

2. Steuerfreie Einnahmen

§ 3

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch „JStG 2018“ v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. I 2019, 1377)

Steuerfrei sind

1. a) Leistungen aus einer Krankenversicherung, aus einer Pflegeversicherung und aus der gesetzlichen Unfallversicherung,
- b) Sachleistungen und Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen einschließlich der Sachleistungen nach dem Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte,
- c) Übergangsgeld nach dem Sechsten Buch Sozialgesetzbuch und Geldleistungen nach den §§ 10, 36 bis 39 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte,
- d) das Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz, der Reichsversicherungsordnung und dem Gesetz über die Krankenversicherung der Landwirte, die Sonderunterstützung für im Familienhaushalt beschäftigte Frauen, der Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz sowie der Zuschuss bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften;
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 Sozialleistungsträger 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;
3. a) Rentenabfindungen nach § 107 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, nach § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes oder entspre-

- chendem Landesrecht und nach § 43 des Soldatenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes,
- b) Beitragsersstattungen an den Versicherten nach den §§ 210 und 286d des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch sowie nach den §§ 204, 205 und 207 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, Beitragsersstattungen nach den §§ 75 und 117 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte und nach § 26 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch,
 - c) Leistungen aus berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den Leistungen nach den Buchstaben a und b entsprechen,
 - d) Kapitalabfindungen und Ausgleichszahlungen nach § 48 des Beamtenversorgungsgesetzes oder entsprechendem Landesrecht und nach den §§ 28 bis 35 und 38 des Soldatenversorgungsgesetzes;
4. bei Angehörigen der Bundeswehr, der Bundespolizei, der Zollverwaltung, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei und der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden
- a) der Geldwert der ihnen aus Dienstbeständen überlassenen Dienstkleidung,
 - b) Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für die Dienstkleidung der zum Tragen oder Bereithalten von Dienstkleidung Verpflichteten und für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei sowie der Angehörigen der Zollverwaltung,
 - c) im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse,
 - d) der Geldwert der auf Grund gesetzlicher Vorschriften gewährten Heilfürsorge;
5. a) die Geld- und Sachbezüge, die Wehrpflichtige während des Wehrdienstes nach § 4 des Wehrpflichtgesetzes erhalten,
- b) die Geld- und Sachbezüge, die Zivildienstleistende nach § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten,
- c) der nach § 2 Absatz 1 des Wehrsoldgesetzes an Soldaten im Sinne des § 1 Absatz 1 des Wehrsoldgesetzes gezahlte Wehrsold,
- d) die an Reservistinnen und Reservisten der Bundeswehr im Sinne des § 1 des Reservistinnen- und Reservistengesetzes nach dem Wehrsoldgesetz gezahlten Bezüge,
- e) die Heilfürsorge, die Soldaten nach § 6 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende nach § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten,
- f) das an Personen, die einen in § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe d genannten Freiwilligendienst leisten, gezahlte Taschengeld oder eine vergleichbare Geldleistung;
6. Bezüge, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte, im Freiwilligen Wehrdienst Beschädigte, Zivildienstbeschädigte und im Bundesfreiwilligendienst Beschädigte oder ihre Hinterbliebenen, Kriegsbeschädigte, Kriegshinterbliebene und ihnen gleichgestellte Personen gezahlt werden, soweit es sich nicht um Bezüge handelt, die auf Grund der Dienstzeit gewährt werden. ²Gleichgestellte im Sinne des Satzes 1

sind auch Personen, die Anspruch auf Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz oder auf Unfallfürsorgeleistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz, Beamtenversorgungsgesetz oder vergleichbarem Landesrecht haben;

7. Ausgleichsleistungen nach dem Lastenausgleichsgesetz, Leistungen nach dem Flüchtlingshilfegesetz, dem Bundesvertriebenengesetz, dem Reparationsschädengesetz, dem Vertriebenenzuwendungsgesetz, dem NS-Verfolgtenentschädigungsgesetz sowie Leistungen nach dem Entschädigungsgesetz und nach dem Ausgleichleistungsgesetz, soweit sie nicht Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 und Absatz 2 sind;
8. Geldrenten, Kapitalentschädigungen und Leistungen im Heilverfahren, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts gewährt werden. ²Die Steuerpflicht von Bezügen aus einem aus Wiedergutmachungsgründen neu begründeten oder wieder begründeten Dienstverhältnis sowie von Bezügen aus einem früheren Dienstverhältnis, die aus Wiedergutmachungsgründen neu gewährt oder wieder gewährt werden, bleibt unberührt;
- 8a. Renten wegen Alters und Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit aus der gesetzlichen Rentenversicherung, die an Verfolgte im Sinne des § 1 des Bundesentschädigungsgesetzes gezahlt werden, wenn rentenrechtliche Zeiten auf Grund der Verfolgung in der Rente enthalten sind. ²Renten wegen Todes aus der gesetzlichen Rentenversicherung, wenn der verstorbene Versicherte Verfolgter im Sinne des Bundesentschädigungsgesetzes war und wenn rentenrechtliche Zeiten auf Grund der Verfolgung in dieser Rente enthalten sind;
9. Erstattungen nach § 23 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 und 4 sowie nach § 39 Absatz 4 Satz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch;
10. Einnahmen einer Gastfamilie für die Aufnahme eines behinderten oder von Behinderung bedrohten Menschen nach § 2 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zur Pflege, Betreuung, Unterbringung und Verpflegung, die auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem Sozialgesetzbuch beruhen. ²Für Einnahmen im Sinne des Satzes 1, die nicht auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem Sozialgesetzbuch beruhen, gilt Entsprechendes bis zur Höhe der Leistungen nach dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch. ³Überschreiten die auf Grund der in Satz 1 bezeichneten Tätigkeit bezogenen Einnahmen der Gastfamilie den steuerfreien Betrag, dürfen die mit der Tätigkeit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;
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. ²Darunter fallen nicht Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die auf Grund der Besoldungsgesetze, besonderer Tarife oder ähnlicher Vorschriften gewährt werden. ³Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen

schen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird. ⁴Den Bezügen aus öffentlichen Mitteln wegen Hilfsbedürftigkeit gleichgestellt sind Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Krankenversicherung für nicht in Anspruch genommene Beihilfeleistungen;

12. aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlte Bezüge, die zum einen
 - a) in einem Bundesgesetz oder Landesgesetz,
 - b) auf der Grundlage einer bundesgesetzlichen oder landesgesetzlichen Ermächtigung beruhenden Bestimmung oder
 - c) von der Bundesregierung oder einer Landesregierung als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und die zum anderen jeweils auch als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. ²Das Gleiche gilt für andere Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen;
13. die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. ²Die als Reisekostenvergütungen gezahlten Vergütungen für Verpflegung sind nur insoweit steuerfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 9 Absatz 4a nicht übersteigen; Trennungsgelder sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 und Absatz 4a abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;
14. Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung und von dem gesetzlichen Rentenversicherungsträger getragene Anteile (§ 249a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) an den Beiträgen für die gesetzliche Krankenversicherung;
15. Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gezahlt werden. ²Das Gleiche gilt für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, die der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann. ³Die nach den Sätzen 1 und 2 steuerfreien Leistungen mindern den nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 abziehbaren Betrag;
16. die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die nach § 9 als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;

17. Zuschüsse zum Beitrag nach § 32 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte;
18. das Aufgeld für ein an die Bank für Vertriebene und Geschädigte (Lastenausgleichsbank) zugunsten des Ausgleichsfonds (§ 5 des Lastenausgleichsgesetzes) gegebenes Darlehen, wenn das Darlehen nach § 7f des Gesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. September 1953 (BGBl. I S. 1355) im Jahr der Hingabe als Betriebsausgabe abzugsfähig war;
19. (weggefallen)
20. die aus öffentlichen Mitteln des Bundespräsidenten aus sittlichen oder sozialen Gründen gewährten Zuwendungen an besonders verdiente Personen oder ihre Hinterbliebenen;
21. (weggefallen)
22. (weggefallen)
23. die Leistungen nach dem Häftlingshilfegesetz, dem Strafrechtlichen Rehabilitierungsgesetz, dem Verwaltungsrechtlichen Rehabilitierungsgesetz, dem Beruflichen Rehabilitierungsgesetz und dem Gesetz zur strafrechtlichen Rehabilitierung der nach dem 8. Mai 1945 wegen einvernehmlicher homosexueller Handlungen verurteilten Personen;
24. Leistungen, die auf Grund des Bundeskindergeldgesetzes gewährt werden;
25. Entschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl. I S. 1045);
26. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 2400 Euro im Jahr. ²Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;
- 26a. Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Ein-

richtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 720 Euro im Jahr. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 12, 26 oder 26b gewährt wird. ³Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;

- 26b. Aufwandsentschädigungen nach § 1835a des Bürgerlichen Gesetzbuchs, soweit sie zusammen mit den steuerfreien Einnahmen im Sinne der Nummer 26 den Freibetrag nach Nummer 26 Satz 1 nicht überschreiten. ²Nummer 26 Satz 2 gilt entsprechend;
27. der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente und das Ausgleichsgeld nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit bis zum Höchstbetrag von 18407 Euro;
28. die Aufstockungsbeträge im Sinne des § 3 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a sowie die Beiträge und Aufwendungen im Sinne des § 3 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b und des § 4 Absatz 2 des Altersteilzeitgesetzes, die Zuschläge, die versicherungsfrei Beschäftigte im Sinne des § 27 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch zur Aufstockung der Bezüge bei Altersteilzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten sowie die Zahlungen des Arbeitgebers zur Übernahme der Beiträge im Sinne des § 187a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, soweit sie 50 Prozent der Beiträge nicht übersteigen;
29. das Gehalt und die Bezüge,
 - a) die die diplomatischen Vertreter ausländischer Staaten, die ihnen zugewiesenen Beamten und die in ihren Diensten stehenden Personen erhalten. ²Dies gilt nicht für deutsche Staatsangehörige oder für im Inland ständig ansässige Personen;
 - b) der Berufskonsuln, der Konsulatsangehörigen und ihres Personals, soweit sie Angehörige des Entsendestaates sind. ²Dies gilt nicht für Personen, die im Inland ständig ansässig sind oder außerhalb ihres Amtes oder Dienstes einen Beruf, ein Gewerbe oder eine andere gewinnbringende Tätigkeit ausüben;
30. Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen eines Arbeitnehmers (Werkzeuggeld), soweit sie die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigen;
31. die typische Berufskleidung, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlässt; dasselbe gilt für eine Barablösung eines nicht nur einzelvertraglichen Anspruchs auf Gestellung von typischer Berufskleidung, wenn die Barablösung betrieblich veranlasst ist und die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigt;
32. die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 mit einem vom Ar-

- beitgeber gestellten Beförderungsmittel, soweit die Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz des Arbeitnehmers notwendig ist;
33. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen;
34. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b des Fünften Buches Sozialgesetzbuch genügen,, soweit sie 500 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen;
- 34a. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers
- a) an ein Dienstleistungsunternehmen, das den Arbeitnehmer hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen berät oder hierfür Betreuungspersonen vermittelt sowie
 - b) zur kurzfristigen Betreuung von Kindern im Sinne des § 32 Absatz 1, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten oder pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers, wenn die Betreuung aus zwingenden und beruflich veranlassenden Gründen notwendig ist, auch wenn sie im privaten Haushalt des Arbeitnehmers stattfindet, soweit die Leistungen 600 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen;
35. die Einnahmen der bei der Deutsche Post AG, Deutsche Postbank AG oder Deutsche Telekom AG beschäftigten Beamten, soweit die Einnahmen ohne Neuordnung des Postwesens und der Telekommunikation nach den Nummern 11 bis 13 und 64 steuerfrei wären;
36. Einnahmen für Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 des Elften Buches Sozialgesetzbuch, mindestens aber bis zur Höhe des Entlastungsbetrags nach § 45b Absatz 1 Satz 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen, die damit eine sittliche Pflicht im Sinne des § 33 Absatz 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen, erbracht werden. ²Entsprechendes gilt, wenn der Pflegebedürftige vergleichbare Leistungen aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des Elften Buches Sozialgesetzbuch oder nach den Beihilfevorschriften für häusliche Pflege erhält;
37. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Absatz 21 Nummer 4 Satz 2 ist;
38. Sachprämien, die der Steuerpflichtige für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält,

die diese zum Zwecke der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren gewähren, soweit der Wert der Prämien 1080 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt;

39. der Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a, b und f bis l und Absatz 2 bis 5 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. März 1994 (BGBl. I S. 406), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. März 2009 (BGBl. I S. 451), in der jeweils geltenden Fassung, am Unternehmen des Arbeitgebers, soweit der Vorteil insgesamt 360 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. ²Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. ³Als Unternehmen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 1 gilt auch ein Unternehmen im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes. ⁴Als Wert der Vermögensbeteiligung ist der gemeine Wert anzusetzen;
40. 40 Prozent
- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14 oder 17 des Körperschaftsteuergesetzes, oder aus deren Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital oder aus dem Ansatz eines solchen Wirtschaftsguts mit dem Wert, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören. ²Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist. ³Satz 1 gilt außer für Betriebsvermögensmehrungen aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 ergibt, ebenfalls nicht, soweit Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind,
- b) des Veräußerungspreises im Sinne des § 16 Absatz 2, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14 oder 17 des Körperschaftsteuergesetzes. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Absatz 3 entsprechend anzuwenden. ³Buchstabe a Satz 3 gilt entsprechend,

- c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts im Sinne des § 17 Absatz 2. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 17 Absatz 4 entsprechend anzuwenden,
- d) der Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9. ²Dies gilt nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. ³Satz 1 Buchstabe d Satz 2 gilt nicht, soweit die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und § 32a des Körperschaftsteuergesetzes auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet,
- e) der Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 2,
- f) der besonderen Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Absatz 3, die neben den in § 20 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden,
- g) des Gewinns aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a,
- h) des Gewinns aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a in Verbindung mit § 20 Absatz 2 Satz 2,
- i) der Bezüge im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 2, soweit diese von einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen.

²Dies gilt für Satz 1 Buchstabe d bis h nur in Verbindung mit § 20 Absatz 8. ³Satz 1 Buchstabe a, b und d bis h ist nicht anzuwenden für Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten dem Handelsbestand im Sinne des § 340e Absatz 3 des Handelsgesetzbuchs zuzurechnen sind; Gleiches gilt für Anteile, die bei Finanzunternehmen im Sinne des Kreditwesengesetzes, an denen Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent beteiligt sind, zum Zeitpunkt des Zugangs zum Betriebsvermögen als Umlaufvermögen auszuweisen sind. ⁴Satz 1 ist nicht anzuwenden bei Anteilen an Unterstützungskassen;

- 40a. 40 Prozent der Vergütungen im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 4;
- 41. a) Gewinnausschüttungen, soweit für das Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Absatz 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Absatz 1 und 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) nicht anzuwenden war und der Steuerpflichtige dies nachweist; § 3c Absatz 2 gilt entsprechend;
- b) Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer ausländischen Kapitalgesellschaft sowie aus deren Auflösung oder Herabsetzung ihres Kapitals, soweit für das Kalenderjahr oder Wirt-

schaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Absatz 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Absatz 1 und 2 des Außensteuergesetzes in der Fassung des Artikels 12 des Gesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I S. 2310) nicht anzuwenden war, der Steuerpflichtige dies nachweist und der Hinzurechnungsbetrag ihm nicht als Gewinnanteil zugeflossen ist.

