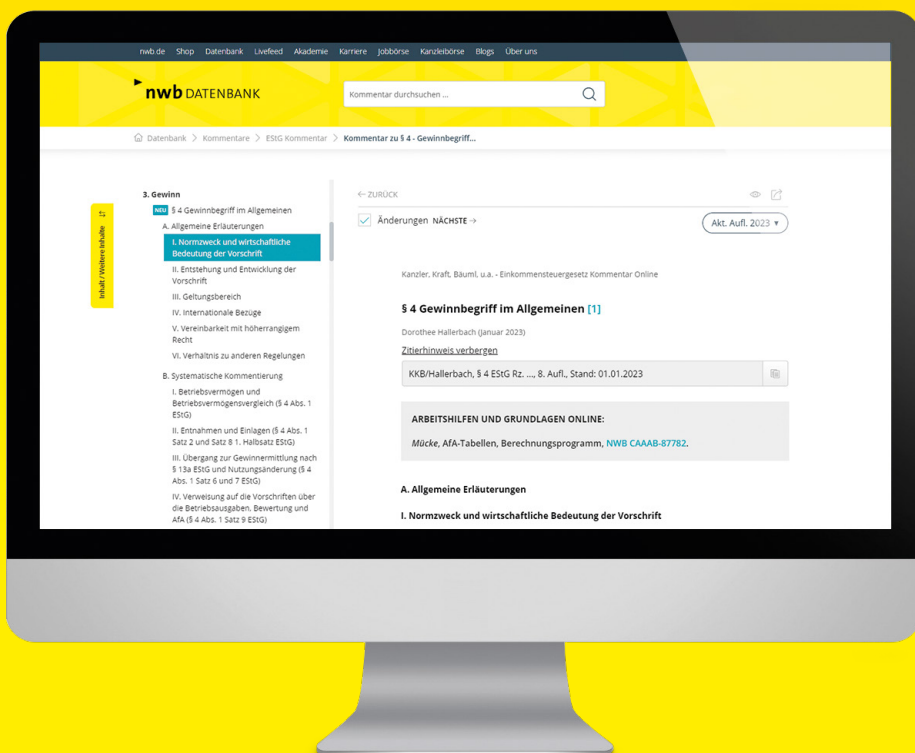


Einkommensteuergesetz Kommentar online



LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Einkommensteuergesetz Kommentar“

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2023
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

2. Steuerfreie Einnahmen

§ 3 Steuerfreie Einnahmen

Steuerfrei sind

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

2.¹

- a) das Arbeitslosengeld, das Teilarbeitslosengeld, das Kurzarbeitergeld, der Zuschuss zum Arbeitsentgelt, das Übergangsgeld, der Gründungszuschuss nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch sowie die übrigen Leistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch und den entsprechenden Programmen des Bundes und der Länder, soweit sie Arbeitnehmern oder Arbeitssuchenden oder zur Förderung der Aus- oder Weiterbildung oder Existenzgründung der Empfänger gewährt werden,
- b) das Insolvenzgeld, Leistungen auf Grund der in § 169 und § 175 Absatz 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch genannten Ansprüche sowie Zahlungen des Arbeitgebers an einen Sozialleistungsträger auf Grund des gesetzlichen Forderungsübergangs nach § 115 Absatz 1 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch, wenn ein Insolvenzereignis nach § 165 Absatz 1 Satz 2 auch in Verbindung mit Satz 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch vorliegt,
- c) die Arbeitslosenbeihilfe nach dem Soldatenversorgungsgesetz,
- d) Leistungen zur Sicherung des Lebensunterhalts und zur Eingliederung in Arbeit nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch,
- e) mit den in den Nummern 1 bis 2 Buchstabe d und Nummer 67 Buchstabe b genannten Leistungen vergleichbare Leistungen ausländischer Rechtsträger, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet oder in der Schweiz haben;

2a.² und 2b. (weggefallen)

3.³ 4

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 2 i. d. F. des Gesetzes v. 21. 12. 2020 (BGBl I S. 3096) mit Wirkung v. 1. 1. 2021.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 2a und 2b weggefallen gem. Gesetz v. 25. 7. 2014 (BGBl I S. 1266) mit Wirkung v. 1. 1. 2015.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 3 i. d. F. des Gesetzes v. 12. 12. 2019 (BGBl I S. 2451) mit Wirkung v. 1. 1. 2020.

4 Anm. d. Red.: Gemäß Art. 27 Nr. 1 Buchst. a i.V. mit Art. 90 Abs. 1 Gesetz v. 20. 8. 2021 (BGBl I S. 3932) wird § 3 Nr. 3 Satz 2 mit Wirkung v. 1. 1. 2025 wie folgt geändert:

aa) In Buchstabe a wird die Angabe „§ 43“ durch die Angabe „§ 59“ ersetzt.

bb)

In Buchstabe d wird die Angabe „§§ 28 bis 35 und 38“ durch die Angabe „§§ 43 bis 50 und 53“ ersetzt.

