

§ 3 Nr. 2

[Leistungen der Arbeitsförderung]

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), geändert durch Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen am Arbeitsmarkt v. 20.12.2011 (BGBl. I 2011, 2854; BStBl. I 2011, 1314)

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 Gründungszuschuss, 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 § 169 und § 175 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 § 157 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 § 165 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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

Schrifttum: URBAN, Die Besteuerung des Arbeitslohns bei gesetzlichem Forderungsübergang auf Sozialleistungsträger, DB 1989, 1438; URBAN, Die Neuregelung der steuerlichen Behandlung von Lohnersatzleistungen und gesetzlichem Forderungsübergang, DB 1996, 1893; BERGKEMPER, Keine Steuerfreiheit für Existenzgründer-Zuschüsse, FR 1997, 60; BAUER/KRETS, Gesetze für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt, NJW 2003, 537.

1

I. 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 AFG (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 mW 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“.

Gesetz zur Fortentwicklung der Grundsicherung für Arbeitssuchende v. 20.7.2006 (BGBl. I 2006, 1706): Einbeziehung des Gründungszuschusses für ArbN nach der Existenzgründung in den Katalog der Nr. 2.

Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen am Arbeitsmarkt v. 20.12.2011 (BGBl. I 2011, 2854): Folgeänderungen zur Neufassung des 3. und 4. Kapitels des SGB III.

II. Bedeutung der Nr. 2

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 (VON BECKERATH in KSM, § 3 Nr. 2 Rn. B 2/20 ff.; s. § 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. Nach Auffassung des BFH ist Zufluss von Arbeitslohn anzunehmen, wenn im Fall des gesetzlichen Forderungsübergangs der ArbG eine Lohnnachzahlung unmittelbar an die Arbeitsverwaltung leistet (BFH v. 15.11.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; v. 16.3.1993 – XI R 52/88, BStBl. II 1993, 507; uE fraglich).

Ein Großteil der Leistungen unterliegt dem ProgrVorb. gem. § 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a (vgl. § 32b Anm. 66; zur gleichzeitigen Einbeziehung nur einiger Leistungen in den ProgrVorb. s. BFH v. 2.10.2008 – VI B 96/07, BFH/NV 2009, 166). 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).

Es handelt sich bei Nr. 2 um eine eng auszulegende Ausnahmevorschrift. Eine verfassungskonforme erweiternde Auslegung kommt nicht in Betracht. Die Vorschrift ist verfassungsrechtlich unbedenklich (BFH v. 13.2.2008 – IX R 63/06, BFH/NV 2008, 1138).

B. Steuerfreie Leistungen der Arbeitsförderung

3

Arbeitslosengeld: §§ 136 ff. SGB III (= §§ 117 ff. SGB aF; s. § 32b Anm. 66).

Teilarbeitslosengeld: § 162 SGB III (= § 150 SGB III aF; s. § 32b Anm. 66).

Kurzarbeitergeld: §§ 95 ff. SGB III (§§ 169 ff. SGB III aF; s. § 32b Anm. 66).

Winterausfallgeld: Saison-Kurzarbeitergeld, §§ 101 ff. SGB III (= §§ 175 ff. SGB aF; s. § 32b Anm. 66).

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

Zuschuss zum Arbeitsentgelt als Entgeltsicherung für ältere ArbN gem. § 417j SGB III (entspricht § 421j SGB III aF). Die Regelung wurde durch das 1. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4607) mW ab 1.1.2003 in das SGB III eingeführt und ist grds. bis 31.12.2013 befristet (§ 417j Abs. 7 SGB III). Die Zuschüsse unterliegen dem Progr-Vorb. (s. § 32b Anm. 66).

Übergangsgeld: §§ 119 ff. SGB III (= §§ 160 ff. SGB aF; s. § 32b Anm. 66).

Unterhaltsgeld: weggefallen ab VZ 2005 (§§ 153 ff. SGB III aF; s. § 32b Anm. 66)

Eingliederungshilfe: weggefallen ab VZ 2005 (§ 418 SGB III aF; s. § 32b Anm. 66).