²Die Prüfung, ob Hinzurechnungsbeträge der Einkommensteuer unterlegen haben, erfolgt im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 18 des Außensteuergesetzes;

42. die Zuwendungen, die auf Grund des Fulbright-Abkommens gezahlt werden;
43. der Ehrensold für Künstler sowie Zuwendungen aus Mitteln der Deutschen Künstlerhilfe, wenn es sich um Bezüge aus öffentlichen Mitteln handelt, die wegen der Bedürftigkeit des Künstlers gezahlt werden;
44. Stipendien, die unmittelbar aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. ²Das Gleiche gilt für Stipendien, die zu den in Satz 1 bezeichneten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes gegeben werden. ³Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass
 - a) die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden,
 - b) der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist;
45. die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen erbrachten Dienstleistungen. ²Satz 1 gilt entsprechend für Steuerpflichtige, denen die Vorteile im Rahmen einer Tätigkeit zugewendet werden, für die sie eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nr. 12 erhalten;
46. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Ak-

- tiengesetzes) und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung;
47. Leistungen nach § 14a Absatz 4 und § 14b des Arbeitsplatzschutzgesetzes;
 48. Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz mit Ausnahme der Leistungen nach § 7 des Untrhaltssicherungsgesetzes;
 49. (weggefallen)
 50. die Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz);
 51. Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist;
 52. (weggefallen)
 53. die Übertragung von Wertguthaben nach § 7f Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch auf die Deutsche Rentenversicherung Bund. ²Die Leistungen aus dem Wertguthaben durch die Deutsche Rentenversicherung Bund gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19. ³Von ihnen ist Lohnsteuer einzubehalten;
 54. Zinsen aus Entschädigungsansprüchen für deutsche Auslandsbonds im Sinne der §§ 52 bis 54 des Bereinigungsgesetzes für deutsche Auslandsbonds in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4139-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, soweit sich die Entschädigungsansprüche gegen den Bund oder die Länder richten. ²Das Gleiche gilt für die Zinsen aus Schuldverschreibungen und Schuldbuchforderungen, die nach den §§ 9, 10 und 14 des Gesetzes zur näheren Regelung der Entschädigungsansprüche für Auslandsbonds in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4139-3, veröffentlichten bereinigten Fassung vom Bund oder von den Ländern für Entschädigungsansprüche erteilt oder eingetragen werden;
 55. der in den Fällen des § 4 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes vom 19. Dezember 1974 (BGBl. I S. 3610), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl. I S. 1427) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung geleistete Übertragungswert nach § 4 Absatz 5 des Betriebsrentengesetzes, wenn die betriebliche Altersversorgung beim ehemaligen und neuen Arbeitgeber über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung durchgeführt wird. ²Satz 1 gilt auch, wenn der Übertragungswert vom ehemaligen Arbeitgeber oder von einer Unterstützungskasse an den neuen Arbeitgeber oder eine andere Unterstützungskasse geleistet wird. ³Die Leistungen des neuen Arbeitgebers, der Unterstützungskasse, des Pensionsfonds, der Pensionskasse oder des Unternehmens der Lebensversicherung auf Grund des Betrags nach Satz 1 und 2 gehören zu den Einkünften, zu denen die Leistungen gehören würden, wenn die Übertragung nach § 4 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes nicht stattgefunden hätte;

- 55a. die nach § 10 des Versorgungsausgleichsgesetzes vom 3. April 2009 (BGBl. I S. 700) in der jeweils geltenden Fassung (interne Teilung) durchgeführte Übertragung von Anrechten für die ausgleichsberechtigte Person zu Lasten von Anrechten der ausgleichspflichtigen Person. ²Die Leistungen aus diesen Anrechten gehören bei der ausgleichsberechtigten Person zu den Einkünften, zu denen die Leistungen bei der ausgleichspflichtigen Person gehören würden, wenn die interne Teilung nicht stattgefunden hätte;
- 55b. der nach § 14 des Versorgungsausgleichsgesetzes (externe Teilung) geleistete Ausgleichswert zur Begründung von Anrechten für die ausgleichsberechtigte Person zu Lasten von Anrechten der ausgleichspflichtigen Person, soweit Leistungen aus diesen Anrechten zu steuerpflichtigen Einkünften nach den §§ 19, 20 und 22 führen würden. ²Satz 1 gilt nicht, soweit Leistungen, die auf dem begründeten Anrecht beruhen, bei der ausgleichsberechtigten Person zu Einkünften nach § 20 Absatz 1 Nummer 6 oder § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb führen würden. ³Der Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person hat den Versorgungsträger der ausgleichsberechtigten Person über die für die Besteuerung der Leistungen erforderlichen Grundlagen zu informieren. ⁴Dies gilt nicht, wenn der Versorgungsträger der ausgleichsberechtigten Person die Grundlagen bereits kennt oder aus den bei ihm vorhandenen Daten feststellen kann und dieser Umstand dem Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person mitgeteilt worden ist;
- 55c. Übertragungen von Altersvorsorgevermögen im Sinn des § 92 auf einen anderen auf den Namen des Steuerpflichtigen lautenden Altersvorsorgevertrag (§ 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 10 Buchstabe b des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes), soweit die Leistungen zu steuerpflichtigen Einkünften nach § 22 Nummer 5 führen würden. ²Dies gilt entsprechend
- wenn Anwartschaften aus einer betrieblichen Altersversorgung, die über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung (Direktversicherung) durchgeführt wird, lediglich auf einen anderen Träger einer betrieblichen Altersversorgung in Form eines Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder eines Unternehmens der Lebensversicherung (Direktversicherung) übertragen werden, soweit keine Zahlungen unmittelbar an den Arbeitnehmer erfolgen,
 - wenn Anwartschaften der betrieblichen Altersversorgung abgefunden werden, soweit das Altersvorsorgevermögen zugunsten eines auf den Namen des Steuerpflichtigen lautenden Altersvorsorgevertrages geleistet wird,
 - wenn im Fall des Todes des Steuerpflichtigen das Altersvorsorgevermögen auf einen auf den Namen des Ehegatten lautenden Altersvorsorgevertrag übertragen wird, wenn die Ehegatten im Zeitpunkt des Todes des Zulageberechtigten nicht dauernd getrennt gelebt haben (§ 26 Abs. 1) und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hatten, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist;

- 55d. Übertragungen von Anrechten aus einem nach § 5a Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz zertifizierten Vertrag auf einen anderen auf den Namen des Steuerpflichtigen lautenden nach § 5a Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz zertifizierten Vertrag;
- 55e. die auf Grund eines Abkommens mit einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung übertragenen Werte von Anrechten auf Altersversorgung, soweit diese zur Begründung von Anrechten auf Altersversorgung bei einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung dienen.²Die Leistungen auf Grund des Betrags nach Satz 1 gehören zu den Einkünften, zu denen die Leistungen gehören, die die übernehmende Versorgungseinrichtung im Übrigen erbringt;
56. Zuwendungen des Arbeitgebers nach § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung entsprechend § 82 Absatz 2 Satz 2 vorgesehen ist vorgesehen ist, soweit diese Zuwendungen im Kalenderjahr 2 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen.²Der in Satz 1 genannte Höchstbetrag erhöht sich ab 1. Januar 2020 auf 3 Prozent, ab 1. Januar 2025 auf 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung.³Die Beträge nach den Sätzen 1 und 2 sind jeweils um die nach § 3 Nummer 63 Satz 1, 3 oder Satz 4 steuerfreien Beträge zu mindern;
57. die Beträge, die die Künstlersozialkasse zugunsten des nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz Versicherten aus dem Aufkommen von Künstlersozialabgabe und Bundeszuschuss an einen Träger der Sozialversicherung oder an den Versicherten zahlt;
58. das Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz, die sonstigen Leistungen aus öffentlichen Haushalten oder Zweckvermögen zur Senkung der Miete oder Belastung im Sinne des § 11 Absatz 2 Nummer 4 des Wohngeldgesetzes sowie öffentliche Zuschüsse zur Deckung laufender Aufwendungen und Zinsvorteile bei Darlehen, die aus öffentlichen Haushalten gewährt werden, für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung im eigenen Haus oder eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung, soweit die Zuschüsse und Zinsvorteile die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung mit öffentlichen Mitteln nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung nicht überschreiten, der Zuschuss für die Wohneigentumsbildung in innerstädtischen Altbauquartieren nach den Regelungen zum Stadtumbau Ost in den Verwaltungsvereinbarungen über die Gewährung von Finanzhilfen des Bundes an die Länder nach Artikel 104a Absatz 4 des Grundgesetzes zur Förderung städtebaulicher Maßnahmen;
59. die Zusatzförderung nach § 88e des Zweiten Wohnungsbaugesetzes und nach § 51f des Wohnungsbaugesetzes für das Saarland und Geldleistungen, die ein Mieter zum Zwecke der Wohnkostenentlastung nach dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung erhält, soweit die Einkünfte dem Mieter zu-

zurechnen sind, und die Vorteile aus einer mietweisen Wohnungsüberlassung im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis, soweit sie die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, nach dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung nicht überschreiten;

60. Leistungen aus öffentlichen Mitteln an Arbeitnehmer des Steinkohlen-, Pechkohlen- und Erzbergbaues, des Braunkohlentiefbaues und der Eisen- und Stahlindustrie aus Anlass von Stilllegungs-, Einschränkungs-, Umstellungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen;
61. Leistungen nach § 4 Absatz 1 Nummer 2, § 7 Absatz 3, §§ 9, 10 Absatz 1, §§ 13, 15 des Entwicklungshelfer-Gesetzes;
62. Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers, soweit der Arbeitgeber dazu nach sozialversicherungsrechtlichen oder anderen gesetzlichen Vorschriften oder nach einer auf gesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung verpflichtet ist, und es sich nicht um Zuwendungen oder Beiträge des Arbeitgebers nach den Nummern 56, 63 und 63a handelt. ²Den Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung, die auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden, werden gleichgestellt Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers
 - a) für eine Lebensversicherung,
 - b) für die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung,
 - c) für eine öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtung seiner Berufsgruppe,

wenn der Arbeitnehmer von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit worden ist. ³Die Zuschüsse sind nur insoweit steuerfrei, als sie insgesamt bei Befreiung von der Versicherungspflicht in der allgemeinen Rentenversicherung die Hälfte und bei Befreiung von der Versicherungspflicht in der knappschaftlichen Rentenversicherung zwei Drittel der Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers nicht übersteigen und nicht höher sind als der Betrag, der als Arbeitgeberanteil bei Versicherungspflicht in der allgemeinen Rentenversicherung oder in der knappschaftlichen Rentenversicherung zu zahlen wäre;

63. Beiträge des Arbeitgebers aus dem ersten Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgungsleistungen entsprechend § 82 Absatz 2 Satz 2 vorgesehen ist, soweit die Beiträge im Kalenderjahr 8 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen. ²Dies gilt nicht, soweit der Arbeitnehmer nach § 1a Abs. 3 des Betriebsrentengesetzes verlangt hat, dass die Voraussetzungen für eine Förderung nach § 10a oder Abschnitt XI erfüllt werden. ³ Aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses geleistete Beiträge im Sinn des Satzes 1 sind steuerfrei, soweit sie 4 Prozent der Beitragsbemessungsobergrenze in der allgemeinen Rentenversicherung, vervielfältigt mit der Anzahl der Kalenderjahre, in denen das Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zu dem Arbeitgeber bestan-

den hat, höchstens jedoch zehn Kalenderjahre, nicht übersteigen. ⁴Beiträge im Sinn des Satzes 1, die für Kalenderjahre nachgezahlt werden, in denen das erste Dienstverhältnis ruhte und vom Arbeitgeber im Inland kein steuerpflichtiger Arbeitslohn bezogen wurde, sind steuerfrei, soweit sie 8 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung, vervielfältigt mit der Anzahl dieser Kalenderjahre, höchstens jedoch zehn Kalenderjahre, nicht übersteigen;

- 63a. Sicherungsbeiträge des Arbeitgebers nach § 23 Absatz 1 des Betriebsrentengesetzes, soweit sie nicht unmittelbar dem einzelnen Arbeitnehmer gutgeschrieben oder zugerechnet werden;
64. bei Arbeitnehmern, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, die Bezüge für eine Tätigkeit im Ausland insoweit, als sie den Arbeitslohn übersteigen, der dem Arbeitnehmer bei einer gleichwertigen Tätigkeit am Ort der zahlenden öffentlichen Kasse zustehen würde. ²Satz 1 gilt auch, wenn das Dienstverhältnis zu einer anderen Person besteht, die den Arbeitslohn entsprechend den im Sinne des Satzes 1 geltenden Vorschriften ermittelt, der Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse gezahlt wird und ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wird. ³Bei anderen für einen begrenzten Zeitraum in das Ausland entsandten Arbeitnehmern, die dort einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, ist der ihnen von einem inländischen Arbeitgeber gewährte Kaufkraftausgleich steuerfrei, soweit er den für vergleichbare Auslandsdienstbezüge nach § 55 des Bundesbesoldungsgesetzes zulässigen Betrag nicht übersteigt;
65. a) Beiträge des Trägers der Insolvenzversicherung (§ 14 des Betriebsrentengesetzes) zugunsten eines Versorgungsberechtigten und seiner Hinterbliebenen an eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung zur Ablösung von Verpflichtungen, die der Träger der Insolvenzversicherung im Sicherungsfall gegenüber dem Versorgungsberechtigten und seinen Hinterbliebenen hat,
- b) Leistungen zur Übernahme von Versorgungsleistungen oder unverfallbaren Versorgungsanwartschaften durch eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung in den in § 4 Absatz 4 des Betriebsrentengesetzes bezeichneten Fällen und
- c) der Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer gegenüber einem Dritten im Fall der Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder in den Fällen des § 7 Absatz 1 Satz 4 des Betriebsrentengesetzes, soweit der Dritte neben dem Arbeitgeber für die Erfüllung von Ansprüchen auf Grund bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften gegenüber dem Arbeitnehmer und dessen Hinterbliebenen einsteht; dies gilt entsprechend, wenn der Dritte für Wertguthaben aus einer Vereinbarung über die Altersteilzeit nach dem Altersteilzeitgesetz vom 23. Juli 1996 (BGBl. I S. 1078), zuletzt geändert durch Artikel 234 der Verordnung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2407), in der jeweils geltenden Fassung oder auf Grund von Wertguthaben aus einem Arbeitszeitkon-

to in den im ersten Halbsatz genannten Fällen für den Arbeitgeber einsteht und

- d) der Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Eintritt in die Versicherung nach § 8 Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes.

²In den Fällen nach Buchstabe a, b und c gehören die Leistungen der Pensionskasse, des Unternehmens der Lebensversicherung oder des Dritten zu den Einkünften, zu denen jene Leistungen gehören würden, die ohne Eintritt eines Falles nach Buchstabe a, b und c zu erbringen wären. ³Soweit sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 gehören, ist von ihnen Lohnsteuer einzubehalten. ⁴Für die Erhebung der Lohnsteuer gelten die Pensionskasse, das Unternehmen der Lebensversicherung oder der Dritte als Arbeitgeber und der Leistungsempfänger als Arbeitnehmer. ⁵Im Fall des Buchstaben d gehören die Versorgungsleistungen des Unternehmens der Lebensversicherung oder der Pensionskasse, soweit sie auf Beiträgen beruhen, die bis zum Eintritt des Arbeitnehmers in die Versicherung geleistet wurden, zu den Einkünften im Sinne des § 22 Nummer 5 Satz 1; soweit der Arbeitnehmer in den Fällen des § 8 Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes die Versicherung mit eigenen Beiträgen fortgesetzt hat, sind die auf diesen Beiträgen beruhenden Versorgungsleistungen sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 5 Satz 1 oder Satz 2;

66. Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds, wenn ein Antrag nach § 4d Absatz 3 oder § 4e Absatz 3 gestellt worden ist;
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;
68. die Hilfen nach dem Gesetz über die Hilfe für durch Anti-D-Immunitätsprophylaxe mit dem Hepatitis-C-Virus infizierte Personen vom 2. August 2000 (BGBl. I S. 1270);

69. die von der Stiftung „Humanitäre Hilfe für durch Blutprodukte HIV-infizierte Personen“ nach dem HIV-Hilfegesetz vom 24. Juli 1995 (BGBl. I S. 972) gewährten Leistungen;

70. die Hälfte

- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden, die am 1. Januar 2007 mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen gehören, wenn diese auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2010 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages an eine REIT-Aktiengesellschaft oder einen Vor-REIT veräußert werden,
- b) der Betriebsvermögensmehrungen, die auf Grund der Eintragung eines Steuerpflichtigen in das Handelsregister als REIT-Aktiengesellschaft im Sinne des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) durch Anwendung des § 13 Absatz 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf Grund und Boden und Gebäude entstehen, wenn diese Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2005 angeschafft oder hergestellt wurden, und die Schlussbilanz im Sinne des § 13 Absatz 1 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes auf einen Zeitpunkt vor dem 1. Januar 2010 aufzustellen ist.

²Satz 1 ist nicht anzuwenden,

- a) wenn der Steuerpflichtige den Betrieb veräußert oder aufgibt und der Veräußerungsgewinn nach § 34 besteuert wird,
- b) soweit der Steuerpflichtige von den Regelungen der §§ 6b und 6c Gebrauch macht,
- c) soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 1 Satz 4 ergibt, ausgeglichen worden ist,
- d) wenn im Fall des Satzes 1 Buchstabe a der Buchwert zusätzlich der Veräußerungskosten den Veräußerungserlös oder im Fall des Satzes 1 Buchstabe b der Buchwert den Teilwert übersteigt. ²Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Absatz 3, treten an die Stelle des Buchwerts die Anschaffungs- oder Herstellungskosten verringert um die vorgenommenen Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung,
- e) soweit vom Steuerpflichtigen in der Vergangenheit Abzüge bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern im Sinne des Satzes 1 nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind,
- f) wenn es sich um eine Übertragung im Zusammenhang mit Rechtsvorgängen handelt, die dem Umwandlungssteuergesetz unterliegen und die Übertragung zu einem Wert unterhalb des gemeinen Werts erfolgt.

³Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wenn

- a) innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a der Erwerber oder innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Stichtag der

- Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b die REIT-Aktiengesellschaft den Grund und Boden oder das Gebäude veräußert,
- b) der Vor-Reit oder ein anderer Vor-Reit als sein Gesamtrechnachfolger den Status als Vor-Reit gemäß § 10 Absatz 3 Satz 1 des Reit-Gesetzes verliert,
 - c) die REIT-Aktiengesellschaft innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b in keinem Veranlagungszeitraum die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt,
 - d) die Steuerbefreiung der REIT-Aktiengesellschaft innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a oder nach dem Stichtag der Schlussbilanz im Sinne des Satzes 1 Buchstabe b endet,
 - e) das Bundeszentralamt für Steuern dem Erwerber im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a den Status als Vor-REIT im Sinne des § 2 Satz 4 des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl. I S. 914) bestandskräftig aberkannt hat.

⁴Die Steuerbefreiung entfällt auch rückwirkend, wenn die Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a vom Erwerber an den Veräußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes überlassen werden und der Veräußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren seit Eintragung des Erwerbers als REIT-Aktiengesellschaft in das Handelsregister an dieser mittelbar oder unmittelbar zu mehr als 50 Prozent beteiligt ist. ⁵Der Grundstückserwerber haftet für die sich aus dem rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung ergebenden Steuern.