- a) Rentenabfindungen nach § 107 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, nach § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes, nach § 9 Absatz 1 Nummer 3 des Altersgeldgesetzes oder entsprechendem Landesrecht und nach § 43 des Soldatenversorgungsgesetzes in Verbindung mit § 21 des Beamtenversorgungsgesetzes,
 - b) Beitragerstattungen an den Versicherten nach den §§ 210 und 286d des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch sowie nach den §§ 204, 205 und 207 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, Beitragerstattungen 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;
- 4.¹ bei Angehörigen der Bundeswehr, der Bundespolizei, der Zollverwaltung, der Bereitschaftspolizei der Länder, der Vollzugspolizei und der Berufsfeuerwehr der Länder und Gemeinden und bei Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei des Bundes, der Länder und Gemeinden
- a) der Geldwert der ihnen aus Dienstbeständen überlassenen Dienstkleidung,
 - b) Einkleidungsbeihilfen und Abnutzungsentschädigungen für die Dienstkleidung der zum Tragen oder Bereithalten von Dienstkleidung Verpflichteten und für dienstlich notwendige Kleidungsstücke der Vollzugsbeamten der Kriminalpolizei sowie der Angehörigen der Zollverwaltung,
 - c) im Einsatz gewährte Verpflegung oder Verpflegungszuschüsse,
 - d) der Geldwert der auf Grund gesetzlicher Vorschriften gewährten Heilfürsorge;
- 5.² ³
- a) die Geld- und Sachbezüge, die Wehrpflichtige während des Wehrdienstes nach § 4 des Wehrpflichtgesetzes erhalten,
 - b) die Geld- und Sachbezüge, die Zivildienstleistende nach § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten,
 - c) die Heilfürsorge, die Soldaten nach § 16 des Wehrsoldgesetzes und Zivildienstleistende nach § 35 des Zivildienstgesetzes erhalten,
 - d) das an Personen, die einen in § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe d genannten Freiwilligendienst leisten, gezahlte Taschengeld oder eine vergleichbare Geldleistung,
 - e) Leistungen nach § 5 des Wehrsoldgesetzes;
- 6.⁴ ⁵⁶Bezüge, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften aus öffentlichen Mitteln versorgungshalber an Wehrdienstbeschädigte, im Freiwilligen Wehrdienst Beschädigte, Zivildienstbeschädigte und im Bundesfreiwilligendienst Beschädigte oder ihre Hinterbliebenen, Kriegsbeschädigte, Kriegshinterbliebene und ihnen gleichgestellte Personen gezahlt werden, soweit es sich nicht um Bezüge handelt, die auf Grund der Dienstzeit gewährt werden. ²Gleichgestellte im Sinne des Satzes 1 sind auch

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 4 i. d. F. des Gesetzes v. 25. 7. 2014 (BGBl I S. 1266) mit Wirkung v. 1. 1. 2015.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 5 i. d. F. des Gesetzes v. 12. 12. 2019 (BGBl I S. 2451) mit Wirkung v. 1. 1. 2020.

3 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 5 siehe § 52 Abs. 4 Sätze 1 und 2.

4 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 6 i. d. F. des Gesetzes v. 25. 7. 2014 (BGBl I S. 1266) mit Wirkung v. 31. 7. 2014.

5 Anm. d. Red.: Gemäß Art. 19 Nr. 2 i. V. mit Art. 60 Abs. 7 Gesetz v. 12. 12. 2019 (BGBl I S. 2652) wird in § 3 Nr. 6 Satz 2 mit Wirkung v. 1. 1. 2024 das Wort „Bundesversorgungsgesetz“ durch die Wörter „Vierzehnten Buch Sozialgesetzbuch“ ersetzt.

6 Anm. d. Red.: Gemäß Art. 27 Nr. 1 Buchst. b i. V. mit Art. 90 Abs. 1 Gesetz v. 20. 8. 2021 (BGBl I S. 3932) wird in § 3 Nr. 6 Satz 2 mit Wirkung v. 1. 1. 2025 das Wort „Beamtenversorgungsgesetz“ durch die Wörter „Soldatenentschädigungsgesetz, Beamtenversorgungsgesetz“ ersetzt.

