

## § 3 Nr. 2

### [Leistungen der Arbeitsförderung]

idF des EStG v. 8.12.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
geändert durch EUBeitrHRVStRAnpG v. 25.7.2014  
(BGBl. I 2014, 1269; BStBl. I 2014, 1126)

Steuerfrei sind

...

- 2. a) das Arbeitslosengeld, das Teilarbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, der Zuschuss zum Arbeitsentgelt, das Übergangsgeld, der Gründungszuschuss nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch sowie die übrigen Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitssuchenden oder zur Förderung der Aus- oder Weiterbildung oder Existenzgründung der Empfänger gewährt werden,
- b) das Insolvenzgeld, Leistungen auf Grund der in § 169 und § 175 Absatz 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch genannten Ansprüche sowie Zahlungen des Arbeitgebers an einen Sozialeistungsträger auf Grund des Gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 115 Absatz 1 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch, wenn ein Insolvenzereignis nach § 165 Absatz 1 Satz 2 auch in Verbindung mit Satz 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch vorliegt,
- c) die Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz,
- d) Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch,
- e) mit den in den Nummern 1 bis 2 Buchstabe d genannten Leistungen vergleichbare Leistungen ausländischer Rechtsträger, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet oder in der Schweiz haben.

...

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

#### Inhaltsübersicht

#### A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 2

	Anm.		Anm.
I.    Rechtsentwicklung der Nr. 2 . . . . .	1	II.    Bedeutung der Nr. 2 . . . . .	2

<b>B. Erläuterungen zu Buchst. a: Steuerfreie Leistungen der Arbeitsförderung . . . . .</b>	<b>3</b>
<b>C. Erläuterungen zu Buchst. b: Steuerfreie Insolvenzleistungen . . . . .</b>	<b>4</b>
<b>D. Erläuterungen zu Buchst. c: Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz . . . . .</b>	<b>5</b>
<b>E. Erläuterungen zu Buchst. d: Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch . . . . .</b>	<b>6</b>
<b>F. Erläuterungen zu Buchst. e: Vergleichbare Leistungen ausländischer Rechtsträger . . . . .</b>	<b>7</b>

## 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.

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 steuerfrei.

**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): Steuerfrei 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 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“.

**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.

**EUBeitrHRVStRAnpG v. 25.7.2014** (BGBl. I 2014, 1266): Die Vorschrift wurde aus Gründen der Übersichtlichkeit neu gegliedert, durch Buchstaben - unterteilt und so insgesamt neu gefasst. Die inhaltlichen Änderungen sind im Wesentlichen redaktioneller Art. Es handelt sich dabei um Anpassungen an leistungsrechtl. Bestimmungen. Soweit in Buchst. e Leistungen ausländ. Rechtsträger, die denen in § 3 Nr. 1 bis 2d vergleichbar sind, stfrei gestellt werden, handelt es sich allerdings um eine auch inhaltlich neue Bestimmung. Die Buchst. c und d entsprechen den bisherigen § 3 Nr. 2a und 2b (BRDrucks. 184/14, 77).

## II. Bedeutung der Nr. 2

2

Nr. 2 befreit in Buchst. a Leistungen zur Arbeitsförderung. Diese finden sich im SGB III. Buchst. a führt diese Leistungen zT im Einzelnen auf, im Übrigen findet sich ein Hinweis auf „die übrigen Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch“ in der Befreiungsvorschrift. Die stbefreiten Leistungen nach dem SGB III sind, soweit es sich um Lohnersatzleistungen handelt, kein stbarer Arbeitslohn iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (s. § 32b Anm. 62; s. auch BFH v. 14.4.2005 – VI R 134/01, BStBl. II 2005, 569).

Auch die in Buchst. b genannten Leistungen wie das Insolvenzgeld sind bereits kein stbarer Arbeitslohn. Entsprechendes gilt für die in Buchst. c und d genannten Leistungen.