71. der aus einer öffentlichen Kasse gezahlte Zuschuss

- a) für den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 20 Prozent der Anschaffungskosten, höchstens jedoch 100 000 Euro. ²Voraussetzung ist, dass
 - aa) der Anteil an der Kapitalgesellschaft länger als drei Jahre gehalten wird,
 - bb) die Kapitalgesellschaft, deren Anteil erworben wird,
 - aaa) nicht älter als sieben Jahre, wobei das Datum der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister maßgeblich ist,
 - bbb) weniger als 50 Mitarbeiter (Vollzeitäquivalente) hat,
 - ccc) einen Jahresumsatz oder eine Jahresbilanzsumme von höchstens 10 Millionen Euro hat und
 - ddd) nicht an einem regulierten Markt notiert ist und keine solche Notierung vorbereitet,
 - cc) der Zuschussempfänger das 18. Lebensjahr vollendet hat oder eine GmbH oder Unternehmergesellschaft ist, bei der mindestens ein Gesellschafter das 18. Lebensjahr vollendet hat und
 - dd) für den Erwerb des Anteils kein Fremdkapital eingesetzt wird. ²Wird der Anteil von einer GmbH oder Unternehmergesell-

schaft im Sinne von Doppelbuchstabe cc erworben, gehören auch solche Darlehen zum Fremdkapital, die der GmbH oder Unternehmergesellschaft von ihren Anteilseignern gewährt werden und die von der GmbH oder Unternehmergesellschaft zum Erwerb des Anteils eingesetzt werden.

- b) anlässlich der Veräußerung eines Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sinne von Buchstabe a in Höhe von 25 Prozent des Veräußerungsgewinns, wenn
 - aa) der Veräußerer eine natürliche Person ist,
 - bb) bei Erwerb des veräußerten Anteils bereits ein Zuschuss im Sinne von Buchstabe a) gezahlt und nicht zurückgefordert wurde,
 - cc) der veräußerte Anteil frühestens drei Jahre (Mindesthaltedauer) und spätestens zehn Jahre (Höchsthaltedauer) nach Anteilserwerb veräußert wurde,
 - dd) der Veräußerungsgewinn nach Satz 2 mindestens 2000 Euro beträgt und
 - ee) der Zuschuss auf 80 Prozent der Anschaffungskosten begrenzt ist.

²Veräußerungsgewinn im Sinne von Satz 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis die Anschaffungskosten einschließlich eines gezahlten Agios übersteigt. ³Erwerbsneben- und Veräußerungskosten sind nicht zu berücksichtigen.

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

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 3 . . . 1

	Anm.		Anm.
A.	Grundinformation zu § 3 . . .	1	
B.	Rechtentwicklung des § 3	2	
	I. Rechtsgrundlagen	2	
	II. Befreiungskatalog ohne System und Ordnung	3	
C.	Bedeutung des § 3	5	
	I. Finanzwissenschaftliche Bedeutung	5	
	II. Steuersystematische Bedeutung	6	
	1. Steuersystematische Bedeutung des § 3 im EStG	6	
	2. Bedeutung der Steuerbefreiungen		7
	a) Steuerzweck und Normgruppen		7
	b) Deklaratorische Steuerbefreiungen		8
	c) Bedeutung der Sozialzweckbefreiungen		9
	d) Bedeutung der Vereinfachungsbefreiungen		10
	3. Steuerbefreiungen und Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG		15
D.	Geltungsbereich des § 3		20
E.	Verhältnis des § 3 zu anderen Vorschriften		21

Allgemeine Erläuterungen zu § 3

Schrifttum: KIRCHNER, Objektive Befreiungen von der Einkommensteuer in den EG-Ländern Deutschland, Frankreich, Italien, Belgien, Niederlande und Luxemburg, 1974; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1981/1988; UELNER in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, Münsteraner Symposion, Bd. I, Münster 1985; TRAXEL, Die Freibeträge des Einkommensteuergesetzes, DStZ 1987, 614; LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, Bonn 1993; BERGKEMPER, Anmerkung BFH-Urteil v. 21.10.1994 – VI R 15/94, FR 1995, 104; BERGKEMPER, § 3 EStG: Ein Waisenkind der Steuergesetzgebung, FR 1996, 509; Petersberger Steuervorschläge, Schriftenreihe des BMF, Heft 61, Bonn 1997; KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, Heidelberg 2003; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Köln, Bd. I, 2. Aufl. 2000; Bd. II, 2. Aufl. 2003; ELICKER, Entwurf einer proportionalen Einkommensteuer, Köln 2004; MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, Köln 2004; STALBOLD, Die steuerfreie Kostenpauschale der Abgeordneten, Berlin 2004; LANG ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Köln 2005; TIPKE, Ein Ende dem Einkommen-Steuer-Wirrwarr, Köln 2006.

1 A. Grundinformation zu § 3

§ 3 regelt – nicht abschließend (s. zB § 3b) – die Nichtberücksichtigung von Einnahmen im Rahmen der Besteuerung („steuerfreie Einnahmen“) in unsystematischer Folge. Der Katalog enthält nicht nur normative StBefreiungen; stbefreit werden auch Einnahmen, die gar nicht besteuert sind. Befreiungsmaßstäbe sind nicht erkennbar und bisher auch nicht entwickelt worden. Zu beachten ist, dass jede normative StBefreiung das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbricht und deshalb einer Rechtfertigung bedarf.

B. Rechtsentwicklung des § 3

2 I. Rechtsgrundlagen

Die Befreiungstatbestände der Sammelvorschrift zu den stfreien Einnahmen sind im Laufe der Jahre ständig erweitert worden. Die Vorschrift geht ua. zurück auf das Preuß. EStG v. 24.6.1891 (Ges. Slg. 1891, 175), dessen § 6 insgesamt fünf Befreiungstatbestände enthielt. Dieser Katalog wurde durch § 5 des Preuß. EStG v. 19.6.1906 (Ges. Slg. 1906, 241) auf sieben und durch § 12 des EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. I 1920, 359) auf dreizehn Tatbestände erweitert. Nach der letzten Änderung zu § 3 durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802) enthält der Katalog des § 371 Befreiungsvorschriften. Die Befreiungstatbestände gehen wegen der Untergliederung einzelner Vorschriften noch weit über diese Zahl hinaus (s. zB Nr. 1 und 2). Weitere Rechtsänderungen im Einzelnen:

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): In § 8 wurde der Befreiungskatalog des § 12 EStG 1920 im Wesentlichen übernommen. Nr. 9 enthielt erstmals eine StBefreiung von Entschädigungen aufgrund § 87 BetriebsräteG (Entlassungsabfindungen).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Befreiungstatbestände wurden erstmals in § 3 Nr. 1–14 geregelt. Daneben enthielt

§ 19 Abs. 2 StBefreiungen für durchlaufende Gelder und Auslagenersatz, sowie für Reisekosten von ArbN.

EStG 1938 v. 6.2.1938 (RGBl. I 1938, 121; RStBl. 1938, 113): Anlässlich der Wiedereinführung der allgemeinen Wehrpflicht wurden in Nr. 3a erstmals die Bar- und Sachbezüge Wehrpflichtiger befreit.

EStG 1939 v. 16.10.1939 (RGBl. I 1939, 297; RStBl. 1939, 337): In Nr. 1a–e wurden die Bezüge nach dem Wehrmachtsfürsorge- und -versorgungsG sowie dem ReichsarbeitsdienstversorgungsG freigestellt.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2): Die Zahl der StBefreiungen wurde auf drei Arten eingeschränkt, nämlich auf Bezüge aus der Sozialversicherung, Ruhegehälter und Bezüge aus der öffentlichen Fürsorge.

Zweites StNG v. 20.4.1949 (WiGBL. 1949, 69): Erstmals erfolgte wieder eine Erweiterung auf Entlassungsentschädigungen, öffentliche Studien- und Ausbildungsbeihilfen sowie aus öffentlichen Kassen gezahlte Aufwandsentschädigungen und Reisekosten.

EStÄndG v. 29.4.1950 (BGBl. 1950, 95): Die Vorschrift wurde wesentlich geändert und erweitert. Die stbefreiten Versorgungsbezüge und Bezüge aus der Sozialversicherung wurden nach dem geltenden Versorgungs- und Sozialversicherungsrecht festgelegt.

ESt- und KStÄndG v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Nr. 17 betr. Weihnachtswendungen wurde eingefügt.

LAG v. 14.8.1952 (BGBl. I 1952, 446; BStBl. I 1952, 638): Nr. 6 (StBefreiung von Soforthilfebezügen) wurde durch § 370 LAG um die StBefreiung von Ausgleichsleistungen nach dem LAG erweitert.

StÄndG v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 413; BStBl. I 1953, 192): Mit Nr. 16 (jetzt Nr. 18) wurde das Aufgeld für Darlehen an die LAG-Bank, die als BA abziehbar waren, stbefreit.

Gesetz über die Entschädigung ehemaliger deutscher Kriegsgefangener v. 30.1.1954 (BGBl. I 1954, 5): Nr. 19 wurde als Nr. 17 eingeführt.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Änderungen der Nr. 4, 7, 8 und 17. Die teilweise Befreiung von Renten aus Rentenversicherungen der ArbN und aus Versicherungsverträgen wurde im Zusammenhang mit der Änderung des § 22 gestrichen, da letztere ohnehin zu einer weitgehenden StBefreiung von Rentenleistungen führte. Die Überschrift „Steuerfreie Einkünfte“ wurde in „Steuerfreie Einnahmen“ geändert, da § 3 iDR nicht Einkünfte (Gewinne bzw. Überschüsse), sondern Einnahmen – ohne Abzüge – behandelt.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Nr. 2, 4, 6, 12 und 15 wurden geändert und die Nr. 5, 13 und 20 eingefügt. Die bisherigen Nr. 5–11 wurden Nr. 6–12.

Allgemeines KriegsfolgenG v. 5.11.1957 (BGBl. I 1957, 1769): § 96 dieses Gesetzes ergänzte Nr. 7 und fügte Nr. 21 an.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Im Interesse der besseren Übersicht (BTDrucks. III/448, 9) wurden stfreie Tatbestände aus anderen Gesetzen, Verordnungen und Verwaltungsanordnungen im Katalog des § 3 gesammelt und wiederholt. Gleichzeitig wurde damit für einen Teil dieser Tatbestände eine zuverlässige Rechtsgrundlage geschaffen. Es wurden daher die Nr. 22–51 angefügt. Die Ermächtigung der Nr. 16 wurde nach Nr. 52 übertragen. § 3 Nr. 9 (Entlassungsentschädigungen) und Nr. 16 wurden geändert.

StEinfG Saar v. 30.6.1959 (BGBl. I 1959, 339; BStBl. I 1959, 277): Mit Nr. 53 wurde eine StBefreiung für Zinsen aus bestimmten von der Landesbank und Girozentrale Saar ausgegebenen Pfandbriefen und Kommunalobligationen vorgesehen, die durch StReformG 1990 wieder aufgehoben wurde (s.u.), nachdem die Papiere zwischenzeitlich eingelöst worden waren (BTDrucks. 11/2157, 138).

Auslandsbonds-EntschädigungsG v. 10.3.1960 (BGBl. I 1960, 177): Nr. 54 wurde zur StBefreiung von Zinsen aus Entschädigungsansprüchen für deutsche Auslandsbonds usw. eingefügt.

StÄndG v. 30.7.1960 (BGBl. I 1960, 616; BStBl. I 1960, 514): Erweiterung der Nr. 2 (Schlechtwettergeld), Nr. 5 (Bezüge von Ersatzdienstleistenden) und Nr. 6 (Bezüge von Ersatzdienstbeschädigten).

ÄndG v. 27.12.1960 (BGBl. I 1960, 1077; BStBl. I 1961, 18): Nr. 17 (Weihnachts-Freibetrag) wurde geändert.

StÄndG 1961 v. 13.7.1961 (BGBl. I 1961, 981; BStBl. I 1961, 444): Durch Anfügung der Nr. 55-58 wurden weitere StBefreiungen in § 3 übernommen, die bereits in anderen Gesetzen festgelegt waren. Außerdem wurde die StBefreiung des § 3 Nr. 44 ausgedehnt.

Gesetz über Wohnbeihilfen v. 29.7.1963 (BGBl. I 1963, 508): Nr. 58 (Miet- und Lastenbeihilfen) wurde neu gefasst. Die StBefreiung wurde hierbei auf Wohnbeihilfen ausgedehnt.

WertpapierbereinigungsschlußG v. 28.1.1964 (BGBl. I 1964, 45): Nr. 59 wurde zur StBefreiung bestimmter Entschädigungen aus Mitteln des Ausgleichsfonds nach dem 3. Abschn. des WertpapierbereinigungsschlußG eingefügt. Die Vorschrift wurde durch StÄndG 1992 (s.u.) zusammen mit § 3a aufgehoben (s. auch § 3a Anm. 3 ff.).

BundeskindergeldG v. 14.4.1964 (BGBl. I 1964, 265; BStBl. I 1964, 367): Nr. 24 (Kindergeld) erhielt mW v. 1.7.1964 eine völlig neue Fassung; gleichzeitig traten die bisherigen Kindergeldgesetze außer Kraft.

StÄndG 1964 v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Nr. 30, 36, 44 und 46 wurden neu gefasst. Hierbei wurden Nr. 30 und 36 den äußerstl. Rechtsänderungen angepasst. Nr. 44 wurde erweitert, Nr. 25 und 48 wurden reaktionell geändert.

WohngeldG idF v. 1.4.1965 (BGBl. I 1965, 178): Nr. 58 (Wohngeld) wurde unter Verweisung auf die „Wohngeldgesetzgebung“ allgemeiner gefasst.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Nr. 9 (Entlassungsabfindungen) wurde geändert.

Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei der Stilllegung von Steinkohlenbergwerken v. 11.4.1967 (BGBl. I 1967, 403; BStBl. I 1967, 204): Nr. 60 wurde angefügt.

ReparationsschädenG v. 12.2.1969 (BGBl. I 1969, 105; BStBl. I 1969, 110): Nr. 7 wurde neu gefasst. Dabei wurden StBefreiungen ausgedehnt auf Leistungen nach dem Gesetz über Hilfsmaßnahmen für Deutsche aus der sowjetischen Besatzungszone Deutschlands und dem sowjetisch besetzten Sektor von Berlin v. 15.7.1965 (BGBl. I 1965, 612) sowie auf Leistungen nach dem Reparations-schädenG v. 12.2.1969 (BGBl. I 1969, 105; BStBl. I 1969, 110).

EntwicklungshelferG v. 18.6.1969 (BGBl. I 1969, 549): Nr. 61 wurde angefügt.

ArbeitsförderungsG v. 25.6.1969 (BGBl. I 1969, 582; BStBl. I 1969, 467): Durch § 244 dieses Gesetzes erhielten Nr. 1 und 2 eine neue Fassung. Danach sind ua. auch Geldleistungen aus verschiedenen Sozialversicherungen (Nr. 1) und bestimmte weitere Leistungen nach dem AFG stfrei (Nr. 2).

Zweites WohngeldG v. 14.12.1970 (BGBl. I 1970, 1637; BStBl. I 1971, 31): Durch § 38 dieses Gesetzes wurde Nr. 58 neu gefasst.

Zweites KrankenversicherungsÄndG v. 21.12.1970 (BGBl. I 1970, 1770; BStBl. I 1971, 114): Nr. 62 wurde angefügt.

StÄndG 1971 v. 23.12.1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Nr. 9 wurde geändert. Die StFreiheit der Abfindung wurde dabei in bestimmten Fällen auf 15 bzw. 18 Monatsverdienste ausgedehnt.

ÄndG v. 22.12.1971 (BGBl. I 1971, 2110; BStBl. I 1972, 19): Nr. 60 wurde neu gefasst. Die StFreiheit der aus öffentlichen Mitteln gewährten Leistungen an ArbN des Steinkohlen- und Erzbergbaus gilt nunmehr auch, wenn die Leistungen aus Anlass von Rationalisierungsmaßnahmen gewährt werden.

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Geändert wurden Nr. 9 (Ausdehnung der StBefreiung, Schaffung von Freibeträgen statt Freigrenzen); Nr. 13 und 16 (Begrenzung der StFreiheit für den Ersatz von Verpflegungsmehraufwand auf die Höchstbeträge gem. § 9 Abs. 4); Nr. 17 (Umstellung der Regelung des Weihnachts-Freibetrags nach § 19 Abs. 3 aus gesetzessystematischen Gründen, Änderung des Berücksichtigungszeitraums). Nr. 26–28, 30–41, 47, 55–57 (Befreiungen aufgrund internationaler Abkommen) wurden wegen rein deklaratorischer Bedeutung gestrichen (hierfür schon EStKommission, Schriftenreihe des BMF Heft 7, 1974, 62). Nr. 63 (Einkünfte aus der DDR) und Nr. 64 (Kaufkraftausgleich) wurden angefügt.

BetrAVG v. 19.12.1974 (BGBl. I 1974, 3610; BStBl. I 1975, 22): Nr. 65 (Insolvenzversicherung) wurde angefügt.

KStRG v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Die Verweisung in Nr. 44 auf das KStG wurde redaktionell angepasst; ferner wurde Nr. 66 angefügt und dadurch die StBefreiung für Sanierungsgewinne im EStG verankert.

StÄndG 1977 v. 16.8.1977 (BGBl. I 1977, 1586; BStBl. I 1977, 442): Die StFreiheit in Nr. 1 wurde auf Kinderzuschüsse aus den gesetzlichen Rentenversicherungen ausgedehnt; redaktionelle Anpassungen in Nr. 5 und 6; Neufassung der Nr. 60 unter Einbeziehung der ArbN des Kohlebergbaus und der Eisen- und Stahlindustrie; redaktionelle Anpassungen in Nr. 64.

