

## 2. Steuerfreie Einnahmen

### § 3

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
zuletzt geändert durch Ges. v. 10.10.2007  
(BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815)

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

- Arbeitsförderungsgesetzes in der bis zum 31. Dezember 1997 geltenden Fassung;
- 2a. die Arbeitslosenbeihilfe und die Arbeitslosenhilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz;
  - 2b. Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch;
  3. a) Rentenabfindungen nach § 107 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, nach § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes oder entsprechendem Landesrecht und nach § 43 des Soldatenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes,  
b) Beitragserrstattungen an den Versicherten nach den §§ 210 und 286d des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch sowie nach den §§ 204, 205 und 207 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, Beitragserrstattungen 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, des Zollfahndungsdienstes, 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 und der Zollfahndungsbeamten,
    - c) im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse,
    - d) der Geldwert der auf Grund gesetzlicher Vorschriften gewährten Heilfürsorge;
  5. die Geld- und Sachbezüge sowie die Heilfürsorge, die Soldaten auf Grund des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende auf Grund des § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten;
  6. Bezüge, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte und Zivildienstbeschädigte 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;
  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 Abs. 1 Nr. 7 und Abs. 2 sind;

8. Geldrenten, Kapitalentschädigungen und Leistungen im Heilverfahren, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts gewährt werden. <sup>2</sup>Die 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;
- 9.<sup>1</sup> *Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses, höchstens jedoch 7 200 Euro. <sup>2</sup>Hat der Arbeitnehmer das 50. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre bestanden, so beträgt der Höchstbetrag 9 000 Euro, hat der Arbeitnehmer das 55. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 20 Jahre bestanden, so beträgt der Höchstbetrag 11 000 Euro;*
- 10.<sup>1</sup> *Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen auf Grund gesetzlicher Vorschriften wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis, höchstens jedoch 10 800 Euro;*
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. <sup>2</sup>Darunter fallen nicht Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die auf Grund der Besoldungsgesetze, besonderer Tarife oder ähnlicher Vorschriften gewährt werden. <sup>3</sup>Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmerschaft verpflichtet wird. <sup>4</sup>Den 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 in einem Bundesgesetz oder Landesgesetz oder einer auf bundesgesetzlicher oder landesgesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung oder von der Bundesregierung oder einer Landesregierung als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. <sup>2</sup>Das 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 Verdienstaufschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen;
13. die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. <sup>2</sup>Die als Reisekostenvergütungen gezahlten Vergütungen für Verpflegungsmehraufwen-

<sup>1</sup> § 3 Nr. 9, 10 und 15 aufgehoben mit Wirkung ab VZ 2006 durch Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79).

- dungen sind nur insoweit steuerfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 nicht übersteigen; Trennungsgelder sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5, Abs. 2 Satz 7 bis 9 und Abs. 5 sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;
14. Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung;
  - 15.<sup>1</sup> *Zuwendungen, die Arbeitnehmer anlässlich ihrer Eheschließung oder der Geburt eines Kindes von ihrem Arbeitgeber erhalten, soweit sie jeweils 315 Euro nicht übersteigen;*
  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 beruflich veranlassten Mehraufwendungen, bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 und bei Familienheimfahrten mit dem eigenen oder außerhalb des Dienstverhältnisses zur Nutzung überlassenen Kraftfahrzeug die Pauschbeträge nach § 9 Abs. 2 nicht übersteigen; Vergütungen zur Erstattung von Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 und Abs. 5 sowie § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 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. Entschädigungen auf Grund des Gesetzes über die Entschädigung ehemaliger deutscher Kriegsgefangener;
  20. die aus öffentlichen Mitteln des Bundespräsidenten aus sittlichen oder sozialen Gründen gewährten Zuwendungen an besonders verdiente Personen oder ihre Hinterbliebenen;
  21. Zinsen aus Schuldbuchforderungen im Sinne des § 35 Abs. 1 des Allgemeinen Kriegsfolgengesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 653–1, veröffentlichten bereinigten Fassung;
  22. der Ehrensold, der auf Grund des Gesetzes über Titel, Orden und Ehrenzeichen in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 1132–1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. April 1986 (BGBl. I S. 560), gewährt wird;
  23. die Leistungen nach dem Häftlingshilfegesetz, dem Strafrechtlichen Rehabilitierungsgesetz, dem Verwaltungsrechtlichen Rehabilitierungsgesetz und dem Beruflichen Rehabilitierungsgesetz;
  24. Leistungen, die auf Grund des Bundeskindergeldgesetzes gewährt werden;

---

<sup>1</sup> § 3 Nr. 9, 10 und 15 aufgehoben mit Wirkung ab VZ 2006 durch Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79).

