sie unmittelbar aus dem ESF aufgebracht (§ 32b Anm. 66). Entgegen dem Wortlaut der Vorschrift ist es unschädlich, wenn die Mittel ausschließlich aus dem ESF aufgebracht werden. Maßgeblich ist nur, dass Existenzgründungsbeihilfen aus Mitteln des ESF stammen. Wie diese Mittel aufgebracht werden, ist unmaßgeblich. Dagegen werden von Nr. 2 Beihilfen eines Landes außerhalb des ESF nicht erfasst. Das gilt etwa für ein landeseigenes Förderungsprogramm zur Existenzgründung (s. dazu oben).

Die Beihilfen müssen der Aufstockung des Überbrückungsgelds dienen. Sie müssen sich also auf Leistungen nach § 57 SGB III beziehen und diese ergänzen. Das bedeutet, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Förderungsbeihilfen denen nach § 57 SGB III entsprechen müssen. Beihilfen, die eine über die Bedingungen des § 57 SGB III hinausgehende Förderung von Existenzgründern bedeuten, werden von Nr. 2 nicht erfasst.

BFH v. 9.10.1996 – XI R 35/96, BStBl. II 1997, 125; v. 26.6.2002 – IV R 39/01, BFH/NV 2002, 1389; v. 18.9.2002 – X R 41/01, BFH/NV 2003, 43; BMF v. 20.5.1998, FR 1998, 854.

Eine Aufstockung ist vor allem anzunehmen, wenn die Beihilfen zur zeitlichen Verlängerung des aufgrund von § 57 SGB III gewährten Überbrückungsgelds gezahlt werden. Auch eine Erhöhung des nach dieser Vorschrift zulässigen Übergangsgelds stellt eine Aufstockung dar.

Übrige Leistungen nach dem SGB III bzw. AFG und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder:

► *Vorbemerkung:* Stbefreit sind über die in Nr. 2 enumerativ aufgeführten Arbeitsförderungsleistungen hinaus auch die übrigen Leistungen nach dem SGB III (bis VZ 1997: AFG) und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie ArbN oder Arbeitsuchenden oder zur Förderung der Aus- oder Fortbildung der Empfänger gewährt werden. Es muss sich also um Leistungen nach dem SGB III oder vergleichbare Leistungen handeln. Leis-

tungsempfänger müssen ArbN, Arbeitsuchende oder (sonstige) Teilnehmer von Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen sein.

Dabei müssen sich die Arbeitsförderungsleistungen an Teilnehmer von Aus- und Fortbildungsmaßnahmen nicht in jedem Fall an Stpfl. mit Einkünften nach § 19 richten.

Nr. 2 knüpft in seiner Terminologie an das SGB III an. Dennoch sind uE die Begriffe im Zweifel im stl. Sinn zu verstehen, da die im EStG verwendeten Begriffe grds. einheitlich auszulegen sind. Dies gilt etwa für den Begriff des ArbN (aA v. BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 2/57).

► *Übrige Leistungen an ArbN oder Arbeitsuchende:*

- Wintergeld: §§ 212 ff. SGB III (s. § 32b Anm. 66);
- Insolvenzgeld: §§ 183 ff. SGB III (zum Progressionsvorbehalt s. § 32b Anm. 66);
- Beratungs- und Vermittlungsleistungen: §§ 45 ff. SGB III;
- Mobilitätshilfen: §§ 53 ff. SGB III;
- Arbeitnehmerhilfe: § 56 SGB III.

► *Leistungen zur Förderung der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger:*

- Leistungen zur Förderung der Ausbildung: §§ 59 ff. SGB III;
- Leistungen zur Förderung der beruflichen Weiterbildung: §§ 77 ff. SGB III.

Leistungen in Fällen des gesetzlichen Forderungsübergangs:

► *Leistungen aufgrund der in § 187 und § 208 Abs. 2 SGB III genannten Ansprüche:* Leistet die Bundesagentur für Arbeit Insolvenzgeld, gehen die Ansprüche des ArbN auf Arbeitsentgelt auf die Bundesagentur über (§ 187 SGB III). Gleiches gilt für die nachentrichteten Sozialversicherungsbeiträge (§ 208 Abs. 2 SGB III). Etwaige spätere Zahlungen des Insolvenzverwalters an die Bundesagentur bzw. die Versicherungsträger auf die übergeleiteten Ansprüche sind stfrei.

► *Weitere Leistungen auf übergeleitete Ansprüche:* Erbringt im Insolvenzfall die BfA Sozialleistungen nach § 143 Abs. 3 oder § 198 Satz 2 Nr. 6, § 335 Abs. 3 SGB III (bis VZ 1997: § 117 Abs. 4 Satz 1, § 134 Abs. 4, § 160 Abs. 1 oder § 166 AFG), sind spätere Zahlungen des Insolvenzverwalters oder ArbG aufgrund der Überleitungsvorschrift des § 115 Abs. 1 SGB X stfrei. Die in Nr. 2 erwähnte Vorschrift des § 198 Satz 2 Nr. 6 SGB III ist mit Wirkung ab 1.1.2005 aufgehoben worden (Viertes Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 24.12.2003, BGBl. I 2003, 2954).

Die späteren Zahlungen sind nur stfrei, wenn über das Vermögen des ehemaligen ArbG des ArbN das Insolvenzverfahren oder Gesamtvollstreckungsverfahren (Insolvenzverfahren) eröffnet worden ist oder einer der Fälle des § 183 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 SGB III vorliegt. Nach § 183 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 SGB III stehen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens gleich

- die Abweisung des Antrags auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse;
- die vollständige Beendigung der Betriebstätigkeit im Inland, wenn ein Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht gestellt worden ist und ein Insolvenzverfahren offensichtlich mangels Masse nicht in Betracht kommt.

► *Sonstige spätere Zahlungen des ArbG an die BfA* aufgrund des Forderungsübergangs nach § 115 Abs. 1 SGB X außerhalb des Insolvenzverfahrens sind stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 16.3.1993 – VI R 52/88, BStBl. II 1993, 507; URBAN, DB 1989, 1438).

Befreit sind im Übrigen nur Leistungen an die Bundesagentur für Arbeit bzw. das Arbeitsamt. Leistungen aufgrund eines Forderungsübergangs an alle anderen Sozialleistungsträger, insbes. gesetzliche Kranken-, Renten- und Unfallversicherung, bleiben stpfl. Arbeitslohn (URBAN, DB 1996, 1893).

Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag nach § 249e Abs. 4a AFG: Aufgrund der Änderung der Nr. 2 durch das JStG 1996 war ab VZ 1997 auch der Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrag nach § 249e Abs. 4a AFG stfrei. Wegen der Aufhebung des AFG zum 1.1.1998 war die Stfreiheit nur bis VZ 1997 von Bedeutung.