Gesetz zur Änderung des EntwLStG und des EStG v. 21.5.1979 (BGBl. I 1979, 558; BStBl. I 1979, 288): In Nr. 62 (StBefreiung für Ausgaben des ArbG zur Zukunftssicherung des ArbN) wurde Satz 4 angefügt, wonach Beiträge des ArbG zu Pensionskassen zugunsten im Ausland beschäftigter, aber im Inland stpfl. ArbN (insbes. sog. Grenzgänger) nicht mehr als Arbeitslohn stpfl. sind.

Gesetz zur Änderung des EStG und des MuSchG v. 27.6.1979 (BGBl. I 1979, 823; BStBl. I 1979, 562): In Nr. 1 wurde der Buchst. d angefügt, wonach Mutterschaftsgeld und gleichartige Leistungen stfrei sind.

Gesetz zur Änderung der AO und des EStG v. 25.6.1980 (BGBl. I 1980, 731; BStBl. I 1980, 395): In einer neuen Nr. 26 wurden Einnahmen aus bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke bis jährlich 2400 DM ab VZ 1980 von der ESt befreit.

StEntlG 1981 v. 16.8.1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl. I 1980, 534): In Nr. 1 Buchst. c wurden die StBefreiung von Betriebs- und Haushaltshilfeleistungen

für verwitwete Landwirte sowie entsprechende Geldleistungen mW ab VZ 1980 verankert, in der neuen Nr. 47 Leistungen nach dem Arbeitsplatzschutzgesetz ab VZ 1979 stfrei gestellt, in der neuen Nr. 57 Leistungen der Künstlersozialkasse zugunsten des oder an den Versicherten stbefreit sowie die Befreiungsvorschrift der Nr. 58 ab VZ 1981 auf sonstige Leistungen iSd. § 38 Wohngeldgesetz ausgedehnt.

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980 (BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581): Mit Wirkung ab VZ 1981 wurden Nr. 14 (StBefreiung bestimmter Vorzugsrenten) und Nr. 45 (StBefreiung von Zinsen aus Schuldverschreibungen nach dem Altspargesetz) aufgehoben sowie ab VZ 1980 die StBefreiung für bestimmte Leistungen nach Nr. 4 auf Angehörige der Berufsfeuerwehr ausgedehnt und die für Trinkgelder in Nr. 51 von 600 DM auf 1 200 DM angehoben.

StEntlG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583; BStBl. I 1984, 14): Einfügung der Nr. 14; danach sind Zuschüsse zu den Aufwendungen für die Krankenversicherung der Rentner gem. § 1304e RVO stfrei.

Gesetz zur Erleichterung des Übergangs vom Arbeitsleben in den Ruhestand v. 13.4.1984 (BGBl. I 1984, 601; BStBl. I 1984, 332): In Nr. 9 wurde Satz 3 angefügt; danach sind laufend gezahlte Vorruhestandsgelder iSd. Vorruhestandsgesetzes keine durch Nr. 9 stbegünstigten Abfindungen, sondern gehören zu den voll stpfl. Einkünften iSd. § 19.

StBereinigungsG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Die StFreiheit der Nr. 14 wurde auf alle Zuschüsse zu Krankenversicherungsbeiträgen der Rentner ausgedehnt; Nr. 25 (StFreiheit von Einkünften aus der Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs bis zu 2000 DM) wurde aufgehoben, Nr. 59 redaktionell angepasst (Streichung der Nr. 45 durch Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des EStG und anderer Gesetze v. 18.8.1980, BGBl. I 1980, 1537; BStBl. I 1980, 581). Die StFreiheit für Zukunftssicherungsleistungen des ArbG in Nr. 62 wurde auf Zuschussleistungen zur freiwilligen Weiterversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung (Satz 2 Buchst. b) ausgedehnt.

StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Streichung des Satzes 3 in Nr. 9 betr. Vorruhestandsgelder; redaktionelle Änderungen in Nr. 62 und 64.

BERzG v. 6.12.1985 (BGBl. I 1985, 2154; BStBl. I 1986, 113): Gemäß der neuen Nr. 67 ist das Erziehungsgeld in Höhe von 600 DM für nach dem 31.12.1985 geborene Kinder stfrei.

WohneigFG v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Anfügung der Nr. 68. Danach sind Zinersparnisse durch ArbG-Darlehen sowie Zinszuschüsse des ArbG bis 2000 DM im Kj. stfrei, wenn das Darlehen dem Erwerb einer eigengenutzten Wohnung dient. Durch StReformG 1990 wieder aufgehoben.

Sozialversicherungs-BeitragsentlastungsG v. 21.7.1986 (BGBl. I 1986, 1070; BStBl. I 1986, 504): Einfügung der Nr. 17. Danach sind Leistungen an landwirtschaftliche Unternehmer zur Entlastung von ihren Beiträgen zur landwirtschaftlichen Sozialversicherung nach dem SVBEG (je nach Zuschussklasse 1 000 bis 2 000 DM) stfrei.

StSenkErwG 1988 v. 14.7.1987 (BGBl. I 1987, 1629; BStBl. I 1987, 523): Ergänzung der Nr. 67 um Leistungen nach dem Kindererziehungsleistungs-Gesetz zugunsten von Müttern der Jahrgänge vor 1921.

Achtes Gesetz zur Änderung des AFG v. 14.12.1987 (BGBl. I 1987, 2602; BStBl. I 1988, 6): Nr. 2 wurde um die StBefreiung für Leistungen nach § 55a AFG ergänzt, das sind Überbrückungsgelder und Zuschüsse zur Kranken- und Altersversorgung, die Arbeitslosen gezahlt werden können. Neu eingefügt wurde Nr. 2a, wonach die Arbeitslosenbeihilfe und Arbeitslosenhilfe nach dem SoldatenVersorgungsG (SVG idF v. 5.3.1987, BGBl. I 1987, 842 mit Änd.) stfrei gestellt wird (s. § 3 Nr. 2a Anm. 1). Die Leistungen wurden zugleich in den ProgrVorb. (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d) und die Veranlagungsvorschrift (§ 46 Abs. 2 Nr. 2c aF) aufgenommen.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Neben redaktionellen Änderungen (zB in Nr. 61) erfuhr der Befreiungskatalog folgende Änderungen:

► *Nr. 1 Buchst. d (Mutterschaftsgeld)*: Aufhebung der StBefreiung von Dienst- und Anwärterbezügen, die als Mutterschaftsgeld gezahlt werden.

► *Nr. 11 (Öffentliche Studienbeihilfen)*: Durch Ergänzung der Regelung wurde klar gestellt (BTDrucks. 11/2157, 137), dass Studienbeihilfen nur stfrei sind, wenn sich der Empfänger nicht zu einer Gegenleistung verpflichtet.

► *Nr. 13 (Reise- und Umzugskostenvergütungen)*: Einbeziehung von Trennungsgeldern in die StFreiheit.

► *Nr. 15 (Heirats- und Geburtsbeihilfen)*: Der Freibetrag für die Geburtsbeihilfe wurde von 500 DM auf 700 DM je Kind angehoben und damit dem Freibetrag für Heiratsbeihilfen angepasst.

► *Nr. 16 (Reise- und Umzugskostenersatz privater Arbeitnehmer)*: Vergütungen für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung im privaten Dienst wurden zusätzlich stfrei gestellt und den Höchstbeträgen des § 9 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 4 unterworfen.

► *Nr. 25 (Entschädigungen nach dem BSeuchG)*: Nr. 25, die bis VZ 1984 eine StBefreiung für die Einkünfte aus der Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs an Vertriebene oder DDR-Flüchtlinge enthielt, wurde neu besetzt. Die gesetzliche StBefreiung für Entschädigungen nach dem BSeuchG (bisher schon im Billigkeitswege stfrei) war erforderlich, weil die Leistungen teilweise in den ProgrVorb. (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e) einbezogen wurden.

► *Nr. 51 (Trinkgelder)*: Verdoppelung des Freibetrags von 1200 DM auf 2400 DM.

► *Nr. 53* wurde aufgehoben (s.o. StEinfG Saar v. 30.6.1959).

► *Nr. 61 (Leistungen nach dem Entwicklungshelfer-Gesetz)* wurde in Anpassung an die Änderung des Entwicklungshelfer-Gesetzes redaktionell geändert.

► *Nr. 63 (DDR-Einkünfte)*: Ab VZ 1989 wurde die StBefreiung davon abhängig gemacht, dass die Einkünfte in der DDR oder Berlin-Ost tatsächlich zu einer der inländ. ESt entsprechenden Steuer herangezogen wurden.

► *Nr. 68 (Verbilligte Wohnbaudarlehen des Arbeitgebers und Zinszuschüsse)*: Die durch WohneigFG v. 15.5.1986 (s.o.) angefügte Regelung wurde aufgehoben.

Gesetz zur Änderung des AFG und zur Förderung eines gleitenden Übergangs älterer ArbN in den Ruhestand v. 20.12.1988 (BGBl. I 1989, 2343; BStBl. I 1989, 40): Mit einer neuen Nr. 28 wurde eine StBefreiung für die Aufstockungsbeträge, Beiträge und Aufwendungen iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und d, § 4 Abs. 2 Altersteilzeitgesetz (v. 20.12.1988, BGBl. I 1988, 2348) eingefügt. Auf diese Leistungen wurde zugleich der ProgrVorb. erstreckt (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g).

Nr. 28 enthielt in den VZ 1958 bis 1974 StBefreiungen für Dividenden und Zinsen aufgrund internationaler Abkommen (s.o. StÄndG v. 18.7.1958 und EStRG v. 5.8.1974).

FELEG v. 21.2.1989 (BGBl. I 1989, 233; BStBl. I 1989, 116): Neu eingefügt wurde Nr. 27, die in den VZ 1958 bis 1974 StBefreiungen für Dividenden und Zinsen aufgrund internationaler Abkommen enthielt (s.o. StÄndG v. 18.7.1958 und EStRG v. 5.8.1974). Danach sind der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente und das Ausgleichsgeld nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit (FELEG) bis zum Höchstbetrag von 36000 DM stfrei.

ÄndStReformG 1990 v. 30.6.1989 (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251): Nr. 30 bis 32 wurden eingefügt. Sie enthalten StBefreiungen für Werkzeuggeld, Überlassung typischer Berufskleidung und Sammelbeförderung von ArbN ab VZ 1990.

Für die VZ 1958 bis 1974 enthielten die Nr. 30 bis 32 StBefreiungen für Gehälter und Bezüge von Mitgliedern internationaler Organisationen aufgrund internationaler Abkommen (s.o. StÄndG v. 18.7.1958 und EStRG v. 5.8.1974).

VereinsFörderungsG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2212; BStBl. I 1989, 499): Ausdehnung des in Nr. 26 geregelten Übungsleiterfreibetrags auf Personen, die nebenberuflich im Pflegedienst arbeiten.

BeamVGÄndG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2218; BStBl. I 1989, 108): Ab VZ 1990 Einbeziehung des Kindererziehungszuschlags in die StBefreiung nach Nr. 67.

RentenreformG v. 18.12.1989 (BGBl. I 1989, 2261; BStBl. I 1990, 113): Redaktionelle Anpassungen in Nr. 1 Buchst. c, Nr. 3 und Nr. 62 Satz 2 Buchst. b.

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Nr. 62 Satz 1 (StBefreiung von Zukunftssicherungsleistungen des ArbG) wurde der zweite Halbs. gestrichen.

StaatsvertragsG v. 25.6.1990 (BGBl. II 1990, 518; BStBl. I 1990, 294): Neufassung bzw. Neuregelung der Nr. 63 und 69 (die durch EinigungsvertragsG aufgehoben wurden, s.u.).

► *Neufassung der Nr. 63* betr. DDR-Einkünfte: Dadurch Sicherstellung, dass die StBefreiung für DDR-Einkünfte nur auf die in der Bundesrepublik Deutschland unbeschr. Stpfl. anzuwenden ist und dass bei Einkünften, die zT aus der DDR, zT aber aus der Bundesrepublik stammen, nur die Einkunftsteile aus der DDR unter die StBefreiung fallen.

► *Neuregelung der Nr. 69* betr. StBefreiung für stfreie Leistungen aus der DDR.

EinigungsvertragsG v. 23.9.1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl. I 1990, 654): In Nr. 29 wurden die Worte „in der Bundesrepublik Deutschland einschließlich Berlin (West)“ durch die Formulierung „im Inland“ ersetzt, um die Regelung zur StBefreiung des Gehalts und der Bezüge ausländ. diplomatischer Vertreter in der Bundesrepublik Deutschland auf das Beitrittsgebiet auszudehnen (BTDrucks. 11/7817, 108). Im Übrigen Aufhebung der Nr. 63 betr. DDR-Einkünfte und Nr. 69 betr. StBefreiung für stfreie Leistungen aus der DDR.

Viertes Agrarsoziales ErgänzungsGSEG v. 27.9.1990 (BGBl. I 1990, 2110; BStBl. I 1990, 726): Neufassung der Nr. 17 betr. StBefreiung der Beitragsentlastungen zur landwirtschaftlichen Sozialversicherung. Ab VZ 1991 (§ 52 Abs. 2b) wurden Zuschüsse zum Beitrag nach § 3c des Gesetz über eine Altershilfe für Landwirte (GAL) stfrei gestellt.

KultStiftFG v. 13.12.1990 (BGBl. I 1990, 2775; BStBl. I 1991, 51): Ausdehnung des sog. Übungsleiterfreibetrags nach Nr. 26 auf Nebentätigkeiten im künstlerischen Bereich.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Das Gesetz brachte folgende Änderungen:

- ▶ *Nr. 1 Buchst. d (Mutterschaftsgeld)*: StBefreiung des Zuschusses nach § 4a MutterschutzVO oder einer entsprechenden Landesregelung für Beamtinnen.
- ▶ *Nr. 2 (Arbeitslosengeld usw.)*: StBefreiung anderer, den Leistungen des AFG entsprechender Bezüge aus öffentlichen Mitteln und Freistellung der Leistungen aufgrund der in § 141m Abs. 1 und § 141n Abs. 2 AFG genannten Ansprüche, dh. übergeleiteter Ansprüche auf Zahlung von Arbeitsentgelt und Sozialversicherungsbeiträgen gegen den Konkursverwalter (vgl. § 3 Nr. 2 Anm. 1).
- ▶ *Nr. 4 (Leistungen an Angehörige der Bundeswehr)*: StBefreiung von im Einsatz gewährten Verpflegungszuschüssen (Nr. 4 Buchst. c) und Ersetzung des Begriffs „Ehefrau“ durch „Ehegatte“ (Nr. 4 Buchst. d).
- ▶ *Nr. 33 (Kindergartenzuschüsse des Arbeitgebers)*: StBefreiung der ArbG-Leistungen zur Unterbringung von ArbN-Kindern in Kindergärten.
- ▶ *Nr. 58 (Wohngeld)*: StBefreiung der öffentlichen, nicht durch ein Dienstverhältnis veranlassten Zuschüsse zur Deckung laufender Aufwendungen für die selbstgenutzte Wohnung im eigenen Haus oder Eigentumswohnung, die nicht der Nutzungswertbesteuerung unterliegt (Übernahme der Regelung in Abschn. 165 Abs. 4 EStR bis 1990).
- ▶ *Nr. 59 (Entschädigungen aus dem Lastenausgleichsfonds)* wurde aufgehoben (s. § 3 Nr. 59 Anm. 1).
- ▶ *Nr. 62 (Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers)*: Klarstellung, dass die StBefreiung auch für Leistungen aufgrund anderer gesetzlicher Verpflichtungen (als sozialversicherungsrechtl. Art) gilt.
- ▶ *Nr. 64 (Auslandsbezüge und Kaufkraftausgleich)*: Neben einer vereinigungsbedingten redaktionellen Änderung der Formulierung „ein Gebiet außerhalb des Inlands“ in „das Ausland“ wurden über das Inlandsgehalt hinaus gezahlte Bezüge der ins Ausland entsandten ArbN rückwirkend ab VZ 1991 stfrei gestellt (§ 52 Abs. 2i); damit sollte sichergestellt werden, dass die Auslandsbezüge (zB von Auslandslehrern mit berufstätigem Ehegatten) auch bei Wegfall der unbeschränkten StPflicht nach § 1 Abs. 3 stfrei bleiben (BTDrucks. 12/1108, 52).

Erstes SED-UnBerG v. 29.10.1992 (BGBl. I 1992, 1814; BStBl. I 1993, 9): Ab VZ 1992 Einbeziehung der Leistungen nach dem Strafrechtlichen Rehabilitierungsg in die StBefreiung der Nr. 23.

StandOG v. 13.9.1993 (BGBl. I 1993, 1569; BStBl. I 1993, 774): Das Gesetz enthält zwei Änderungen zu § 3, die ganz offensichtlich durch das Urt. des BFH v. 12.3.1993 (VI R 20/92, BStBl. II 1993, 881) zu § 3 Nr. 68 (s. „StMBG“) veranlasst wurden (anzuwenden ab VZ 1994):

- ▶ *Nr. 33 (Kindergartenzuschüsse des Arbeitgebers)*: Die durch StÄndG 1992 eingefügte StBefreiung von Kindergartenzuschüssen des ArbG wurde neu gefasst, um die Umwandlung von Arbeitslohn in stfreie Zuschüsse auszuschließen (BTDrucks. 12/5016, 85; s. auch Nr. 34). Danach bezieht sich die StBefreiung nur noch auf „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte“ Leistungen des ArbG.
- ▶ *Nr. 34 (Fahrkostenzuschüsse des Arbeitgebers)*: StBefreiung verschiedener ArbG-Leistungen für die Fahrten des ArbN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit

öffentlichen Verkehrsmitteln „im Linienverkehr“, wie Überlassung von Fahrausweisen (sog. Job-Ticket) und von Zuschüssen zu den Fahrtkosten; begünstigt sind auch Leistungen Dritter, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erbracht werden (zB durch Abschluss eines Rahmenabkommens). Um die Umwandlung von Arbeitslohn in stfreie Zuschüsse auszuschließen, bezieht sich die StBefreiung nur auf „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbrachte Leistungen des ArbG (BTDrucks. 12/5016, 85; s. auch Nr. 33).