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 inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 2100 Euro im Jahr.<sup>2</sup>Überschreiten 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 inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 500 Euro im Jahr.<sup>2</sup>Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder 26 gewährt wird.<sup>3</sup>Überschreiten 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;
27. der Grundbetrag der Produktionsaufgabenernte 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 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a sowie die Beiträge und Aufwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b und des § 4 Abs. 2 des Altersteilzeitgesetzes, die Zuschläge, die versicherungsfrei Beschäftigte im Sinne des § 27 Abs. 1 Nr. 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.<sup>2</sup>Dies 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.<sup>2</sup>Dies 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 Arbeitsstätte mit einem vom Arbeitgeber 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. (aufgehoben);
  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 zur Grundpflege oder hauswirtschaftlichen Versorgung bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 des Elften Buches Sozialgesetzbuch, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen, die damit eine sittliche Pflicht im Sinne des § 33 Abs. 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen, erbracht werden. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt, wenn der Pflegebedürftige Pflegegeld aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des Elften Buches Sozialgesetzbuch oder eine Pauschalbeihilfe nach Beihilfevorschriften für häusliche Pflege erhält;
  37. der Unterhaltsbeitrag und der Maßnahmebeitrag nach dem Aufstiegsfortbildungsförderungsgesetz, soweit sie als Zuschuss geleistet werden;
  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. (weggefallen);
  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 Abs. 1 Nr. 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 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 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören.<sup>2</sup>Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwertes in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Wertes, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist.<sup>3</sup>Satz 1 gilt außer für Betriebsvermögensmehrungen aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 2, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes.<sup>2</sup>Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Abs. 3 entsprechend anzuwenden.<sup>3</sup>Buchstabe a Satz 3 gilt entsprechend,
  - c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes im Sinne des § 17 Abs. 2.<sup>2</sup>Satz 1 ist in den Fällen des § 17 Abs. 4 entsprechend anzuwenden,
  - d) der Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9.<sup>2</sup>Dies gilt für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 zweiter Halbsatz nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes).<sup>3</sup>Satz 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 Abs. 1 Nr. 2,
  - f) der besonderen Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Abs. 3, die neben den in § 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 Satz 1 Nr. 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 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a,
  - h) des Gewinns aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a in Verbindung mit § 20 Abs. 2 Satz 2,
  - i) der Bezüge im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 2, soweit diese von einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen.

<sup>2</sup>Dies gilt für Satz 1 Buchstabe d bis h nur in Verbindung mit § 20 Abs. 8. <sup>3</sup>Satz 1 Buchstabe a, b und d bis h ist nicht anzuwenden für Anteile, die bei Kreditinstituten und Finanzdienstleistungsinstituten nach § 1a des Kreditwesengesetzes dem Handelsbuch zuzurechnen sind; Gleiches gilt für Anteile, die von Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen mit dem Ziel der kurzfristigen Erzielung eines Eigenhandelserfolges erworben werden. <sup>4</sup>Satz 3 zweiter Halbsatz gilt auch für Kreditinstitute, Finanzdienstleistungsinstitute und Finanzunternehmen mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Gemeinschaft oder in einem anderen Vertragsstaat des EWR-Abkommens;

40a. die Hälfte der Vergütungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 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 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 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 Abs. 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 Wirtschaftsjahr, in dem sie bezogen werden, oder für die vorangegangenen sieben Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre aus einer Beteiligung an derselben ausländischen Gesellschaft Hinzurechnungsbeträge (§ 10 Abs. 2 des Außensteuergesetzes) der Einkommensteuer unterlegen haben, § 11 Abs. 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.

<sup>2</sup>Die 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. <sup>2</sup>Das 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, Per-



sonenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes gegeben werden.<sup>3</sup> Voraussetzung 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 Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten;
  46. Bergmannsprämien nach dem Gesetz über Bergmannsprämien;
  47. Leistungen nach § 14a Abs. 4 und § 14b des Arbeitsplatzschutzgesetzes;
  48. Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz, soweit sie nicht nach dessen § 15 Abs. 1 Satz 2 steuerpflichtig sind;
  49. laufende Zuwendungen eines früheren alliierten Besatzungssoldaten an seine im Geltungsbereich des Grundgesetzes ansässige Ehefrau, soweit sie auf diese Zuwendungen angewiesen ist;
  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. (weggefallen);
  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.<sup>2</sup> Das 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 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 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 Abs. 5 des Betriebsrentengesetzes, wenn die betriebli-