Überbrückungsgeld: weggefallen ab VZ 2006; ersetzt durch den Gründungszuschuss gem. § 57 SGB III aF (Gesetz zur Fortentwicklung der Grundsicherung für Arbeitssuchende v. 20.7.2006, BGBl. I 2006, 1706).

Gründungszuschuss: § 93 SGB III (= § 57 SGB III aF).

Existenzgründerzuschuss gem. § 421i SGB III aF, war befristet bis 30.6.2006 (BAUER/KRETS, NJW 2003, 537); § 421i SGB III ist durch das Gesetz zur Verbesserung der Eingliederungschancen am Arbeitsmarkt v. 20.12.2011 (s. Anm. 1) aufgehoben worden.

Aus dem Europäischen Sozialfonds finanziertes Unterhaltsgeld: Die Arbeitsverwaltung gewährt Teilnehmern an einer Maßnahme zur beruflichen Fortbildung oder Umschulung unter bestimmten Voraussetzungen ein Unterhaltsgeld 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). Nicht stfrei sind vom ESF gewährte Einstellungsbeihilfen und Zuschüsse zur Förderung von Bildungsmaßnahmen. Es handelt sich dabei um stpfl. BE (FinMin. Brandenb. 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; BERGKEMPER, FR 1997, 60; zu Zahlungen aus dem Programm zur Förderung von umweltgerechter Landwirtschaft, Erhaltung der Kulturlandschaft ua. in Thüringen s. BFH v. 13.2.2008 – IX R 63/06, BFH/NV 2008, 1138).

Aus Landesmitteln ergänzte Leistungen aus dem ESF zur Aufstockung des Überbrückungsgelds nach dem SGB III: Das Überbrückungsgeld war in § 57 Abs. 3 SGB III aF geregelt und wurde ab 2006 durch den Gründungszuschuss gem. § 93 SGB III (= § 57 SGB III aF) ersetzt. Steuerfrei sind nur Leistungen aus dem ESF. Diese Mittel werden teilweise aus Landesmitteln zur

Verfügung gestellt; teilweise werden sie unmittelbar aus dem ESF aufgebracht (s. § 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 § 93 SGB III (§ 57 SGB III aF) beziehen und diese ergänzen. Das bedeutet, dass die Anspruchsvoraussetzungen für die Förderungsbeihilfen denen nach § 93 SGB III (§ 57 SGB III aF) entsprechen müssen. Beihilfen, die eine über die Bedingungen des § 93 SGB III (§ 57 SGB III aF) 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.

Übrige Leistungen nach dem SGB III:

► *Vorbemerkung:* Steuerbefreit 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. Leistungsempfänger 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 von BECKERATH in KSM, § 3 Rn. B 2/57).

► *Übrige Leistungen an Arbeitnehmer oder Arbeitsuchende:*

- Wintergeld: §§ 102 ff. SGB III (= §§ 212 ff. SGB III aF; s. § 32b Anm. 66);
- Insolvenzgeld: §§ 165 ff. SGB III (= §§ 183 ff. SGB III aF; zum ProgrVorb. s. § 32b Anm. 66);
- Beratungs- und Vermittlungsleistungen: §§ 29 ff. SGB III;
- Befristete Leistungen gem. §§ 130 ff. SGB III.
- *Leistungen zur Förderung der Ausbildung oder Fortbildung der Empfänger:*
- Leistungen zur Förderung der Ausbildung: §§ 48 ff. SGB III (= §§ 59 ff. SGB III aF);
- Leistungen zur Förderung der beruflichen Weiterbildung: §§ 81 ff. SGB III (= §§ 77 ff. SGB III aF).

Leistungen in Fällen des gesetzlichen Forderungsübergangs:

► *Leistungen aufgrund der in §§ 169 und 175 Abs. 2 SGB III genannten Ansprüche:* Leistet die BfA Insolvenzgeld, gehen die Ansprüche des ArbN auf Arbeitsentgelt auf die Bundesagentur über (§ 169 SGB III). Gleiches gilt für die nachrichteten Sozialversicherungsbeiträge (§ 175 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 § 157 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 mW 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 § 165 Abs. 1 Nr. 2 oder 3 SGB III vorliegt. Nach § 165 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 Arbeitgebers an die Bundesagentur für Arbeit* 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 iÜ nur Leistungen an die BfA 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.