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): § 3 hat vier Änderungen erfahren:

▶ *Nr. 2a (Leistungen nach dem SoldatenversorgungG)*: Die StBefreiung wurde für die Überbrückungsbeihilfen nach dem SoldatenversorgungG und dem ZivildienstG gewährt, die an die Stelle der bisher stfreien Arbeitslosenhilfe getreten sind (BTDrucks. 12/6078, 121).

▶ *Nr. 7 (Leistungen nach KriegsfolgenG)*: Die StBefreiung wurde um „Leistungen nach dem Bundesvertriebenengesetz“ ergänzt. Damit soll der Änderung des BVertriebG im Rahmen des Kriegsfolgenbereinigungsgesetzes v. 21.12.1992 (BGBl. I 1992, 2094) Rechnung getragen werden (BTDrucks. 12/5630, 56).

▶ *Nr. 29 (Gehalt und Bezüge ausländischer diplomatischer Vertreter in der Bundesrepublik Deutschland)*: Die StBefreiung der Gehälter und Bezüge der in Deutschland ständig ansässigen Ortskräfte ausländ. Missionen und konsularischer Vertretungen wurde aufgehoben. Dadurch soll die StBefreiung auf das international übliche Maß begrenzt werden (BTDrucks. 12/5630, 56).

▶ *Nr. 68 (Zinersparnisse und Zinszuschüsse des Arbeitgebers)*: Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 2j idF des EStG 1993, nach der die letztmals für den VZ 1988 anwendbare StBefreiung nach Nr. 68 für die Kj. 1989 bis 2000 für bestimmte Zinersparnisse und Zinszuschüsse weiter gilt, wurde ergänzt. In § 52 Abs. 2b ist bestimmt, dass die Zuschüsse „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden“ müssen (BTDrucks. 12/5630, 14f.). Damit reagiert der Gesetzgeber auf die neuere Rspr. des BFH v. 12.3.1993 (VI R 20/92, BStBl. II 1993, 881), wonach der Zinszuschuss des ArbG iSd. § 3 Nr. 68 aF auch dann stbefreit ist, wenn ohnehin geschuldeter stpfl. Arbeitslohn in einen Zuschuss umgewandelt wird (gegen BMF v. 9.7.1987, BStBl. I 1987, 517).

Zweites SKWPG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2374; BStBl. I 1994, 111): Die durch StMBG (s.o.) geänderte Nr. 2a wurde am gleichen Tage nochmals geändert. Die StBefreiung für die Überbrückungsbeihilfen nach dem SoldatenversorgungG und dem ZivildienstG wurde wieder gestrichen.

PflegeVG v. 26.5.1994 (BGBl. I 1994, 1014; BStBl. I 1994, 531): Mit Wirkung ab VZ 1995 Änderungen der Nr. 1 und 14 durch das Gesetz zur sozialen Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit, damit die Leistungen aus einer Pflegeversicherung und die Zuschüsse zur Pflegeversicherung von Rentnern stfrei bleiben.

WoBauFG 1994 v. 6.6.1994 (BGBl. I 1994, 1184; BStBl. I 1994, 585): Einfügung einer neuen Nr. 59 zur StBefreiung der Zusatzförderung nach § 88e des Zweiten WoBauG und nach § 51f des WoBauG Saarland, soweit die Einkünfte dem Mieter zuzurechnen sind, und der Vorteile einer mietweisen Wohnungsüberlassung im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis.

Zehntes Gesetz zur Änderung des Häftlingshilfegesetzes und anderer Gesetze v. 8.6.1994 (BGBl. I 1994, 1214; BStBl. I 1994, 748): redaktionelle Änderung der Nr. 23 (StBefreiung von Ausgleichsleistungen bei rechtsstaatswidriger Verfolgung).

Zweites SED-UnBerG v. 23.6.1994 (BGBl. I 1994, 1311; BStBl. I 1994, 508): Neufassung der Nr. 23 (StBefreiung von Ausgleichsleistungen bei rechtsstaatswidriger Verfolgung) unter Einbeziehung der Leistungen nach dem Verwaltungsrechtlichen Rehabilitierungsgesetz und dem Beruflichen Rehabilitierungsgesetz.

ASRG 1995 v. 29.7.1994 (BGBl. I 1994, 1890; BStBl. I 1994, 543): redaktionelle Änderung der Nr. 1 und Nr. 17 durch Art. 27 des Gesetzes.

PTNeuOG v. 14.9.1994 (BGBl. I 1994, 2325; BStBl. I 1995, 256): Durch Art. 12 Abs. 39 wurde eine neue Nr. 35 eingefügt, nach der die den Bezügen, Aufwandsentschädigungen und Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Mitteln vergleichbaren „Einnahmen der bei der Deutschen Post AG, Deutschen Postbank AG oder Deutsche Telekom AG beschäftigten Beamten“ stfrei sind.

Entschädigungs- und AusgleichsleistungsG v. 27.9.1994 (BGBl. I 1994, 2624): Ergänzung der Nr. 7 (Ausgleichsleistungen nach LAG usw.). Danach werden Leistungen nach dem EntschädigungsG, dem VermögensG, dem AusgleichsleistungsG und dem VertriebenenzuwendungsG ebenso wie solche nach dem LAG, dem FlüHG und ReparationsschädenG ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 2a) von der ESt befreit.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): § 3 erfuh zahlreiche Änderungen (s. BTDrucks. 13/901, 7 f.):

► *Nr. 2 (Arbeitsförderungsleistungen)*: Ausdehnung der StBefreiung für übergeleitete Ansprüche gegen den Konkursverwalter (s. § 3 Nr. 2 Anm. 3) auf Beiträge zur gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung nach § 160 Abs. 1 Satz 1 und § 166a AFG und StBefreiung des Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrags nach § 249e Abs. 4a AFG, das dem ProgrVorb. unterliegen soll.

► *Nr. 4 Buchst. d (Krankheitsfürsorge)*: Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit werden die gesamten Leistungen der gesetzlichen Heilfürsorge für Angehörige der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes, der Polizei und der Feuerwehr stfrei gestellt (s. § 3 Nr. 4 Anm. 11).

► *Nr. 13 (Verpflegungsmehraufwendungen)*: Als Folgeänderung zur Änderung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 wird die StFreiheit der aus öffentlichen Kassen gezahlten Vergütungen für Verpflegungsmehraufwand nach Satz 2 nicht mehr auf Höchstbeträge, sondern auf die dort neu geregelten Pauschbeträge (BTDrucks. 13/901, 4) oder Beträge (BTDrucks. 13/1686, 6 f.) begrenzt.

► *Nr. 16 (Verpflegungsmehraufwendungen)*: Wie bei Nr. 13 wird die StFreiheit von Vergütungen der ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes für Verpflegungsmehraufwand als Folgeänderung zur Änderung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 nicht mehr auf Höchstbeträge, sondern auf die dort neu geregelten Pauschbeträge oder Beträge begrenzt.

► *Nr. 24 (Kindergeldleistungen)*: Aufhebung der StBefreiung für Leistungen aufgrund des BKGG auf Vorschlag des FinAussch. (BTDrucks. 13/1558, 17, und Begründung, 152).

► *Nr. 36 (Pflegeversicherungsleistungen für Dritte)*: auf Vorschlag des FinAussch. (BTDrucks. 13/1558, 17, und Begründung, 152 f.) StBefreiung von Einnahmen für Leistungen aus der Pflegeversicherung, die Angehörigen oder anderen Personen zufließen; Voraussetzung ist, dass Dritte eine sittliche Pflicht iSd. § 33 Abs. 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen.

► *Nr. 69 (AIDS-Renten)*: Nach der wieder besetzten Nr. 69 (nach aF im VZ 1990 StBefreiung von nach DDR-Recht stfreien Leistungen) StBefreiung von Leistungen nach dem Programm „Humanitäre Soforthilfe“ an durch Blut oder Blutprodukte HIV-infizierte oder an AIDS erkrankte Stpfl., die die Zuwendungen ansonsten nach § 22 Nr. 1 Satz 1 versteuern müssten (BTDrucks. 13/901, 128).

BaugewerbeÄndG v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1809; BStBl. I 1995, 785): Ausdehnung der StBefreiung für Arbeitsförderungsleistungen nach Nr. 2 auf das Winterausfallgeld.

JStErgG 1996 v. 18.12.1995 (BGBl. I 1995, 1959; BStBl. I 1995, 786): Nr. 13 Satz 2 wurde durch Anfügung eines Halbs. 2 geändert und neu gefasst.

Gesetz zur Neuregelung der steuerrechtlichen Wohneigentumsforderung v. 15.12.1995 (BGBl. I 1995, 1783; BStBl. I 1995, 775): Änderung der Nr. 58 mit Wirkung ab VZ 1996, um eine Gleichbehandlung der Miet- und Belastungsvorteile bei Mietern und Eigenheimern aufgrund gewährter Wohnungsfürsorgemittel nach dem II. WoBauG zu erreichen.

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523):

► *Nr. 2 (Arbeitsförderungsleistungen)*: Neufassung der Vorschrift unter Einbeziehung der Leistungen aus dem Europäischen Sozialfonds, wenn diese der Aufstockung der Leistungen nach § 55a AFG dienen (BTDrucks. 13/4839, 77).

► *Nr. 24 (Kindergeldleistungen)*: Wiedereinführung der StBefreiung für Leistungen aufgrund des BKGG aus Gründen der Klarstellung (BTDrucks. 13/4839, 77).

► *Nr. 37 (Unterhaltsbeitrag)*: Einfügung einer neuen StBefreiung für den Unterhaltsbeitrag nach § 10 Abs. 2 Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz. Die StFreiheit soll die Maßnahmen der beruflichen Aufstiegsfortbildung unterstützen (BTDrucks. 13/4839, 77; BTDrucks. 13/5952, 93).

► *Nr. 38 (Prämien aus Kundenbindungsprogrammen)*: Einfügung einer neuen Befreiungsvorschrift für Prämien aus Kundenbindungsprogrammen bis zu 2400 DM im Kj. auf Vorschlag des FinAussch. (BTDrucks. 13/5951, 59, und 13/5952, 93).

► *Nr. 67 (Erziehungsgeld)*: Die Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 bestimmen sich nicht mehr nach dem Kindererziehungsleistungs-Gesetz, sondern nach §§ 249 ff. SGB VI. Die Befreiungsvorschrift wurde dementsprechend redaktionell geändert (BTDrucks. 13/5951, 60, und 13/5952, 93).

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928): Aufhebung der Nr. 66. Die StBefreiung sollte letztmals auf Erhöhungen des BV angewendet werden, die in dem Wj. entstehen, das vor dem 1.1.1997 endete (§ 52 Abs. 2h).

Erstes SGB III-ÄndG v. 16.12.1997 (BGBl. I 1997, 2970; BStBl. I 1997, 127): Neufassung der Nr. 2 in Anlehnung an die Reform der Arbeitsförderung und Ausdehnung der StBefreiung nach Nr. 28 auf die vom ArbG freiwillig übernommenen Rentenversicherungsbeiträge iSd. § 187a SGB VI.

Gesetz zur Finanzierung eines zusätzlichen Bundeszuschusses zur gesetzlichen Rentenversicherung v. 19.12.1997 (BGBl. I 1997, 3121; BStBl. 1998, 7): Die StBefreiung nach Nr. 66 ist nunmehr letztmalig auf Erhöhungen des BV anzuwenden, die in dem Wj. entstehen, das vor dem 1.1.1998 endet (§ 52 Abs. 2i).

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304):

- ▶ *Nr. 9 (Abfindung wegen Auflösung des Dienstverhältnisses)*: Absenkung der Höchstbeträge, soweit die Abfindung dem ArbN nach dem 1.4.1999 zugeflossen ist;
- ▶ *Nr. 10 (Übergangsgelder, Übergangsbeihilfen)*: Einführung einer Höchstbetragsregelung ab VZ 1999, soweit die Leistung dem ArbN nach dem 1.4.1999 zugeflossen ist;
- ▶ *Nr. 52*: Die StBefreiung wurde aufgehoben.

Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): Einfügung der Nr. 39, nach der das Arbeitsentgelt aus einer geringfügigen Beschäftigung stfrei ist, wenn die Summe der anderen Einkünfte des ArbN nicht positiv ist.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13):

- ▶ *Nr. 26 (Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten)*: Neufassung der Vorschrift unter Erweiterung der begünstigten Katalogtätigkeiten auf die Tätigkeit des Betreuers und Erhöhung des Freibetrags auf 3 600 DM;
- ▶ *Nr. 32 (Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstätte)*: Erweiterung der Vorschrift auf sämtliche Beförderungsmittel;
- ▶ *Nr. 58 (Wohngeld nach der Wohngeldgesetzgebung)*: Redaktionelle Folgeänderung der Vorschrift wegen des Wegfalls der Nutzungswertbesteuerung;
- ▶ *Nr. 65 (Beiträge des Trägers der Insolvenzversicherung)*: Ausdehnung der StBefreiung auf Leistungen eines ArbG oder einer Unterstützungskasse zur Übernahme von Versorgungsleistungen oder unverfallbaren Versorgungsanwartschaften durch eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der LV in den in § 4 Abs. 3 BetrAVG bezeichneten Fällen.

SeuchRNeuG v. 20.7.2000 (BGBl. I 2000, 1045): In Nr. 25 wurde die Verweisung auf das BSeuchG durch Verweisung auf das Infektionsschutzgesetz ersetzt.

AntiDHG v. 2.8.2000 (BGBl. I 2000, 1270; BStBl. I 2000, 1235): Neufassung von Nr. 68 und 69. Nr. 68 regelt die StBefreiung für die nach dem AntiDHG gewährten Hilfen. Nr. 69 beinhaltet die Übernahme einer bis dahin in § 17 Abs. 1 des HIV-Hilfegesetzes enthaltenen StBefreiung.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Wiederbesetzung der Nr. 40 und Einführung einer (hälftigen) Befreiung für Dividenden und Veräußerungserlöse auf der Ebene der Anteilseigner im Rahmen des neu eingeführten Halbeinkünfteverfahrens. Die Vorschrift steht im Zusammenhang mit § 3c Abs. 2 und § 8b KStG.

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Ersetzung der DM-Beträge durch Euro-Beträge wegen der Umstellung der deutschen Währung auf den Euro zum 1.1.2002. Die Umstellung führte zu Änderungen bei Nr. 9, 10, 15, 26, 27, 38 und 51.

Gesetz zur Änderung des InvZulG 1999 v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28):

- Streichung der Behaltefrist von einem Jahr gem. Nr. 40 Satz 5 idF des StSenkG.
- Neubesetzung der Nr. 45 und Einführung einer StBefreiung für die private Nutzung von betrieblichen PC und Telekommunikationsgeräten durch ArbN.

AVmG v. 26.6.2001 (BGBl. I 2001, 1310; BStBl. I 2001, 420): Wiederbesetzung der Nr. 63 und 66:

► *Nr. 63*: begrenzte StFreistellung der Beiträge des ArbG aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds;

► *Nr. 66*: stfreie Übertragung von Versorgungsverpflichtungen oder -ansprüchen auf einen Pensionsfonds.

Gesetz zur Reform des Wohnungsbaurechts v. 13.9.2001 (BGBl. I 2001, 2376; BStBl. I 2001, 631): Änderungen im Bereich der Nr. 58 und 59 im Zusammenhang mit der Reform des Wohnungsbaurechts.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3519; BStBl. I 2002, 4):

► *Nr. 28*: Ausdehnung der StBefreiung von Aufstockungsbeträgen nach dem AltersteilzeitG in Nr. 28 auf Beschäftigte mit beamtenähnlichem Status;

► *Nr. 58*: Einbeziehung des Zuschusses für die Wohneigentumsbildung nach den Regelungen zum Stadttumbau Ost in die StBefreiung nach Nr. 58;

► *Nr. 64*: Einfügung eines neuen Satzes 2.

UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35): Nr. 40 erfährt in Satz 1 Buchst. a und b weitere Ergänzungen. Darüber hinaus wurden in Satz 4 der Vorschrift Änderungen bezüglich des Anwendungsbereichs des Halbeinkünfteverfahrens vorgenommen. Nr. 41 wurde neu besetzt.

Versorgungsänderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3926; BStBl. I 2002, 56): Aufhebung des Kindererziehungszuschlags nach dem Kindererziehungszuschlagsgesetz in Nr. 67 und StFreistellung der Kinderzuschläge nach dem Beamtenversorgungs- und Soldatenversorgungsgesetz.

Gesetz zur Steuerfreistellung von Arbeitnehmertrinkgeldern v. 8.8.2002 (BGBl. I 2002, 3111; BStBl. I 2002, 818): Die betragsmäßige Begrenzung in Nr. 51 wurde aufgehoben und die Vorschrift im Übrigen neu gefasst.

ZFNrG v. 16.8.2002 (BGBl. I 2002, 3202; BStBl. I 2002, 818): Einbeziehung der Angehörigen des Zollfahndungsdienstes in die StBefreiung nach Nr. 4.

Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): Änderungen im Rahmen der StBefreiung nach Nr. 2 und Aufhebung der Nr. 39.