- che Altersversorgung beim ehemaligen und neuen Arbeitgeber über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung durchgeführt wird. <sup>2</sup>Satz 1 gilt auch, wenn der Übertragungswert vom ehemaligen Arbeitgeber oder von einer Unterstützungskasse an den neuen Arbeitgeber oder eine andere Unterstützungskasse geleistet wird. <sup>3</sup>Die Leistungen des neuen Arbeitgebers, der Unterstützungskasse, des Pensionsfonds, der Pensionskasse oder des Unternehmens der Lebensversicherung auf Grund des Betrages nach Satz 1 und 2 gehören zu den Einkünften, zu denen die Leistungen gehören würden, wenn die Übertragung nach § 4 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 des Betriebsrentengesetzes nicht stattgefunden hätte;
56. Zuwendungen des Arbeitgebers nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 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 in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes) vorgesehen ist, soweit diese Zuwendungen im Kalenderjahr 1 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen. <sup>2</sup>Der in Satz 1 genannte Höchstbetrag erhöht sich ab 1. Januar 2014 auf 2 Prozent, ab 1. Januar 2020 auf 3 Prozent und ab 1. Januar 2025 auf 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung. <sup>3</sup>Die Beträge nach den Sätzen 1 und 2 sind jeweils um die nach § 3 Nr. 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 und dem Wohngeldsondergesetz, die sonstigen Leistungen zur Senkung der Miete oder Belastung im Sinne des § 38 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 Abs. 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 zuzu-

rechnen 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-, Einschränkung-, Umstellungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen;
61. Leistungen nach § 4 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 3, §§ 9, 10 Abs. 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.<sup>2</sup> Den 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.<sup>3</sup> Die 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.<sup>4</sup> Die Sätze 2 und 3 gelten sinngemäß für Beiträge des Arbeitgebers zu einer Pensionskasse, wenn der Arbeitnehmer bei diesem Arbeitgeber nicht im Inland beschäftigt ist und der Arbeitgeber keine Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung im Inland leistet; Beiträge des Arbeitgebers zu einer Rentenversicherung auf Grund gesetzlicher Verpflichtung sind anzurechnen;

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 in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes vom 26. Juni 2001 (BGBl. I S. 1310, 1322), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl. I S. 1427) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung vorgesehen ist, soweit die Beiträge im Kalenderjahr 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht

übersteigen. <sup>2</sup>Dies 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. <sup>3</sup>Der Höchstbetrag nach Satz 1 erhöht sich um 1 800 Euro, wenn die Beiträge im Sinne des Satzes 1 auf Grund einer Versorgungszusage geleistet werden, die nach dem 31. Dezember 2004 erteilt wurde. <sup>4</sup>Aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses geleistete Beiträge im Sinne des Satzes 1 sind steuerfrei, soweit sie 1 800 Euro vervielfältigt mit der Anzahl der Kalenderjahre, in denen das Dienstverhältnis des Arbeitnehmers zu dem Arbeitgeber bestanden hat, nicht übersteigen; der vervielfältigte Betrag vermindert sich um die nach den Sätzen 1 und 3 steuerfreien Beiträge, die der Arbeitgeber in dem Kalenderjahr, in dem das Dienstverhältnis beendet wird, und in den sechs vorangegangenen Kalenderjahren erbracht hat; Kalenderjahre vor 2005 sind dabei jeweils nicht zu berücksichtigen;

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. <sup>2</sup>Satz 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. <sup>3</sup>Bei 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 § 54 des Bundesbesoldungsgesetzes zulässigen Betrag nicht übersteigt;
65. a) Beiträge des Trägers der Insolvenzsicherung (§ 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 Insolvenzsicherung 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 Abs. 4 des Betriebsrentengesetzes bezeichneten Fällen und
- c) der Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer gegenüber einem Dritten im Falle der Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder in den Fällen des § 7 Abs. 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 Verord-

nung vom 31. Oktober 2006 (BGBl. I S. 2407), in der jeweils geltenden Fassung oder auf Grund von Wertguthaben aus einem Arbeitszeitkonto in den im ersten Halbsatz genannten Fällen für den Arbeitgeber einsteht.

- <sup>2</sup>In 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. <sup>3</sup>Soweit sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 gehören, ist von ihnen Lohnsteuer einzubehalten. <sup>4</sup>Für die Erhebung der Lohnsteuer gelten die Pensionskasse, das Unternehmen der Lebensversicherung oder der Dritte als Arbeitgeber und der Leistungsempfänger als Arbeitnehmer;
66. Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds, wenn ein Antrag nach § 4d Abs. 3 oder § 4e Abs. 3 gestellt worden ist;
  67. das Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder, das Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder sowie Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 bis 299 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch und die Zuschläge nach den §§ 50a bis 50e des Beamtenversorgungsgesetzes oder den §§ 70 bis 74 des Soldatenversorgungsgesetzes;
  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 Abs. 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 Abs. 1 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes auf einen Zeitpunkt vor dem 1. Januar 2010 aufzustellen ist.

<sup>2</sup>Satz 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 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 ergibt, ausgeglichen worden ist,
- d) wenn im Falle des Satzes 1 Buchstabe a der Buchwert zuzüglich der Veräußerungskosten den Veräußerungserlös oder im Falle des Satzes 1 Buchstabe b der Buchwert den Teilwert übersteigt. <sup>2</sup>Ermittelt der Steuerpflichtige den Gewinn nach § 4 Abs. 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.