Ein Großteil der Leistungen unterliegt dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Nr. 1 (s. § 32b Anm. 63 ff.; zur gleichheitswidrigen 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 Ausnahmegvorschrift. Eine verfassungskonforme erweiternde Auslegung kommt nicht in Betracht. Die Vorschrift ist verfassungsrechtl. unbedenklich (BFH v. 13.2.2008 – IX R 63/06, BFH/NV 2008, 1138).

Die Vorschrift betrifft nur Leistungen an ArbN (Hess. FG v. 13.2.2013 – 4 K 1346/11, EFG 2013, 764, nrkr., Az. BFH VIII R17/13, betrifft Eingliederungszuschüsse an ArbG; FG Sachsen-Anhalt v. 25.6.2014 – 5 K 600/08, EFG 2013, 1856, rkr., betr. an ArbG gezahlte Lohnkostenzuschüsse des Arbeitsamts).

3

**B. Erläuterungen zu Buchst. a:  
Steuerfreie Leistungen der Arbeitsförderung**

**Arbeitslosengeld:** §§ 136 ff. SGB III; s. § 32b Anm. 64.

**Teilarbeitslosengeld:** § 162 SGB III; s. § 32b Anm. 64.

**Kurzarbeitergeld:** §§ 95 ff. SGB III; s. § 32b Anm. 66.

**Zuschuss zum Arbeitsentgelt** als Entgeltsicherung für ältere ArbN gem. § 417 SGB III. Die Zuschüsse unterliegen dem ProgrVorb. (s. § 32b Anm. 65).

**Übergangsgeld:** §§ 119 ff. SGB III (s. § 32b Anm. 70).

**Gründungszuschuss:** § 93 SGB III.

**Übrige Leistungen nach dem SGB III:**

► *Vorbemerkung:* Steuerbefreit sind über die in Nr. 2 Buchst. a enumerativ aufgeführten Arbeitsförderungsleistungen hinaus auch die übrigen Leistungen nach dem SGB III und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie ArbN oder Arbeitsuchenden oder zur Förderung der Aus- oder Weiterbildung oder Existenzsicherung 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 Weiterbildungsmaßnahmen bzw. Existenzgründer sein. Dabei müssen sich die Arbeitsförderungsleistungen an Teilnehmer von Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen nicht in jedem Fall an Stpfl. mit Einkünften nach § 19 richten. Nr. 2 Buchst. a 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 Nr. 2 Rn. B 2/57 [4/2012]).

► *Übrige Leistungen an Arbeitnehmer oder Arbeitsuchende:*

- Wintergeld: §§ 102 ff. SGB III (s. § 32b Anm. 66);
- Beratungs- und Vermittlungsleistungen: §§ 29 ff. SGB III;
- Befristete Leistungen gem. §§ 130 ff. SGB III.

- *Leistungen zur Förderung der Ausbildung oder Weiterbildung oder Existenzsicherung:*
- Leistungen zur Förderung der Ausbildung: §§ 48 ff. SGB III;
  - Leistungen zur Förderung der beruflichen Weiterbildung: §§ 81 ff. SGB III.

<p><b>C. Erläuterungen zu Buchst. b: Steuerfreie Insolvenzleistungen</b></p>
--

4

**Insolvenzgeld:** Ausdrücklich stbefreit ist aufgrund der Änderung der Nr. 2 durch das EUBeitrHRVStRAnpG v. 25.7.2014 (s. Anm. 1; BGBl. I 2014, 1269) das Insolvenzgeld (§§ 165 ff. SGB III; s. dazu und zum Progressionsvorbehalt § 32b Anm. 68).

**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 nachentrichteten Sozialversicherungsbeiträge (§ 175 Abs. 2 SGB III). Etwaige spätere Zahlungen des Insolvenzverwalters an die Bundesagentur bzw. die Versicherungsträger auf die übergeleiteten Ansprüche sind stfrei (s. auch § 32b Anm. 68).