StÄndG 2003 v. 15.12.2003 (BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710): Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Nr. 35 auf Einnahmen, die ohne Neuordnung des Postwesens und der Telekommunikation nach Nr. 64 stfrei wären.

Viertes Gesetz für moderne Dienstleistungen v. 24.12.2003 (BGBl. I 2003, 2954; BStBl. I 2004, 116): Einfügung der Nr. 2b.

Drittes Gesetz zur Änderung des SGB VI und anderer Gesetz v. 27.12.2003 (BGBl. I 2003, 3019; BStBl. I 2004, 119): Redaktionelle Änderung der Nr. 14 als Folge der Änderung des SGB VI.

HBegIG v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Absenkung der Freibeträge in Nr. 9, 10, 15, 38 und Aufhebung der Nr. 34.

AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427; BStBl. I 2004, 554):

► *Nr. 55*: Besetzung der Nr. 55 und StFreistellung der Übertragung von Betriebsrentenkapital beim ArbG-Wechsel;

► *Nr. 63*: Neufassung der Nr. 63 und Einbeziehung der Beiträge des ArbG für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung;

► *Nr. 65*: Neufassung.

Gesetz zur Förderung von Wagniskapital v. 30.7.2004 (BGBl. I 2004, 2013; BStBl. I 2004, 846): Einfügung der Nr. 40a.

RVOrgG v. 19.12.2004 (BGBl. I 2004, 3242; BStBl. I 2004, 1156): Redaktionelle Anpassungen in Nr. 62 und 63 an die neuen Begriffe in der Rentenversicherung.

Gesetz zur Umbenennung des Bundesgrenzschutzes in Bundespolizei v. 21.6.2005 (BGBl. I 2005, 1818; BStBl. I 2006, 854): Redaktionelle Änderung der Nr. 4.

Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Aufhebung der Nr. 9, 10 und 15.

StÄndG 2007 v. 19.7.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Redaktionelle Änderungen der Nr. 13 und 16 als Folge der Änderung des § 9 Abs. 2.

Gesetz zur Fortentwicklung der Grundsicherung für Arbeitssuchende v. 20.7.2006 (BGBl. I 2006, 1706): Ausdehnung der StBefreiung nach Nr. 2 auf den Gründungszuschuss nach dem SGB III.

Föderalismusreform-Begleitgesetz v. 5.9.2006 (BGBl. I 2006, 2098; BStBl. I 2006, 506): Ergänzung der Nr. 58 und 59 um Landesgesetze zur Wohnraumförderung.

Gesetz zur Umsetzung der neu gefassten Bankenrichtlinie und der neu gefassten Kapitaladäquanzrichtlinie v. 17.11.2006 (BGBl. I 2006, 2606; BStBl. I 2007, 2): In Nr. 40 Satz 5 wurde der Verweis auf § 1 Abs. 12 KWG durch den Verweis auf § 1a KWG ersetzt.

BEEG v. 5.12.2006 (BGBl. I 2006, 2748; BStBl. I 2007, 3): In Nr. 67 wurden Leistungen nach dem BEEG sowie vergleichbare Leistungen nach Landesrecht neu aufgenommen.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Neueinführung von Satz 3 in Satz 1 Buchst. a und b der Nr. 40 und Aufhebung von Nr. 40 Sätze 3 und 4.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28):

► *Nr. 3:* Neufassung der Nr. 3 und Erweiterung der StBefreiung auf Leistungen berufsständischer Versorgungseinrichtungen und der Leistungen aufgrund landesrechtl. Regelungen;

► *Nr. 11:* In Nr. 11 Satz 3 wurde vor „Arbeitnehmertätigkeit“ das Wort „bestimmten“ eingefügt;

► *Nr. 40:* Die hälftige StFreistellung von laufenden Beteiligungserträgen gem. Satz 1 Buchst. d wurde für vGA davon abhängig gemacht, dass das Einkommen der leistenden Körperschaft insoweit nicht gemindert wurde (neuer Satz 2). Die Anwendung des Satzes 2 wurde für bestimmte Dreiecksverhältnisse wieder ausgeschlossen (neuer Satz 3);

► *Nr. 44:* Einfügung des Wortes „bestimmten“ vor Arbeitnehmertätigkeit in Satz 3 Buchst. b und Aufhebung von Satz 3 Buchst. c;

► *Nr. 56:* Besetzung von Nr. 56 und StBefreiung von Beiträgen des ArbG an Pensionskassen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung;

► *Nr. 65:* Neufassung und Erweiterung von Nr. 65 bei Auslagerung von Versorgungsverpflichtungen auf einen selbständigen Rechtsträger zur Insolvenzversicherung.

GKV-Wettbewerbsstärkungsgesetz v. 26.3.2007 (BGBl. I 2007, 378): Einbeziehung von Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen der gesetzlichen Krankenversicherung für nicht in Anspruch genommene Beihilfeleistungen in die StBefreiung nach Nr. 11 (Einfügung von Satz 4).

Gesetz zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007 (BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806): Einfügung von Nr. 70: Hälfte StBefreiung bei Veräußerung/Überführung von Immobilien an/in einen REIT.

Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): Erneute Änderung der Nr. 40: Reduzierung des Anteils der stfreien Einkünfte auf 40 %.

Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815): Erhöhung der sog. Übungsleiterpauschale auf 2100 € und Einfügung der Nr. 26a.

MoRaKG v. 12.8.2009 (BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854): Die StBefreiung des carried interest in Nr. 40a wurde dem Teileinkünfteverfahren angepasst und von 50 % auf 40 % vermindert.

Gesetz zur Neuregelung des Wohngeldrechts und zur Änderung des Sozialgesetzbuchs v. 24.9.2008 (BGBl. I 2008, 1856; BStBl. I 2009, 2): Redaktionelle Änderung der Nr. 58 im Zusammenhang mit der Neufassung des WoGG.

KiföG v. 10.12.2008 (BGBl. I 2008, 2403; BStBl. I 2009, 3): Nr. 9 wurde neu besetzt und regelt nunmehr die StBefreiung von Erstattungen an Pflegepersonen.

JSStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74):

- ▶ *Nr. 10* wurde neu besetzt und befreit nunmehr Einnahmen einer Gastfamilie für die Aufnahme eines behinderten Kindes;
- ▶ *Nr. 14*: Erweiterung der Befreiung um die vom gesetzlichen Rentenversicherungsträger getragenen Anteile an den Beiträgen für die gesetzliche Krankenversicherung;
- ▶ *Nr. 26 und 26a*: Ausdehnung der StBefreiung auf Tätigkeiten für EU- oder EWR-gebietsansässige Körperschaften;
- ▶ *Nr. 34* wurde neu besetzt und befreit nunmehr Leistungen des ArbG zur Gesundheitsförderung der ArbN;
- ▶ *Nr. 53*: wurde neu besetzt und befreit nunmehr die Übertragung von Wertguthaben nach § 7f Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGB IV;
- ▶ *Nr. 62*: Klarstellung, dass die StBefreiung in Nr. 56 und 63 vorgehen.

DNeuG v. 5.2.2009 (BGBl. I 2009, 160 [269]): Redaktionelle Änderung in Nr. 1d und 64 als Folge der Neuregelung des BBesG.

MitarbKapBetG v. 7.3.2009 (BGBl. I 2009, 451; BStBl. I 2009, 436): Nr. 39 wurde neu besetzt und befreit nunmehr die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Mitarbeiterbeteiligungen am Unternehmen des ArbG bis zu 360 €/Jahr.

VAStrRefG v. 4.4.2009 (BGBl. I 2009, 700): Einfügung von Nr. 55a und 55b:

- ▶ *Nr. 55a*: StBefreiung der sog. internen Teilung eines Versorgungsguthabens bei Scheidung;
- ▶ *Nr. 55b*: StBefreiung der sog. externen Teilung eines Versorgungsguthabens bei Scheidung.

Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale v. 20.4.2009 (BGBl. I 2009, 774; BStBl. I 2009, 536): Redaktionelle Änderungen in Nr. 13 und 16 als Folge der Wiederherstellung der Gesetzeslage vor 2007 bei der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4).

StEUVUmsG v. 8.4.2010 (BGBl. I 2010, 386; BStBl. I 2010, 334): Neufassung von Nr. 39 Satz 2.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Einfügung von Nr. 26b und entsprechende Anpassung in Nr. 26a Satz 2; redaktionelle Änderung in Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 2 als Folge einer Änderung in § 20 Abs. 1 Nr. 9.

Gesetz zur bestätigenden Regelung verschiedener steuerlicher und verkehrsrechtlicher Vorschriften des HBegleitG 2004 v. 5.4.2011 (BGBl. I 2011, 554; BStBl. I 2011, 310): Die Aufhebung von Nr. 34 und die Änderung von Nr. 38 wurde inhaltsgleich bestätigt.

OGAW-IV-UmsG v. 22.6.2011 (BGBl. I 2011, 1126): Neufassung von Nr. 70 Satz 3b.

Steuervereinfachungsgesetz v. 1.1.2011 (BGBl. I 2011, 2131): Aufhebung von Nr. 19, 21, 22, 37, 46 und 49. In Nr. 44 wurde das Wort „unmittelbar“ gestrichen.

BeitrRLUmsG v. 7.12.2011 (BGBl. I 2011, 2592; BStBl. I 2011, 1171): Neu in den Katalog aufgenommen wurden die Nr. 8a und 55c, 55d und 55e. Steuerfrei sind danach auch die Renten für Verfolgte iSd. § 1 BEG (Nr. 8a), die Übertragung von Altersvorsorgevermögen auf einen anderen Altersvorsorgevertrag des Stpfl. (Nr. 55c), entsprechende Übertragungen von Anrechten aus einem nach § 5a Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz zertifizierten Vertrag (Nr. 55d) sowie die Übertragung von Anrechten auf Altersversorgung aufgrund eines Abkommens mit einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung (Nr. 55e).

EinglVerbG v. 20.12.2011 (BGBl. I 2011, 2854): Folgeänderungen zur Neufassung des 3. und 4. Kapitels des SGB III. Der Verweis auf §§ 187 und 208 Abs. 2 SGB III wurde durch den Verweis auf § 169 und § 175 Abs. 2 SGB III ersetzt. „§ 143 SGB III“ wurde durch „§ 157 SGB III“ und „§ 183 SGB III“ durch „§ 165 SGB III“ ersetzt.

GemFinRefG/StRÄndG v. 8.5.2012 (BGBl. I 2012, 1030): Nr. 45 wurde neu gefasst und vor allem um die geldwerten Vorteile des ArbN aus der privaten Nutzung von überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, sofern der ArbG diese auch in seinem Betrieb einsetzt, erweitert. Außerdem wurde der Begriff „Personalcomputer“ durch „Datenverarbeitungsgerät“ ersetzt und die Vorteile aus der Nutzung des Zubehörs zu den Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten ausdrücl. stbefreit.

UntStReiseKG v. 20.2.2013 (BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188): In Nr. 13 Satz 2 wurden die Zitate „§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5“ durch „§ 9 Abs. 4a“ ersetzt. In Nr. 16 wurde der „Soweit“-Satz im bisherigen Halbs. 1 neu gefasst; Halbs. 2 entfiel. Die Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten und Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung an ArbN außerhalb des öffentlichen Dienstes sind danach nur stfrei, soweit sie die nach § 9 als WK abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen.

EhrenamtsStärkG v. 21.3.2013 (BGBl. I 2013, 556): In Nr. 26 und 26a wurde jeweils der Freibetrag erhöht und zwar von 2100 € auf 2400 € bzw. von 500 € auf 720 €.

AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013 (BGBl. I 2013, 1809; BStBl. I 2013, 802): Als Folge der Aussetzung der Wehrpflicht ab Juli 2011 wurde Nr. 5 neu gefasst. Steuerfrei sind nunmehr neben den Bezügen für den verpflichtenden Wehrdienst bzw. Zivildienst ua. auch Bezüge für den freiwilligen Wehrdienst. Daneben sind stfrei Bezüge der Reservisten und das Taschengeld, das an Freiwilligendienst Leistende gezahlt wird. Außerdem wurde Nr. 40d Satz 2 neu gefasst und in Satz 3 heißt es nun „soweit eine“ statt „soweit die“.

KroatienAnpG v. 25.7.2014 (BGBl. I 2014, 1266; BStBl. I 2014, 1126):

- ▶ *Nr. 2* wurde aus Gründen der Übersichtlichkeit neu gegliedert, durch Buchstaben unterteilt und so insgesamt neu gefasst.
- ▶ *Nr. 2a und 2b* wurden wegen Übernahme in die neuen Nr. 2 Buchst. c und d aufgehoben.
- ▶ *Nr. 4* wurde redaktionell angepasst. Statt „Zollfahndungsdienst“ bzw. „Zollfahndungsbeamte“ heißt es nunmehr „Zollverwaltung“ bzw. „Zollfahndungsbeamte“.
- ▶ *Nr. 6*: Der begünstigte Personenkreis wurde aktualisiert. Zudem wurde die Bestimmung um einen Satz 2 erweitert.
- ▶ *Nr. 12*: Satz 1 wurde neu gefasst und gegliedert. Damit sollte klargestellt werden, dass der Ausweis im Haushaltsplan in allen Fällen Voraussetzung für die StFreiheit von öffentlich-rechtl. Aufwandsentschädigungen ist.
- ▶ *Nr. 32* erfuhr eine redaktionelle Anpassung an die Terminologie in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 4.
- ▶ *Nr. 39* Satz 1 wurde vor dem Hintergrund der Änderung des 5. VermBG durch das AIFM-StAnpG v. 18.12.2013 entsprechend angepasst.
- ▶ *Nr. 40* Buchst. a Satz 1 und Buchst. b Satz 1 sowie Nr. 40 Satz 3 wurden in Anpassung an Änderungen in anderen Gesetzen redaktionell korrigiert.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58):

- ▶ *Nr. 34a* wurde neu in den Katalog des § 3 eingefügt. Die Vorschrift stellt neben Leistungen des ArbG an Dienstleistungsunternehmen, die ArbN im Zusammenhang mit der Betreuung von Kindern bzw. pflegebedürftigen Angehörigen beraten bzw. Vermittlungsdienste leisten, auch die Übernahme von Betreuungskosten durch den ArbG stfrei.
- ▶ *Nr. 45* wurde um Satz 2 erweitert. Danach gilt die StBefreiung nunmehr auch für Stpfl., die eine Aufwandsentschädigung iSd. § 3 Nr. 12 erhalten.
- ▶ *Nr. 67* wurde neu gefasst und die Buchst. a bis d gegliedert. Einerseits wurden in die StFreistellung auch auf Landesrecht beruhende Zuschläge für Kindererziehungszeiten einbezogen. Andererseits wurde die StBefreiung auf vor dem 1.1. 2015 geborene Kinder und pflegebedürftig gewordene Personen beschränkt.
- ▶ *Nr. 71* wurde neu in den Katalog eingefügt. Die Vorschrift stellt den INVEST-Zuschuss für Wagniskapital stfrei.

Gesetz zur Neuregelung der Unterhaltssicherung sowie zur Änderung soldatenrechtlicher Vorschriften v. 29.6.2015 (BGBl. I 2015, 1061): Als Folge der Neuregelung der Unterhaltssicherung für Soldaten wurde die StFreistellung redaktionell an die Neuregelung im Unterhaltssicherungsgesetz angepasst.

StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846): Nach dem neu angefügten Satz 5 ist Nr. 40 nicht anzuwenden bei Anteilen an Unterstützungskassen.

Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr v. 7.11.2016 (BGBl. I 2016, 2498): Nr. 46 wurde neu besetzt und befreit nunmehr vom ArbG dem ArbN gewährte Vorteile für das Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs in seinem Betrieb und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung.

BEPS-UmsG v. 20.12.2016 (BGBl. I 2016, 3000; BStBl. I 2017, 5): Nr. 40 Satz 2 wurde neu gefasst. Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ist nunmehr ausgeschlossen für Anteile, die dem Handelsbestand iSd. § 340e HGB zuzuordnen sind.

PSG III v. 23.12.2016 (BGBl. I 2016, 3191): Als Folge zur Neufassung von §§ 4, 36 und 37 SGB XI durch das PSG II wurde Nr. 36 redaktionell geändert.

RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Nr. 71 wurde in Anpassung an die Förderrichtlinie zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen v. 12.12.2016 neu gefasst. Zudem wurde die StBefreiung auf den neu eingeführten EXIT-Zuschuss erweitert.

StrRehaHomG v. 17.7.2017 (BGBl. I 2017, 2443): Ausdehnung der StBefreiung nach Nr. 23 auf Leistungen nach dem Gesetz zur strafrechtlichen Rehabilitierung der nach dem 8.5.1945 wegen einvernehmlicher homosexueller Handlungen verurteilten Personen.

BetriebsrentenstärkungsG v. 17.8.2017 (BGBl. I 2017, 3214): Durch Anfügung eines Halbs. 2 in Satz 1 gilt die StBefreiung nach Nr. 55 auch, wenn eine Versorgungsanwartschaft aus einer betrieblichen Altersversorgung aufgrund vertraglicher Vereinbarung ohne Fristerfordernis unverfallbar ist.

► *Nr. 55c* Satz 2 wurde geändert und den bisherigen Buchst. ein neuer Buchst. vorangestellt. Der neue Buchst. a regelt die StBefreiung der Übertragung von Anwartschaften aus einer betrieblichen Altersversorgung auf einen anderen Träger.

► *Nr. 56*: In Satz 1 wurde der Höchstbetrag von 1 % auf 2 % erhöht. In Satz 2 wurde die Wendung „ab 1. Januar 2014 auf 2 %“ gestrichen.