<sup>3</sup>Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wenn

- a) innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss 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) innerhalb eines Zeitraums von vier Jahren seit dem Vertragsschluss im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a der Vor-REIT oder ein anderer Vor-REIT als sein Gesamtrechtsnachfolger nicht als REIT-Aktiengesellschaft in das Handelsregister eingetragen wird,
- 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.

<sup>4</sup>Die Steuerbefreiung entfällt auch rückwirkend, wenn die Wirtschaftsgüter im Sinne des Satzes 1 Buchstabe a vom Erwerber an den Ver-

äußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes überlassen werden und der Veräußerer oder eine ihm nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 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.<sup>5</sup> Der Grundstückserwerber haftet für die sich aus dem rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiung ergebenden Steuern.

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

### Inhaltsübersicht

#### Allgemeine Erläuterungen zu § 3

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

Erläuterungen zu § 3 Nr. 1 bis § 3 Nr. 69  
Siehe Inhaltsübersicht zu den Kommentierungen  
der einzelnen Nummern des § 3

ABC der steuerfreien Einnahmen  
Das ABC liegt hinter der Kommentierung  
von § 3 Nr. 69

## Allgemeine Erläuterungen zu § 3

### A. Rechtsentwicklung des § 3

1

#### 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.

**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. Weihnachtsszuwendungen 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 Betriebsausgaben abziehbar waren, stbefreit.

**Ges. 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.

**Allg. 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.

**Ges. 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. Abschnitt 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 mit Wirkung 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 außerstl.

Rechtsänderungen angepasst. Nr. 44 wurde erweitert, Nr. 25 und 48 wurden redaktionell geändert.

**WohngeldG idF v. 1.4.1965** (BGBl. I 1965, 178 ff.): 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.

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

**ReparationssschädenG 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 ReparationssschädenG v. 12.2.1969 aaO.

**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 Nr. 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. 1971 I, 31): Durch § 38 dieses Gesetzes wurde § 3 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 dann, 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 u. 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 auf Grund internationaler Abkommen) wurden wegen rein deklaratorischer Bedeutung gestrichen (hierfür schon EStKommission, Schriftenreihe des BMF Heft 7, 1974, 62). Nr. 63 (Einkünfte aus der DDR) u. 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 Rentenversiche-

rungen ausgedehnt; redaktionelle Anpassungen in Nr. 5 und Nr. 6; Neufassung der Nr. 60 unter Einbeziehung der ArbN des Kohlebergbaus und der Eisen- und Stahlindustrie; redaktionelle Anpassungen in Nr. 64.

**Ges. 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.

**Ges. zur Änderung des EStG und des MutterschutzG 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.

**Ges. 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 mit Wirkung 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.

**Ges. 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 1200 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.

**Ges. 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 Ges. v. 18.8.1980; s.o.). 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): Gem. der neuen Nr. 67 ist das Erziehungsgeld in Höhe von 600 DM für nach dem 31.12.1985 geborene Kinder stfrei.

**WohnneigFG v. 15.5.1986** (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Anfügung der Nr. 68. Danach sind Zinersparnisse durch ArbGDarlehen 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 1000 bis 2000 DM) stfrei.

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

**Achtes Ges. z. Änd. 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 Progressionsvorbehalt (§ 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 klargestellt (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 ArbN)*: 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 BundesseuchenG)*: 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 BundesseuchenG (bisher schon im Billigkeitswege stfrei) war erforderlich, weil die Leistungen teilweise in den Progressionsvorbehalt (§ 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 Wohnungsbaudarlehen des ArbG und Zinszuschüsse*): Die durch WohnEigFG v. 15.5.1986 (s.o.) angefügte Regelung wurde aufgehoben.

**Ges. z. Änd. 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 Progressionsvorbehalt erstreckt (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g).

Nr. 28 enthielt in den VZ 1958–1974 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 1958–1974 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 Ges. zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftl. Erwerbstätigkeit (FELEG) bis zum Höchstbetrag von 36000 DM stfrei.

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

Für die VZ 1958–1974 enthielten die Nr. 30–32 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 Halbsatz 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

unbeschränkt 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 (BT-Drucks. 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 Ges. 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 auf Grund der in § 141m Abs. 1 und § 141n Abs. 2 AFG genannten Ansprüche, dh. übergeleiteter Ansprüche auf Zahlung von Arbeitsentgelt und Sozialversicherungsbeiträge 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 ArbG)*: StBefreiung der ArbGLEistungen zur Unterbringung von ArbNKindern 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 ArbG)*: Klarstellung, dass die StBefreiung auch für Leistungen auf Grund 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 un-

beschränkten StPflcht 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.u. „StBMG“) veranlasst wurden (anzuwenden ab VZ 1994):