**Leistungen aufgrund des gesetzlichen Forderungsübergangs gem. § 115 Abs. 1 SGB X:** Erbringt im Insolvenzfall die BfA Sozialleistungen nach § 335 Abs. 3 SGB III, sind spätere Zahlungen des Insolvenzverwalters oder ArbG aufgrund der Überleitungsvorschrift des § 115 Abs. 1 SGB X stfrei. Voraussetzung ist das Bestehen eines Anspruchs auf Insolvenzgeld. Gemäß § 165 Abs. 1 Satz 1 SGB III haben ArbN Anspruch auf Insolvenzgeld, wenn sie im Inland beschäftigt waren und bei einem Insolvenzereignis für die vorausgegangenen drei Monate noch Anspruch auf Arbeitsentgelt haben. Als Insolvenzereignis gilt

- die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des ArbG;
- 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 (§ 165 Abs. 1 Satz 2 SGB III).

Gemäß § 165 Abs. 1 Satz 3 SGB III haben auch bei einem ausländ. Insolvenzereignis im Inland beschäftigte ArbN Anspruch auf Insolvenzgeld.

Befreit sind nicht nur Leistungen an die BfA bzw. das Arbeitsamt, sondern auch Leistungen an alle anderen Sozialleistungsträger, insbes. gesetzliche Kranken-, Renten- und Unfallversicherung (BRDrucks, 184/14, 78).

5

**D. Erläuterungen zu Buchst c:  
Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldaten-  
versorgungsgesetz**

Die StFreiheit der Arbeitslosenbeihilfe nach dem SVG war bis VZ 2014 in § 3 Nr. 2a geregelt (BRDrucks. 184/14, 78). Sie steht in sachlichem Zusammenhang mit der StBefreiung des Arbeitslosengeldes nach dem SVG III durch § 3 Nr. 2 Buchst. a.

Das SVG idF der Bekanntmachung v. 16.9.2009 (BGBl. I 2009, 3054) regelt die Versorgung ehemaliger Soldaten der Bundeswehr und ihrer Hinterbliebenen. Gemäß § 86a Abs. 1 SVG erhalten ehemalige Soldaten auf Zeit, die nach Beendigung des Wehrdienstes von mindestens zwei Jahren arbeitslos sind, eine Arbeitslosenbeihilfe. Auf diese sind die Vorschriften des SGB III über das Arbeitslosengeld nach Maßgabe von § 86a Abs. 1 Satz 2 bzw. Abs. 2 SVG entsprechend anzuwenden.

6

**E. Erläuterungen zu Buchst. d:  
Leistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch**

Die StBefreiung der Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem SGB II waren bis VZ 2014 in § 3 Nr. 2b geregelt (BRDrucks. 184/14, 78). Sie steht in sachlichem Zusammenhang mit der StBefreiung gem. § 3 Nr. 2 Buchst. a.

**SGB II:** Durch das 4. Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 24.12.2003 (BGBl. I 2003, 2954; BStBl. I 2004, 116; SGB II; sog. Hartz-IV-Gesetz) ist im SGB II die „Grundsicherung für Arbeitssuchende“ eingeführt worden. Steuerfrei sind die im SGB II geregelten Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit.

**Das SGB II** integriert alle erwerbsfähigen Hilfsbedürftigen (s. §§ 7 ff. SGB II). Unter dem Begriff „Erwerbsfähigkeit“ sind im SGB II die früheren Empfänger von Arbeitslosenhilfe gem. §§ 190 ff. SGB II und alle früheren Sozialhilfeempfänger nach dem BSHG zusammengeführt, die iSd. § 8 Abs. 2 SGB II erwerbsfähig sind, aber keinen Anspruch auf Arbeitslosengeld nach dem SGB III haben. Die Leistungen für Grundsicherung für Arbeitssuchende nach dem SGB II bestehen aus Dienst-, Geld- und Sachleistungen (s. § 4 SGB II).

**Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts** sind in §§ 19 bis 35 SGB II (sog. Arbeitslosengeld II) geregelt. Nach § 19 SGB II erhalten erwerbsfähige Hilfsbedürftige als Arbeitslosengeld II Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts (Regelleistungen nach § 20 SGB II bzw. Leistungen für Mehrbedarfe gem. § 21 SGB II) einschließlich der angemessenen Kosten für Unterkunft und Heizung (§ 22 SGB II) und unter den Voraussetzungen des § 24 SGB II einen befristeten Zuschlag. Nichterwerbstätige Angehörige erhalten unter den Voraussetzungen des § 28 SGB II sog. Sozialgeld, das dem Arbeitslosengeld II entspricht. Nach § 29 SGB II kann zur Überwindung von Hilfsbedürftigkeit erwerbsfähiger Hilfsbedürftiger, die arbeitslos sind, bei Aufnahme einer Er-

werbstätigkeit ein Einstiegsgeld als Zuschlag zum Arbeitslosengeld II erbracht werden.

**Leistungen zur Eingliederung in Arbeit** sind in §§ 14 bis 18a SGB II geregelt. Maßgebliche Vorschrift ist § 16 SGB II. Die Vorschrift sieht neben Geldleistungen nach dem SGB III und Sachleistungen in den Abs. 2 und 3 auch Beratungsleistungen, Schaffung von Arbeitsgelegenheiten etc. vor. Soweit durch die Verweisung in § 16 Abs. 1 SGB II auf Vorschriften im SGB III auch Leistungen erfasst werden, die ArbG bzw. „Träger“ gewährt werden, kommt die StFreiheit, da Sinn und Zweck der Vorschrift widersprechend, uE nicht in Betracht. Mit der StBefreiung soll ausschließlich die mit dem SGB II bezweckte Grundsicherung für Arbeitssuchende stl. unterstützt werden.

**F. Erläuterungen zu Buchst. e:  
Vergleichbare Leistungen ausländischer Rechtsträger**

7

Die ab VZ 2015 geltende Vorschrift (s. Anm. 1) bestimmt, dass Leistungen ausländ. Rechtsträger, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU, in einem Staat, auf den das Abkommen über den EWR Anwendung findet, oder in der Schweiz haben, ebenfalls stfrei sind, wenn sie den in Nr. 1 bis 2 Buchst. d genannten Leistungen vergleichbar sind. Die Regelung soll der unionsrechtl. Gleichbehandlung und Rechtssicherheit der Empfänger solcher Leistungen dienen. Die Einbeziehung der Schweiz dient der Berücksichtigung der Interessen von Grenzpendlern (BRDrucks. 184/14, 78). Vorher waren vergleichbare Leistungen nach ausländ. Recht regelmäßig nicht stbefreit, weil sie nicht aufgrund der in § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d genannten Leistungsgesetze gezahlt werden (zum niederländischen „Uitkering“ s. etwa BFH v. 14.8.1991 – I R 133/90, BStBl. II 1992, 88; zu Leistungen aus einer ausländ. Krankenversicherung s. § 3 Nr. 1 Anm. 6 und BFH v. 26.5.1998 – VI R 9/96, BStBl. II 1998, 581; zum niederländischen Arbeitslosengeld BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, juris).

**Vergleichbare Leistungen:** Steuerfrei sind die Leistungen, die den in § 3 Nr. 1 bis 2 Buchst. d genannten Leistungen vergleichbar sind. Das ist der Fall, wenn es sich um Sozialleistungen und Mutterschaftsgeld entsprechend § 3 Nr. 1 bzw. um Leistungen der Arbeitsförderung handelt, wie sie in Nr. 2 Buchst. a bis d erwähnt sind.

**Ausländische Rechtsträger:** Leistender muss ein ausländ. Rechtsträger sein mit Sitz in einem EU-Land, EWR-Staat oder in der Schweiz.

§ 3 Nr. 2