► *Nr. 62*: Die Einschränkung in Satz 1 wurde um den Hinweis auf Nr. 63a erweitert. Satz 4 wurde gestrichen.

► *Nr. 63*: In Satz 1 wurde „4 Prozent“ durch „8 Prozent“ ersetzt. Die Sätze 3 und 4 wurden neu gefasst.

► *Nr. 63a* wurde neu in den Katalog des § 3 eingefügt. Die Vorschrift gewährt StFreiheit für die Sicherungsbeiträge, die der ArbG im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung gem. § 23 Abs. 1 BetrAVG zur Absicherung seiner Beitragszusage an eine Versorgungseinrichtung zahlt.

► *Nr. 65* Satz 1 wurde durch einen neuen Buchst. d ergänzt. Damit wird die StBefreiung auch auf den Erwerb eines Anspruchs auf eine Rückdeckungsversicherung erstreckt, wenn der ArbN im Fall der Insolvenz des ArbG von seinem Wahlrecht nach § 8 Abs. 3 BetrAVG Gebrauch macht. Zudem wurde ein neuer Satz 5 angefügt. Diese Bestimmung regelt die estl. Behandlung der von der Rückdeckungsversicherung gezahlten Leistungen.

Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften [„JStG 2018“] v. 11.12.2018 (BGBl. I 2018, 2338; BStBl. 1377): Neben redaktionellen erfuhr der Befreiungskatalog auch inhaltliche Änderungen:

- ▶ *Nr. 15* wurde neu gefasst und befreit nunmehr – wie bis VZ 2004 Nr. 34 aF – ArbG-Leistungen für Fahrten des ArbN mit öffentlichen Verkehrsmitteln.
- ▶ *Nr. 26 und Nr. 26a*: Nach redaktioneller Änderung jeweils des Satzes 1 sind die StBefreiungen auch anwendbar, wenn die jPöR in der Schweiz belegen sind.
- ▶ *Nr. 34*: Neufassung und Anpassung der Vorschrift an geänderte sozialrechtl. Bestimmungen.
- ▶ *Nr. 36*: Redaktionelle Änderung und Anpassung an geänderte sozialrechtl. Bestimmungen.
- ▶ *Nr. 37* wurde neu besetzt und befreit nunmehr die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads durch den ArbG an den ArbN.
- ▶ *Nr. 56* wurde in Satz 1 redaktionell geändert.
- ▶ *Nr. 63* wurde in Satz 1 redaktionell geändert.

3 II. Befreiungskatalog ohne System und Ordnung

§ 3 beinhaltet eine konzeptionslose und daher auch unsystematische Sammlung stfreier Leistungen (glA von BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 1 und A 942 ff. [Stand 6/2026]; HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 6 [Stand 6/2018]; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 747 ff.; BERGKEMPER, FR 1996, 509). Die Vorschrift stellt in wirrer Folge ohne jeden Ordnungsfaktor eine Reihe von anderenfalls nach § 2 stpfl. Einnahmen, „Bezügen“, „Zuwendungen“, „Leistungen“ und „Beiträgen“ aus verschiedenen Gründen von der Besteuerung frei. Neue StBefreiungen werden dem Katalog nicht nach sachlichen Kriterien hinzugefügt, sondern ohne Berücksichtigung eines Sachzusammenhangs nicht mehr besetzten Nr. zugeordnet (zu den stbegründenden Regelungen im Rahmen des § 3 s. Anm. 6). So ist bspw. die StFreiheit der Einnahmen der nach der Postprivatisierung weiter beschäftigten Beamten in Nr. 35 geregelt, obwohl ein sachlicher Zusammenhang mit Nr. 11 bis 13 besteht. Der Entwurf eines Dritten StReformG sah im Übrigen in dem nicht Gesetz gewordenen § 6 eine Gliederung des Katalogs der StBefreiungen in Absätze vor, in denen die sachlich zusammenhängenden StBefreiungen zusammengefasst waren (BTDrucks. 7/1470, 14; BRDrucks. 700/73, 14 und 239 ff.).

Ursächlich für die konzeptionslose und unsystematische Ansammlung stfreier Leistungen in § 3 ist zunehmend die Funktion der Vorschrift als Annex außerstl. Leistungsgesetze im StRecht. Im Gesetzgebungsverfahren steht oft nicht die stl. Seite einer Leistung im Vordergrund, sondern die soziale oder wirtschaftliche. Die StFreiheit einer solchen Leistung ist dann nur noch eine Art Abfallprodukt. Das hat zur Folge, dass der stl. Aspekt im Gesetzgebungsverfahren oft nur „stiefmütterlich“ berücksichtigt und der Vorschrift insgesamt aus stl. Sicht zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt wird. Als stl. Annexvorschrift erfährt § 3 zudem in Anpassung an außerstl. Rechtsänderungen besonders zahlreiche Änderungen, die zT kurzfristig und überraschend erfolgen.

Ein Bemühen um Dogmatik ist im Bereich des § 3 nicht erkennbar. Beispielhaft kann insoweit auf § 3 Nr. 15 verwiesen werden. Die Vorschrift stellt mW ab VZ 2018 (stbare) ArbG-Leistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stfrei. Eine entsprechende StBefreiung war bereits durch StandOG v. 13.9.1993 eingeführt worden. Sie befand sich in § 3 Nr. 34 aF. § 3 Nr. 34 aF wurde jedoch aus haushaltsrechtl. Erwägungen mW ab VZ 2004 durch das HBegLG 2004 v. 29.12.2003 aufgehoben (s. dazu § 3 Nr. 15 Anm. 1). Im Erg. kann man eine StBefreiung und damit eine Subvention nach Kassenlage konstatieren.

Nicht nur normative Steuerbefreiungen: Gesetzgebungstechnisch verfehlt ist weiter, dass der Katalog des § 3 nicht nur StBefreiungen, dh. normative Untersagungen der Besteuerung von stbaren, ohne die Befreiungen stpfl. Einnahmen enthält, sondern auch Klarstellungen durch Erwähnung schon nicht stbarer Einnahmen (zB durchlaufende Gelder und Auslagenersatz bei ArbN nach Nr. 50).

Bei diesem Befund stellt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des äußeren Systems des Befreiungskatalogs. Maßgeblich ist dabei der Bestimmtheitsgrundsatz als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips (BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167). In diesen Zusammenhang ist auch die Frage nach der Qualität von Vorschriften von Bedeutung (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 142). Das verfassungsrechtl. Gebot der Bestimmtheit oder Normenklarheit verlangt, dass das Recht überschaubar, klar und für den Bürger berechenbar ist (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 243 ff.). Das ist kaum der Fall, wenn die StTatbestände kompliziert und unübersichtlich sind und laufend verändert werden. Danach dürfte der Katalog des § 3 zumindest in Teilbereichen kaum dem Bestimmtheitsgrundsatz genügen, wenn man sich die fehlende Systematik, das unregelmäßige Nebeneinander von normativen und deklaratorischen StBefreiungen (teilweise in ein und derselben Vorschrift) und die ungezügelte und zT konzeptionslose Änderungsflut vor Augen hält (BERGKEMPER, FR 1996, 509).

Reformüberlegungen zu § 3: § 3 bedarf seit Jahren dringend einer durchgreifenden Reform (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 748). Die Vorschrift war auch wiederholt Gegenstand von Reformüberlegungen. Diese reichen von einer formalsystematischen Neuregelung der bereits bestehenden Befreiungen bis zur totalen Abschaffung des § 3 (BERGKEMPER, FR 1996, 509). Sämtliche Reformbemühungen sind jedoch bislang kläglich gescheitert, weil es am politischen Willen zur Umsetzung fehlt (HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 6; zum Steuerchaos im Allgemeinen s. HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 1 ff.). Hervorzuheben sind insbes. folgende Reformvorschläge:

- Entwurf eines Dritten SteuerreformG (BTDrucks. 7/1470, 14 ff.; s. UELNER in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, Münsteraner Symposion Bd. I, 1985, 181);
- LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs (Schriftenreihe des BMF, Heft 49, 1993);
- sog. „Bareis-Kommission“ (BB 1994, Beilage 24);
- „Petersberger Steuervorschläge“ (Schriftenreihe des BMF, Heft 61, 1997);
- Steuerreformgesetzentwurf der CDU/CSU-FDP-Koalition v. 22.4.1997 (BTDrucks. 13/3701; 13/7480);
- KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, 2003: Verzicht auf StBefreiungen (Vor § 3 Rz. 99, 100);
- LANG ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005: Restbestand von Befreiungstatbeständen in § 14 des Entwurfs (Rz. 323 ff. des Entwurfs);
- MITSCHKE, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts, 2004: 7 Befreiungstatbestände gem. § 5 Abs. 1 des Entwurfs;
- ELICKER, Entwurf einer proportionalen Einkommensteuer, 2004: Verzicht auf StBefreiungen;

– KOMMISSION STEUERGESETZBUCH DER STIFTUNG MARKTWIRTSCHAFT, Entwurf Einkommensteuergesetz, 2006: Restbestand von Befreiungstatbeständen in § 49 des Entwurfs.

4 Einstweilen frei.

C. Bedeutung des § 3

5 I. Finanzwissenschaftliche Bedeutung

Die StBefreiungen nach § 3 gehören zu den Ausnahmebestimmungen, die Bestandteil des EStG sind (TRAXEL, DStZ 1987, 614). Den StBefreiungen liegt der Gedanke zugrunde, bestimmte stbare Einkünfte iSv. § 2 Abs. 1 von der Besteuerung auszunehmen. Die Gründe dafür sind vielfältig (s. § 2 Anm. 515; Handzik in LBP, § 3 Rz. 5 (Stand 6/2018)). Soweit die Befreiungen nicht steuervereinfachende Bedeutung haben, handelt es sich um StVergünstigungen (s. SEER in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 6 Rz. 49). Als solche gehören sie zu den Sozialzwecknormen im weitesten Sinne. Sie können sozial-, wirtschafts-, kultur-, gesundheits-, familienpolitisch usw. und nicht fiskalisch motiviert sein. StBefreiungen verschonen die stl. Leistungsfähigkeit und weichen deshalb vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab. Dies ist grds. unter Beachtung des Willkürverbots zulässig (s. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 19 Rz. 70).

II. Steuersystematische Bedeutung

6 1. Steuersystematische Bedeutung des § 3 im EStG

Steuersystematisch bildet § 2 die Grundvorschrift zur Bestimmung des Steuergegenstands und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (s. § 2 Anm. 8; zum Verhältnis zwischen § 2 Abs. 1 und 2 s. § 2 Anm. 501). Dabei betreffen § 2 Abs. 1 und 2 den Regelungsbereich „Ermittlung der Einkünfte“. § 3 ist wie andere Befreiungsvorschriften auf der Ebene dieses Regelungsbereichs anzusiedeln, ohne dass dies aus § 2 Abs. 1 und 2 deutlich wird. Die stbefreiten Vermögensmehrungen sind zwar idR begrifflich Einkunftsteile. Sie sind jedoch aus den estpfl. Einkünften einer Einkunftsart dem Grunde und der Höhe nach auszuscheiden (LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 64). Da die stfreien Vermögensmehrungen bei der Ermittlung der Einkünfte oder des Gesamtbetrags der Einkünfte unberücksichtigt bleiben, sind sie im Einkommen iSv. § 2 Abs. 4 nicht enthalten (RUPPE, Die Ausnahmebestimmungen des Einkommensteuergesetzes, 1971, 12).

Deklaratorische Befreiungen als Ausnahme: Soweit bestimmte Vermögensmehrungen schon begrifflich keine Einkunftsteile und damit bereits keine stbaren Einnahmen sind (s. Anm. 8), findet diese Prüfung zwar auch auf der Ebene des Regelungsbereichs „Ermittlung der Einkünfte“ statt. Bei den dennoch durch § 3 „stbefreiten“ Vermögensmehrungen handelt es sich jedoch nicht, wie im Übrigen, um konstitutive StBefreiungen.

Steuerfreistellung von Einnahmen: Soweit § 3 Leistungen stfrei stellt, erfolgt dies im Rahmen der „Ermittlung der Einkünfte“ grds. auf der Einnahmenseite. Dies ergibt sich neben der Überschrift („2. Steuerfreie Einnahmen“) aus der Verbindung mit § 3c (HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 9 ff. [Stand 6/2018]). Danach

dürfen Ausgaben, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht als BA oder WK abgezogen werden. Unter Einnahmen sind auch BE im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 zu verstehen. Die Überschrift zu § 3 ist insoweit ungenau bzw. unvollständig (s. VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 44 ff. [Stand 6/2016]).

Zur Vermeidung von Ungenauigkeiten sollte uE im Zusammenhang mit § 3 nicht von stfreien Einnahmen sondern, wie im Entwurf eines Dritten StReformG als Überschrift zu § 6 vorgesehen (BTDrucks. 7/1470, 14), allg. von „Steuerbefreiungen“ gesprochen werden.

Befreiung von Leistungen: Die Funktion des § 3, (stbare) Einnahmen stfrei zu stellen, kommt im Gesetzeswortlaut nur unvollkommen zum Ausdruck. Deutlich wird dies am ehesten in den Vorschriften, in denen durch Begriffe wie „Bezüge“, „Vergütungen“ und „Gehalt“ ein Bezug zum Empfänger und damit zur Einnahmeseite hergestellt wird. Überwiegend lassen die Formulierungen einen solchen Bezug nicht erkennen. Dies gilt insbes. für die Bestimmungen, in denen allg. von „Leistungen“ (Nr. 1 Buchst. a und b, 23, 24, 33, 47, 48, 60, 61) bzw. „Entschädigungen“ (Nr. 25, 30) die Rede ist und die entsprechenden Begriffe der jeweiligen Leistungsgesetze verwandt werden. Hier fehlt jeglicher Hinweis auf den Empfänger bzw. Stpfl. Die Formulierungen lassen eher den Eindruck entstehen, als sollten die Leistungen beim Leistenden stfrei gestellt werden. Auch an dieser Stelle wird wieder deutlich, dass der Vorschrift unter stl. Gesichtspunkten zu wenig Aufmerksamkeit geschenkt wird (s. VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 164 [Stand 6/2016]; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 747). Abhilfe könnte hier uE relativ einfach durch den Zusatz „beim Empfänger“ zu Beginn der Vorschrift geschaffen werden.

Bemerkenswert ist, dass der Gesetzgeber zunehmend dazu übergeht, nach Art einer Richtlinienbestimmung im Rahmen einer StBefreiung gleichzeitig steuerbegründende Regelungen aufzunehmen, die systematisch zu § 2 gehören (s. § 3 Nr. 53 Anm. 1, § 3 Nr. 55 Anm. 7, § 3 Nr. 55e Anm. 3, § 3 Nr. 65 Anm. 48). Dieser Umstand macht das ganze „Elend“ des § 3 in signifikanter Weise deutlich.

2. Bedeutung der Steuerbefreiungen

a) Steuerzweck und Normgruppen

Primärer Zweck der ESt ist die Mittelbeschaffung für den Haushalt. Daneben verfolgt das EStRecht auch außerfiskalische Zielsetzungen. Entsprechend dem Mehrfachzweck der ESt ist zwischen verschiedenen Zwecknormen zu unterscheiden. Die der fiskalischen Zielsetzung dienenden Normen werden als Fiskalzwecknormen bzw. als Normen mit Lastenausteilungsfunktion bezeichnet (s. Einf. ESt. Anm. 52; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 74 ff.; WERNSMANN in HHSp., § 3 Rz. 87 ff. [Stand 3/2016]). Die dem nichtfiskalischen Bereich zuzuordnenden estrechtl. Normen werden gemeinhin Sozialzwecknormen (oder Lenkungsnormen) genannt (zur Terminologie s. im Übrigen TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 74 ff.). Unter Sozialzwecknormen sind lenkende Normen zu verstehen, die sozial-, kultur-, gesundheits-, familien- oder berufspolitisch, aber nicht fiskalisch motiviert sind (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 21). Die dritte Normgruppe bilden die Vereinfachungszwecknormen. Diese sollen aus technisch-ökonomischen Gründen die StRechts-Anwendung erleichtern, vereinfachen oder ökonomischer gestalten (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, Rz. 23). Die Vereinfachungs-

7

zwecknormen werden hier als eigene Gruppe behandelt, obwohl sie im Grunde trotz ihres Vereinfachungszwecks auch Fiskal- oder Sozialzwecknormen sind (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 80).

Auch innerhalb der konsumtiven Befreiungsvorschriften muss unterschieden werden zwischen Fiskalzweckbefreiungen, die lediglich die an der Leistungsfähigkeit orientierten Grundtatbestände verfeinern oder eingrenzen, Sozialzweckbefreiungen und Vereinfachungsbefreiungen (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 74). Im Katalog des § 3 sind die Befreiungen sachlich nicht geordnet, also auch nicht nach den Normkategorien bzw. dem Befreiungszweck. Ordnungsbemühungen sind schwierig. Eine eindeutige Zuordnung der StBefreiungen zu den Normkategorien ist oft nicht möglich (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 137; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 673 [Stand 6/2016]), zumal der Zweck der Befreiung zT unbekannt oder unklar ist. Es gibt keine Befreiungsmaßstäbe (TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 749). Fiskalzweckbefreiungen spielen im Rahmen des § 3 nur eine untergeordnete Rolle, es sei denn, man rechnet die deklaratorischen Befreiungen zu den Fiskalzweckbefreiungen (so HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 138).