- *Nr. 33 (Kindergartenzuschüsse des ArbG)*: 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 ArbG)*: StBefreiung verschiedener ArbGLEistungen für die Fahrten des ArbN zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln „im Linienverkehr“, wie Überlassung von Fahrausweisen (sog. „Job-Ticket“) und 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 Soldatenversorgungsg)*: Die StBefreiung wurde für die Überbrückungsbeihilfen nach dem Soldatenversorgungsg 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 (Zinsersparnisse und Zinszuschüsse des ArbG)*: 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. 1989–2000 für bestimmte Zinsersparnisse 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, 14 f.). Damit reagiert der Gesetzgeber auf die neuere Rspr. des BFH (Urt. 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. ArbLohn 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 Soldatenversorgungsgesetz und dem Zivildienstgesetz 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 Nr. 14 durch das Gesetz zur sozialen Absicherung des Risikos der Pflegebedürftigkeit, damit die Leistungen aus einer Pflegeversicherung und die Zuschüsse zur Pflegeversicherung von Rentnern steuerfrei 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“ steuerfrei sind.

**Entschädigungs- und Ausgleichsleistungsgesetz v. 27.9.1994** (BGBl. I 1994, 2624): Ergänzung der Nr. 7 (Ausgleichsleistungen nach LAG usw.). Danach werden Leistungen nach dem Entschädigungsgesetz, dem Vermögensgesetz, dem Ausgleichsleistungsgesetz und dem Vertriebenenauwendungsgesetz ebenso wie solche nach dem LAG, dem FlüHG und Reparationsschäden ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 2a) von der ESt. befreit.

**JSStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): § 3 erfährt 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 gesetzl. Kranken- und Rentenversicherung nach § 160 Abs. 1 Satz 1 und § 166a AFG und StBefreiung des Altersübergangsgeld-Ausgleichsbetrags nach § 249e Abs. 4a AFG, das dem Progressionsvorbehalt unterliegen soll.
- *Nr. 4 Buchst. d (Krankheitsfürsorge)*: Aus Gründen der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit werden die gesamten Leistungen der gesetzl. Heilfürsorge für Angehörige der Bundeswehr, des Bundesgrenzschutzes, der Polizei und der Feuerwehr steuerfrei 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 öffentl. 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 öffentl. 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 auf Grund 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.

**Ges. zur Neuregelung der steuerrechtl. 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 auf Grund 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 Kinder-

erziehungsleistungs-Gesetz, sondern nach §§ 249 ff. SGB VI. Die Befreiungsvorschrift wurde dementsprechend redaktionell geändert (BTDruks. 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).

**1. 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).

**StEntG 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 um jeweils  $\frac{1}{3}$ , 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 3600 DM;
- *Nr. 32 (Sammelbeförderung von ArbN 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 Lebensversicherung 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 Nr. 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 (häufigen) 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 den Nr. 9, 10, 15, 26, 27, 38 und 51.

**Ges. 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:

- begrenzte StFreistellung der Beiträge des ArbG aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse oder einen Pensionsfonds (Nr. 63);
- stfreie Übertragung von Versorgungsverpflichtungen oder -anwartschaften auf einen Pensionsfonds (Nr. 66).

**Ges. 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):

- Ausdehnung der StBefreiung von Aufstockungsbeträgen nach dem AltersteilzeitG in Nr. 28 auf Beschäftigte mit beamtenähnlichem Status;
- Einbeziehung des Zuschusses für die Wohneigentumsbildung nach den Regelungen zum Stadtumbau 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 erfuhr 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.

**Ges. 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.

**2. 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.

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

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

**HBeglG v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. II 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):

- Besetzung der Nr. 55 und StFreistellung der Übertragung von Betriebsrentenkapital beim Arbeitgeberwechsel;
- Neufassung der Nr. 63 und Einbeziehung der Beiträge des ArbG für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung;
- Neufassung der Nr. 65.

**Ges. 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 Nr. 63 an die neuen Begriffe in der Rentenversicherung.

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

**Ges. 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.

**Ges. 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.

**Ges. 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 Sätzen 3 und 4 der Vorschrift.

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

- Neufassung der Nr. 3 und Erweiterung der StBefreiung auf Leistungen berufsständischer Versorgungseinrichtungen und der Leistungen aufgrund landesrechtl. Regelungen;
- In Nr. 11 Satz 3 wurde vor „Arbeitnehmertätigkeit“ das Wort „bestimmten“ eingefügt;

- Erneute Änderung der Nr. 40. Die hälftige StFreistellung von laufenden Beteiligungserträgen gem. Satz 1 Buschst. 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 Buschst. b und Aufhebung von Satz 3 Buchst. c;
- Besetzung von Nr. 56 und StBefreiung von Beiträgen des ArbG an Pensionskassen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung;
- Neufassung und Erweiterung von Nr. 65 bei Auslagerung von Versorgungsverpflichtungen auf einen selbständigen Rechtsträger zur Insolvenzsicherung.

**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).

**Ges. zur Schaffung deutscher Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen v. 28.5.2007** (BGBl. I 2007, 914; BStBl. I 2007, 806): Einfügung von Nr. 70: Hälftige 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 %.

**Ges. 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.

## II. Befreiungskatalog ohne System und Ordnung

2

§ 3 beinhaltet eine konzeptionslose und daher auch unsystematische Sammlung stfreier Leistungen (glA KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 1 und A 1111 ff.; 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 andernfalls 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. So ist beispielsweise die StFreiheit der Einnahmen der nach der Postprivatisierung weiter beschäftigten Beamten in Nr. 35 geregelt, obwohl ein sachlicher Zusammenhang mit Nr. 11–13 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 (BT-Drucks. 7/1470, 14; BRDrucks. 700/73, 14 und 239 ff.).

*Verzögerte Anpassung von Regelungen:* Teilweise werden alte, durch Zeitablauf längst bedeutungslos gewordene Vorschriften nicht einmal aufgehoben, was auf die in den Augen des Gesetzgebers geringe Bedeutung des § 3 schließen lässt. Markantes Beispiel ist dafür neben den Befreiungen nach Nr. 19 und 22 die Nr. 49. Diese Vorschrift sollte bereits nach dem Entwurf eines Dritten Steuerreformgeset-

zes (EStG 1975) nicht (mehr) in den Katalog sachlicher StBefreiungen übernommen werden. Im Rahmen des EStRG ist die Aufhebung jedoch schlicht übersehen worden (s. § 3 Nr. 49 Anm. 1). Bedeutungslos sind ferner Nr. 18, 20–22, 46 und 54.

*Häufige Folgeänderungen:* Ursächlich für die konzeptionslose und unsystematische Ansammlung stfreier Leistungen in § 3 ist zunehmend die Funktion der Vorschrift als Annex (außerstl.) Leistungsgesetze im Steuerrecht. 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. So sind Nr. 2a und Nr. 23 am selben Tag bzw. innerhalb weniger Tage zweimal geändert worden (s. § 3 Nr. 2a Anm. 1 und § 3 Nr. 23 Anm. 1).

**Nicht nur normative StBefreiungen:** 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 zudem einige Wiederholungen von Freistellungen durch andere Vorschriften (zB Nr. 46 und zT Nr. 29) und vor allem 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. Das ist kaum der Fall, wenn die Steuertatbestände 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 ungezügeltere 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. Hervorzuheben sind insbes. folgende Reformvorschläge:

- Entwurf eines Dritten SteuerreformG (BTDrucks. 7/1470; s. dazu UELNER in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, Münsteraner Symposium Bd. I, 1985, 181).
- LANG, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, Schriftenreihe des BMF, Heft 49, 1993).

- Sog. „BAREIS-Kommission“ (BB 1994 Beil. 24).
- „Petersberger Steuervorschläge“ (Schriftenreihe des BMF, Heft 61, 1997).
- Steuerreformgesetzentwurf der CDU/CSU-FDP-Koalition (BTDrucks. 13/3701; 13/7480).
- KIRCHHOF, Einkommensteuergesetzbuch, 2003: Verzicht auf StBefreiungen (Vor § 3 Rn. 99, 100).
- LANG ua., Kölner Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, 2005: Restbestand von Befreiungstatbeständen in § 14 des Entwurfs (Rn. 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.

Einstweilen frei.

3–4

## B. Bedeutung des § 3

### I. Finanzwissenschaftliche Bedeutung

5

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 (§ 2 Anm. 515). Soweit die Befreiungen nicht stvereinfachende Bedeutung haben, handelt es sich um StVergünstigungen. Als solche gehören sie zu den Sozialzwecknormen im weitesten Sinne. Sie können sozialpolitisch, wirtschaftspolitisch, kulturpolitisch, gesundheitspolitisch, familienpolitisch usw. und nicht fiskalisch motiviert sein. StVergünstigungen verschonen die stl. Leistungsfähigkeit und weichen deshalb vom Leistungsfähigkeitsprinzip ab. Dies ist grundsätzlich unter Beachtung des Willkürverbots zulässig (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 125). Der Vorschrift des § 3 entsprechende Regelungen gibt es auch in anderen Ländern (KIRCHNER, Objektive Befreiungen von der Einkommensteuer in den EGländern Deutschland, Frankreich, Italien, Belgien, Niederlande und Luxemburg, 1974; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. 2003, 747).

### II. Steuersystematische Bedeutung

#### 1. Steuersystematische Bedeutung des § 3 im EStG

6

Steuersystematisch bildet § 2 die Grundvorschrift zur Bestimmung des StGegenstands und zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage (§ 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 Vermögenmehrungen 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 ESt., 1981/1988, 64). Da die stfreien Ver-

mögensmehrungen 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. dazu 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“ grundsätzlich auf der Einnahmenseite. Dies ergibt sich neben der Überschrift („2. Steuerfreie Einnahmen“) aus der Verbindung mit § 3c. 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. 1–3 zu verstehen. Die Überschrift zu § 3 ist insoweit ungenau bzw. unvollständig (s. dazu KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 158 ff.).