Bedeutung der Abgrenzung: Die Einordnung einer estrechtl. Norm in die richtige Normgruppe hat mehrfache Bedeutung. Sie ist ua. unter dem Grundrechtsaspekt relevant, denn außerfiskalische Normen verfolgen andere Ziele als fiskalische und unterliegen damit auch einer anderen grundrechtl. Beurteilung (s. Einf. ESt. Anm. 60; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 25). Die Relevanz der richtigen Einordnung gilt auch für die Beurteilung von konstitutiven StBefreiungen (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 4 Rz. 25). Hier ist insbes. von Bedeutung, ob die Sozialzweck- und Vereinfachungsbefreiungen mit dem Gleichheitssatz vereinbar sind. Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn der Stpfl. nach dem Zweck der StVergünstigung in nicht zu rechtfertigender Weise ungleich behandelt wird.

8 b) Deklaratorische Steuerbefreiungen

Unter den StBefreiungen des § 3 finden sich nicht nur konstitutive, sondern auch zahlreiche deklaratorische. Es handelt sich dabei überwiegend um Leistungen, die auch ohne ausdrückliche Befreiungsvorschrift nicht unter eine der sieben Einkunftsarten fallen, also bereits nicht stbar sind. Zu den rein deklaratorischen Befreiungen zählen auch die sich bereits aus außerstl. Gesetzen ergebenden Befreiungen. Die deklaratorischen StBefreiungen sind in § 3 systemfremd angesiedelt und sollten deshalb aufgehoben werden. Sie lassen sich keiner Normgruppe zuordnen, auch nicht den Vereinfachungsbefreiungen (aA HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 138).

Deklaratorische StBefreiungen sind vor allem geregelt in Nr. 1 (überwiegend), 2, 3 (überwiegend), 4 (überwiegend), 5 (überwiegend), 11 (teilweise), 20, 31, 32, 38 (überwiegend), 42 (teilweise), 43, 44 (teilweise), 50, 53, 55, 55a bis 55e, 57, 58 (teilweise), 59, 61 (teilweise), 65 (teilweise), 66, 67, 68, 69 (vgl. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 138; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 956 [Stand 6/2016]; HANDZIK in LBP, § 3 Rz. 10 [Stand 6/2018]).

9 c) Bedeutung der Sozialzweckbefreiungen

Sozialzweckbefreiungen durchbrechen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie bedürfen der Rechtfertigung, die sich aus dem konkreten Normzweck ergibt. Recht-

fertigungsgründe können das Gemeinwohlprinzip und das Verdienstprinzip sein (vgl. im Einzelnen HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 140). Sozialzweckbefreiungen müssen zudem sachgerecht und in verfassungsrechtl. unbedenklicher Weise objektiv geeignet sein, den angestrebten Zweck zu erreichen. Das ist bei ungerechtfertigten Privilegierungen nicht der Fall. Unter diesem Gesichtspunkt ist insbes. die StFreiheit besonderer Leistungen an ArbN zT fragwürdig.

Sachliche Ordnung der Sozialzweckbefreiungen: Auch die Sozialzweckbefreiungen sind innerhalb des Katalogs des § 3 nicht sachlich geordnet. Eine Ordnung, etwa nach dem konkreten Zweck der Befreiungen (soziale, wirtschaftliche oder sonstige Beweggründe), ist angesichts der Vielschichtigkeit, der Konzeptionslosigkeit und der Tatsache, dass der Befreiungszweck teilweise im Dunkeln liegt, praktisch kaum durchführbar. Möglich erscheint eine Ordnung nach Sachzusammenhängen in Anlehnung an die Gliederung in § 6 des Entwurfs eines Dritten StReformG (BTDrucks. 7/1470, 13 ff.; s. auch HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 140 ff.; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 6 ff., A 998 [Stand 6/2016]).

d) Bedeutung der Vereinfachungsbefreiungen

10

Vereinfachungszwecknormen sollen aus technisch-ökonomischen Gründen die StRechts-Anwendung erleichtern, vereinfachen, praktikabler oder ökonomischer gestalten (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 23, § 8 Rz. 139; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 690 ff. [Stand 6/2016]). Neben Pauschalierungen, Typisierungen, Freibeträgen und Freigrenzen gehören insbes. Vereinfachungsbefreiungen zu den Vereinfachungszwecknormen. Vereinfachungsbefreiungen sind grds. unbedenklich. Sie müssen allerdings wie sämtliche Vereinfachungszwecknormen zur Vereinfachung geeignet und dürfen nicht unverhältnismäßig sein. Vereinfachungsbefreiungen im Rahmen des § 3 (s. im Einzelnen HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 139) sind insbes. die Befreiungen, die Auslagenersatz (Nr. 50) bzw. WK-Ersatz betreffen (s.u.).

Vereinfachungsbefreiungen bei Werbungskostenersatz: Werbungskostenersatz liegt vor, wenn der ArbG dem ArbN als Lohnbestandteil Aufwendungen ersetzt, die ihrer Natur nach WK iSv. § 9 sind. Der Ersatz kann auch darin bestehen, dass der ArbG dem ArbN durch eigene Leistungen Aufwendungen und damit mögliche WK erspart. Beim WK-Ersatz wird im Erg. aus Vereinfachungsgründen eine Saldierung von (stbaren) Ersatzleistungen des ArbG mit WK des ArbN vorgenommen (BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536, mwN; BERGEMPER, FR 1996, 509; KRÜGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 19 Rz. 66 ff., mwN; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 691 ff. [Stand 6/2016]). Vereinfachungsbefreiungen idS sind vom Grundsatz her Nr. 12, Nr. 13 (BFH v. 21.4.2009 – VIII R 66706, BFH/NV 2009, 1422), Nr. 16 (BFH v. 16.5.2013 – VI R 94/10, BFH/NV 2013, 1846), Nr. 30 bis 32. Der stfreie WK-Ersatz ist in § 3 abschließend geregelt (BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BFH/NV 2006, 1207; zum WK-Ersatz bei Beiträgen zur Unfallversicherung s. BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385).

Abgrenzung des Werbungskostenersatzes zu Nr. 50 (durchlaufende Gelder und Auslagenersatz bei Arbeitnehmern): Siehe § 3 Nr. 50 Anm. 2 (s. auch BFH v. 15.3.2011 – VI B 151/10, BFH/NV 2011, 1003).

Über bloße Saldierung hinausgehende echte Steuerbefreiung: Die WK-Ersatzvorschriften des § 3 erschöpfen sich in aller Regel nicht in der Saldierung von (stpfl.) Einnahmen und (abziehbaren) WK, sondern gehen ganz oder teilweise darüber hinaus. Es handelt sich dann nicht um typische WK-Ersatzvorschriften. Soweit etwa nach Nr. 12 Satz 1 auch Aufwandsentschädigungen stfrei sind, die über den Bereich der Deckung von WK hinausgehen, hat die Vorschrift nicht nur vereinfachende Wirkung (s. § 3 Nr. 12 Anm. 3). Der BFH hat Nr. 12 Satz 2 und Nr. 13 (verfassungskonform) dahingehend ausgelegt, dass die Erstattung nur solcher Aufwendungen von der Steuer befreit ist, die als BA/WK abziehbar sind (BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308; BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536). Allerdings muss, so der BFH, bei der Nachprüfung, ob die Erstattungen WK abdecken, nicht kleinlich verfahren werden. Dies sei mit dem Vereinfachungszweck vereinbar (uE zweifelhaft).

Soweit die StBefreiung auf die die entsprechenden Aufwendungen des ArbN nicht offensichtlich übersteigende Leistung des ArbG beschränkt ist (Nr. 30 und 31), ist sie ebenfalls nicht auf die Saldierung von Einnahmen und WK ausgerichtet, denn danach können Ersatzleistungen stfrei sein, die die dem ArbN tatsächlich erwachsenen Aufwendungen übersteigen. Auch im Fall der Nr. 32 ist eine echte Saldierung nicht gewahrt, denn Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind zwar grds. WK. Sie unterliegen jedoch verschiedenen Abzugsbeschränkungen (§ 9 Abs. 1 Nr. 4). Was danach abgezogen werden darf und was vom ArbG stfrei an Aufwendungen übernommen werden darf, ist nicht aufeinander abgestimmt (THOMAS, StJb. 1990/91, 199).

Zur Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenersatzes s. Anm. 15.

11–14 Einstweilen frei.

15 3. Steuerbefreiungen und Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG

Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit und sachliche Rechtfertigung: Steuervergünstigungen bzw. StBefreiungen müssen dem Gleichheitssatz entsprechen. So wie es ein Gebot gleicher und ein Verbot ungleicher Belastung gibt, so besteht ein Gebot gleicher und ein Verbot ungleicher Begünstigung (Verbot gleichheitswidriger Privilegierung; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 19 Rz. 76 ff.).

► *Art. 3 Abs. 1 GG fordert steuerliche Lastengleichheit*, eine gleiche Besteuerung des gesetzlich bestimmten Steuergegenstands im Belastungserfolg (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502). Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es als rechtl. gleich qualifiziert, wird für den Bereich des StRechts und insbes. für den des EStRechts vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien bestimmt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtl. gebotener stl. Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Stpfl. bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen angemessen sein muss. Zwar hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstands und bei der Bestimmung des StSatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Stpfl. bei der Ausgestaltung des strechtl. Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belas-

tungsentscheidung folgerichtig iSd. Belastungsgleichheit umsetzen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98; BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534).

Die für die Lastengleichheit im EStRecht maßgebliche finanzielle Leistungsfähigkeit bemisst der einfache Gesetzgeber nach dem objektiven und subjektiven Nettoprinzip. Einnahmen und Aufwendungen, die durch eine Erwerbstätigkeit veranlasst sind und deshalb durch § 2 Abs. 1 und 2 in die estl. Bemessungsgrundlage einbezogen werden, bilden den Ausgangstatbestand der ESt. Abweichungen von diesem Tatbestand bedürfen eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502).

Vor diesem Hintergrund ist für jede Befreiungsvorschrift fraglich, ob die StBefreiung in ihrer konkreten Ausgestaltung mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist oder zu einer gleichheitswidrigen Privilegierung von Personen oder Personengruppen führt. Sozialzweckbefreiungen weichen ebenso vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab wie Vereinfachungsbefreiungen. Derartige Prinzipiendurchbrechungen bedürfen deshalb einer Rechtfertigung.

► *Die Rechtfertigung von Sozialzweckbefreiungen* findet sich vor allem im Gemeinwohl- und Bedürfnisprinzip (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 128 ff., § 19 Rz. 70). Unter diesem Gesichtspunkt ist die StBefreiung nach Nr. 12 Satz 1 sachlich nicht gerechtfertigt. Sie ist verfassungswidrig (s. § 3 Nr. 12 Anm. 4 mwN).

► *Rechtfertigung von Vereinfachungsbefreiungen:* Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutr. wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502). Danach sind auch Vereinfachungsbefreiungen grds. gerechtfertigt (HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 3 Rz. 145 ff.).

► *Richtervorlage bei gleichheitswidrigem Begünstigungsausschluss:* Fraglich ist, ob und ggf. wie der Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch den Benachteiligten geltend gemacht werden kann (vgl. BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; BFH v. 21.9.2006 – VI R 81/04, BStBl. II 2007, 114; aA BFH v. 11.9.2008 – VI R 13/06, BStBl. II 2008, 928, uE fraglich; VON BECKERATH in KSM, § 3 Rz. A 678 [Stand 6/2016]; VÖLLMECKE, NJW 1992, 1345; TIPKE, Ein Ende dem Einkommen-Steuer-Wirrwarr, 2006, 192; BERGEMPER, FR 1995, 104). Der Rechtsschutz gegen stl. Privilegierungen sollte uE in Form konkludenter Begünstigungsausschlüsse ausgeweitet werden. Zu bedenken ist, dass im StRecht die rechtl. Privilegierung des einen stets die rechtl. Diskriminierung des anderen bedeutet (vgl. STALBOLD, Die steuerfreie Kostenpauschale der Abgeordneten, 2004; s. auch § 3 Nr. 12 Anm. 4).

Werbungskostenersatz und Gleichbehandlungsgebot: Werbungskostenersatz und Aufwandsentschädigungen sind, soweit sie sich darin erschöpfen, die Überschussrechnung um den Ansatz von Einnahmen und WK in gleicher Weise zu verkürzen, verfassungsrechtl. unbedenklich. Notfalls kommt eine verfassungskonforme Auslegung in Betracht. So hat der BFH Nr. 12 Satz 2 verfassungskonform dahin ausgelegt, dass unter Aufwand iSd. Vorschrift BA/WK und nicht etwa auch Repräsentationskosten zu verstehen seien (BFH v. 9.7.1992

– IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; BFH v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; BFH v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308; zur verfassungskonformen Auslegung von Nr. 13 vgl. BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 1995, 17; BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536).

In der praktischen Ausgestaltung haben diese Vereinfachungsbefreiungen jedoch darüber hinausgehende Begünstigungseffekte. Anders als sonst sind hier die Zuwendungen nicht zunächst als stpfl. Einnahmen zu erfassen und entsprechende Aufwendungen erst bei einer späteren Veranlagung geltend zu machen. Auch setzen die Vorschriften idR nicht Deckungsgleichheit von Einnahmen und Ausgaben voraus, so dass es über die Saldierung hinaus im Einzelfall zu einer echten StBefreiung kommen kann (s. Anm. 10). Der BFH hält diese Begünstigungseffekte nicht für gleichheitswidrig. Danach ist es nicht ausschlaggebend, ob Zuwendungen zunächst als stpfl. Einnahmen zu erfassen sind oder nicht. Entscheidend ist für ihn die finanzielle Endbelastung (BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142). Die Tatsache, dass in Nr. 12 Satz 2 erst den Aufwand „offenbar“ übersteigende Zuwendungen stpfl. sind, ist noch durch den Vereinfachungszweck gerechtfertigt (BFH v. 9.7.1992 – IV R 7/91, BStBl. II 1993, 50; uE fraglich). Der Vereinfachungszweck der Nr. 13 beschränkt sich nach der Rspr. des BFH allein darauf, dass bei der Nachprüfung, ob die Erstattung Erwerbsaufwendungen abdeckt, nicht kleinlich verfahren und dem Empfänger ein ins Einzelne gehender Nachweis nicht zugemutet werden soll (BFH v. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536).

Die Kumulation des Arbeitnehmer-Pauschbetrags mit Werbungskostenersatz ist verfassungsgemäß (BFH v. 20.6.1997 – VI R 74/91, BStBl. II 1998, 59, iVm. BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551).

16–19 Einstweilen frei.

20

D. Geltungsbereich des § 3

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift enthält sachliche und keine persönlichen StBefreiungen; sie ist Teil der Einkünfteermittlung (§ 2 Abs. 1, 2). Ihre Stellung im II. Abschn. des EStG macht deutlich, dass sie für Einnahmen aller Einkunftsarten gilt (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449).

Die größte Bedeutung des § 3 liegt im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zur betrieblichen Altersversorgung s. Nr. 55, 56, 63 und 66). Die Vorschriften des § 3 sind nicht nur bei der EStVeranlagung (s. § 4 EStDV), sondern grds. auch im LStAbzugsverfahren anzuwenden.

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift des § 3 gilt ihrem Wortlaut nach für unbeschränkt wie beschränkt estpfl. Personen gleichermaßen (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449; zum Umfang der StPfl. bei unbeschränkt und beschränkt Stpfl. s. § 2 Anm. 81, 82). § 50 Abs. 1 enthält insoweit keine Sonderregelung. Einschränkungen können sich aus den jeweiligen Leistungsgesetzen ergeben. So gilt zB Nr. 27 nur für unbeschränkt estpfl. Personen, weil beschränkt estpfl. Personen nicht unter das FELEG fallen (s. § 3 Nr. 27 Anm. 4).

Der zeitliche Geltungsbereich bestimmt sich grds. nach § 52 Abs. 1. Wegen des zeitlichen Geltungsbereichs einzelner Bestimmungen im Katalog des § 3 s. § 52 Abs. 4.

E. Verhältnis des § 3 zu anderen Vorschriften

21

Verhältnis zu § 2: Als Grundvorschrift zur Bestimmung des Steuergegenstands und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage wird § 2 ua. durch § 3 ausgefüllt (s. § 2 Anm. 26).

Verhältnis zu § 3c: Soweit Ausgaben mit stfreien Leistungen iSv. § 3 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, dürfen sie nicht als BA oder WK abgezogen werden (§ 3c Abs. 1). Dies führt im Erg. dazu, dass nicht nur die einzelne (stfreie) Leistung, sondern der ganze wirtschaftliche Bereich ihrer Erzielung estl. unberücksichtigt bleibt. Zu Nr. 40 und 70 s. § 3c Abs. 2 und 3.

Verhältnis zu § 10 Abs. 2 Nr. 1: Vorsorgeaufwendungen, die mit stfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind nicht abziehbar.

Verhältnis zu § 32b Abs. 1 Nr. 1: Die Vorschrift bezieht bestimmte, nach § 3 stbefreite soziale Einkommens- und Lohnersatzleistungen in den ProgrVorb. ein, was verfassungsgemäß ist. Zu Einzelheiten s. § 32b Anm. 9 ff. und 24.

Verhältnis zu § 46 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2: Nach dieser Vorschrift ist eine Veranlagung durchzuführen, wenn die positive Summe der Einkünfte, die dem ProgrVorb. unterliegen, mehr als 410 € beträgt. Zu den Einkünften und Leistungen, die dem ProgrVorb. unterliegen, gehören auch die in § 32b Abs. 1 Nr. 1 genannten, nach § 3 stbefreiten Lohnersatzleistungen (BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84).

§ 3