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), allgemein von StBefreiungen gesprochen werden.

**„Befreiung von Leistungen“:** Die Funktion des § 3, (stbare) Einkünfte 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 Einnahmenseite hergestellt wird. Überwiegend lassen die Formulierungen einen solchen Bezug nicht erkennen. Dies gilt insbes. für die Bestimmungen, in denen allgemein 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. dazu KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 164; 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.

## 2. Bedeutung der Steuerbefreiungen

### 7 a) Vorbemerkung

**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 (Einf. ESt. Anm. 52; TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. 2000, 74 ff.). Die dem nichtfiskalischen Bereich zuzuordnenden estrechtl. Normen werden gemeinhin Sozialzwecknormen



(oder Lenkungsnormen) genannt (zur Terminologie s. im Übrigen TIPKE aaO). Unter Sozialzwecknormen sind lenkende Normen zu verstehen, die sozialpolitisch, kulturpolitisch, gesundheitspolitisch, familienpolitisch, berufspolitisch, aber nicht fiskalisch motiviert sind (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 21). Die dritte Normgruppe bilden die Vereinfachungszwecknormen. Diese sollen aus technisch-ökonomischen Gründen die StRechtsanwendung erleichtern, vereinfachen oder ökonomischer gestalten (LANG in TIPKE/LANG aaO Rn. 23). Die Vereinfachungszwecknormen werden hier als eigene Gruppe behandelt, obwohl sie im Grund 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 (LANG in TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 137; KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 1 ff., A 264 ff.), zumal der Zweck der Befreiung zum Teil 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 (vgl. dazu LANG in TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 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 (Einf. ESt. Anm. 35). Die Relevanz der richtigen Einordnung gilt auch für die Beurteilung von konstitutiven StBefreiungen (LANG in TIPKE/LANG aaO, § 4 Rn. 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 (LANG in TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 139 ff.).

### b) Deklaratorische Steuerbefreiungen

8

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.

Deklaratorische StBefreiungen sind vor allem geregelt in den Nr. 1, 2, 2a, 2b, 3 (teilw.), 4 (teilw.), 5 (teilw.), 11 (teilw.), 14, 19, 20, 22, 24, 31 und 32, 36, (teilw.), 37, 38, 42 (teilw.), 44 (teilw.), 50, 55, 57–61, 62 (teilw.), 65–67 (vgl. auch KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 1146).

9 c) **Bedeutung der Sozialzweckbefreiungen**

Sozialzweckbefreiungen durchbrechen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Sie bedürfen der Rechtfertigung, die sich aus dem konkreten Normzweck ergibt (vgl. dazu LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 124 ff.). 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 (LANG in TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 140).

**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 LANG in TIPKE/LANG aaO, § 9 Rn. 140 ff.; KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 6 ff., A 860 ff.).

10 d) **Bedeutung der Vereinfachungsbefreiungen**

Vereinfachungszwecknormen sollen aus technisch-ökonomischen Gründen die StRechtsanwendung erleichtern, vereinfachen, praktikabler oder ökonomischer gestalten (LANG in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 23, § 9 Rn. 139; KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 790 ff.). Neben Pauschalierungen, Typisierungen, Freibeträgen und Freigrenzen gehören insbes. Vereinfachungsbefreiungen zu den Vereinfachungszwecknormen. Vereinfachungsbefreiungen sind grundsätzlich unbedenklich. Sie müssen allerdings wie sämtliche Vereinfachungszwecknormen zur Vereinfachung geeignet und dürfen nicht unverhältnismäßig sein. Vereinfachungsbefreiungen im Rahmen des § 3 sind insbes. die Befreiungen, die Auslagenersatz (Nr. 50) bzw. WKERSatz betreffen (s.u.). Damit sind die Fälle gemeint, in denen der ArbG dem ArbN WK stfrei ersetzt (BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551).

**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 WKERSatz wird im Ergebnis 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; BERGKEMPER, FR 1996, 509; KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 791 ff.). Vereinfachungsbefreiungen in diesem Sinne sind vom Grundsatz her Nr. 12 Satz 2, Nr. 13, 16, 30 und 31. Der stfreie WKERSatz ist in § 3 abschließend geregelt (BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BFH/NV 2006, 1207).

**Abgrenzung des Werbungskostenersatzes zu Nr. 50 (durchlaufende Gelder und Auslagenersatz bei Arbeitnehmern):** s. § 3 Nr. 50 Anm. 2.

**Über bloße Saldierung hinausgehende echte StBefreiung:** Die WKERSatzvorschriften des § 3 erschöpfen sich in aller Regel nicht in der Saldierung von (stplf.) Einnahmen und (abziehbaren) WK, sondern gehen ganz oder teilweise darüber hinaus. Es handelt sich dann nicht um typische WKERSatzvorschriften. 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. 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. 12.4.2007 – VI R 53/04, BStBl. II 2007, 536; v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308). 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 Arbeitsstätte sind zwar grundsätzlich 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, StbJb. 1990/91, 199).

**Zur Verfassungsmäßigkeit des Werbungskostenersatzes** s. Anm. 15.

Einstweilen frei.

11–14

### III. Steuerbefreiungen und Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

15

**Verstoß gegen die Besteuerungsgleichheit und sachliche Rechtfertigung:** StVergünstigungen 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, 19. Aufl. 2008, § 19 Rn. 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 Steuerrechts 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 Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, jedoch muss er unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Stpfl. bei der Ausgestaltung des strechtl. Ausgangstatbestands die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iSd. Belastungsgleichheit umsetzen (BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 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 Abs. 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 Befreiung 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 Prinzipien durchbrechungen bedürfen deshalb einer Rechtfertigung.

► *Die Rechtfertigung von Sozialzweckbefreiungen* findet sich vor allem im Gemeinwohl- und Bedürfnisprinzip (LANG in TIPKE/LANG, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 125 ff.; HEY in TIPKE/LANG, 19. Aufl. 2008, § 19 Rn. 70). Unter diesem Gesichtspunkt ist die StBefreiung nach Nr. 12 Satz 1 sachlich nicht gerechtfertigt. Sie ist verfassungswidrig (BVerfG v. 11.11.1998 – 2 BvL 10/95, BStBl. II 1999, 502; BFH v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; BERGKEMPER, FR 1996, 509 mwN; s. auch BFH v. 21.9.2006 – VI R 81/04, BStBl. II 2007, 114).

► *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 zutreffend 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 grundsätzlich gerechtfertigt (LANG in TIPKE/LANG, 19. Aufl. 2008, § 4 Rn. 130 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. dazu BFH v. 21.9.2006 – VI R 81/04, BStBl. II 2007, 114; v. 21.10.1994 – VI R 15/94, BStBl. II 1995, 142; KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. A 780; VÖLLMECKE, NJW 1992, 1345; TIPKE, Ein Ende dem Einkommensteuer-Wirrwarr, 2006, 192; BERGKEMPER, FR 1995, 104). UE sollte der Rechtsschutz gegen stl. Privilegierungen in Form konkludenter Begünstigungsausschlüsse ausgeweitet werden. Zu bedenken ist, dass im Steuerrecht die rechtl. Privilegierung des einen stets die rechtl. Diskriminierung des anderen bedeutet (vgl. STALBOLD, Die stfreie Kostenpauschale der Abgeordneten, 2004).

**Werbungskostenersatz und Gleichbehandlungsgebot:** WKersatz 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; v. 27.5.1994 – VI R 67/92, BStBl. II 1995, 17; 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; 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. mit BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551).

Einstweilen frei.

16–19

### C. Geltungsbereich des § 3

20

**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 StPflicht 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).

**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 nichtselbst. Arbeit. Die Vorschriften des § 3 sind nicht nur bei der EStVeranlagung, sondern grundsätzlich auch im LStAbzugsverfahren anzuwenden.

### D. Verhältnis des § 3 zu anderen Vorschriften

21

**Verhältnis zu § 2:** Als Grundvorschrift zur Bestimmung des StGegenstands 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. Dies führt im Ergebnis dazu, dass nicht nur die einzelne (stfreie) Leistung, sondern der ganze wirtschaftliche Bereich ihrer Erzielung estl. unberücksichtigt bleibt.

**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 Progressionsvorbehalt ein, was verfassungsgemäß ist (BVerfG v. 3.5.1995 – 1 BvR 1176/88, DStR 1995, 932). Ziel ist es, mittels Erhöhung des Steuersatzes Steuererstattungen zu verhindern, die ansonsten vor allem wegen der Jahresbezogenheit der Frei- und Pauschbeträge als indirekte Folge der Abschnittsbesteuerung eintreten (§ 32b Anm. 8).

Der Progressionsvorbehalt erfasst stfreie Leistungen nach Nr. 1, 2, 2a, 25, 28 und 48.

**Verhältnis zu § 46 Abs. 2 Nr. 1 Alt. 2:** Nach dieser Vorschrift ist eine Veranlagung durchzuführen, wenn die positive Summe der Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, mehr als 410 € beträgt. Zu den Einkünften und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt 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).

**Verhältnis zu § 50a Abs. 4:** Stfreie Einnahmen nach § 3 unterliegen nicht dem StAbzug für beschränkt Stpfl. (BFH v. 27.7.1988 – I R 28/87, BStBl. II 1989, 449). Besonderheiten gelten aber für Beträge iSd. Nr. 13 und 16 gem. § 50a Abs. 5 Satz 2 (s. § 50a Anm. 116).