- Personen, die Anspruch auf Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz oder auf Unfallfürsorgeleistungen nach dem Soldatenversorgungsgesetz, Beamtenversorgungsgesetz oder vergleichbarem Landesrecht haben;
7. Ausgleichsleistungen nach dem Lastenausgleichsgesetz, Leistungen nach dem Flüchtlingshilfegesetz, dem Bundesvertriebenengesetz, dem Reparationsschädengesetz, dem Vertriebenenzuwendungsgesetz, dem NS-Verfolgtenentschädigungsgesetz sowie Leistungen nach dem Entschädigungsgesetz und nach dem Ausgleichleistungsgesetz, soweit sie nicht Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 und Absatz 2 sind;
 8. Geldrenten, Kapitalentschädigungen und Leistungen im Heilverfahren, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften zur Wiedergutmachung nationalsozialistischen Unrechts gewährt werden.²Die Steuerpflicht von Bezügen aus einem aus Wiedergutmachungsgründen neu begründeten oder wieder begründeten Dienstverhältnis sowie von Bezügen aus einem früheren Dienstverhältnis, die aus Wiedergutmachungsgründen neu gewährt oder wieder gewährt werden, bleibt unberührt;
 - 8a.¹ Renten wegen Alters und Renten wegen verminderter Erwerbsfähigkeit aus der gesetzlichen Rentenversicherung, die an Verfolgte im Sinne des § 1 des Bundesentschädigungsgesetzes gezahlt werden, wenn rentenrechtliche Zeiten auf Grund der Verfolgung in der Rente enthalten sind.²Renten wegen Todes aus der gesetzlichen Rentenversicherung, wenn der verstorbene Versicherte Verfolgter im Sinne des § 1 des Bundesentschädigungsgesetzes war und wenn rentenrechtliche Zeiten auf Grund der Verfolgung in dieser Rente enthalten sind;
 9. Erstattungen nach § 23 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 und 4 sowie nach § 39 Absatz 4 Satz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch;
 - 10.² Einnahmen einer Gastfamilie für die Aufnahme eines Menschen mit Behinderungen oder von Behinderung bedrohten Menschen nach § 2 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zur Pflege, Betreuung, Unterbringung und Verpflegung, die auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem Sozialgesetzbuch beruhen.²Für Einnahmen im Sinne des Satzes 1, die nicht auf Leistungen eines Leistungsträgers nach dem Sozialgesetzbuch beruhen, gilt Entsprechendes bis zur Höhe der Leistungen nach dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch.³Überschreiten die auf Grund der in Satz 1 bezeichneten Tätigkeit bezogenen Einnahmen der Gastfamilie den steuerfreien Betrag, dürfen die mit der Tätigkeit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;
 11. Bezüge aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder als Beihilfe zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung, die Wissenschaft oder Kunst unmittelbar zu fördern.²Darunter fallen nicht Kinderzuschläge und Kinderbeihilfen, die auf Grund der Besoldungsgesetze, besonderer Tarife oder ähnlicher Vorschriften gewährt werden.³Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Empfänger mit den Bezügen nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet wird.⁴Den Bezügen aus öffentlichen Mitteln wegen Hilfsbedürftigkeit gleichgestellt sind Beitragsermäßigungen und Prämienrückzahlungen eines Trägers der gesetzlichen Krankenversicherung für nicht in Anspruch genommene Beihilfeleistungen;
 - 11a.³ zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 1. März 2020 bis zum 31. März 2022 auf Grund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1 500 Euro;

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 8a eingefügt gem. Gesetz v. 7. 12. 2011 (BGBl I S. 2592) mit Wirkung v. 14. 12. 2011.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 10 i. d. F. des Gesetzes v. 9. 12. 2020 (BGBl I S. 2770) mit Wirkung v. 15. 12. 2020.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 11a i. d. F. des Gesetzes v. 2. 6. 2021 (BGBl I S. 1259) mit Wirkung v. 9. 6. 2021.

- 11b.^{1, 2} zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 18. November 2021 bis zum 31. Dezember 2022 an seine Arbeitnehmer zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise gewährte Leistungen bis zu einem Betrag von 4 500 Euro. ²Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Arbeitnehmer in Einrichtungen im Sinne des § 23 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 8, 11 oder Nummer 12 des Infektionsschutzgesetzes oder § 36 Absatz 1 Nummer 2 oder Nummer 7 des Infektionsschutzgesetzes tätig sind; maßgeblich ist jeweils die am 22. Juni 2022 gültige Fassung des Infektionsschutzgesetzes. ³Die Steuerbefreiung gilt entsprechend für Personen, die in den in Satz 2 genannten Einrichtungen im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung oder im Rahmen eines Werk- oder Dienstleistungsvertrags eingesetzt werden. ⁴Nummer 11a findet auf die Leistungen im Sinne der Sätze 1 bis 3 keine Anwendung. ⁵Abweichend von Satz 1 gilt die Steuerbefreiung für Leistungen nach § 150c des Elften Buches Sozialgesetzbuch in der Fassung des Gesetzes zur Stärkung des Schutzes der Bevölkerung und insbesondere vulnerabler Personengruppen vor COVID-19 vom 16. September 2022 (BGBl I S. 1454) auch dann, wenn sie in der Zeit bis zum 31. Mai 2023 gewährt werden;
- 11c.³ zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 26. Oktober 2022 bis zum 31. Dezember 2024 in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3 000 Euro;
- 12.⁴ aus einer Bundeskasse oder Landeskasse gezahlte Bezüge, die zum einen
- a) in einem Bundesgesetz oder Landesgesetz,
 - b) auf Grundlage einer bundesgesetzlichen oder landesgesetzlichen Ermächtigung beruhenden Bestimmung oder
 - c) von der Bundesregierung oder einer Landesregierung
- als Aufwandsentschädigung festgesetzt sind und die zum anderen jeweils auch als Aufwandsentschädigung im Haushaltsplan ausgewiesen werden. ²Das Gleiche gilt für andere Bezüge, die als Aufwandsentschädigung aus öffentlichen Kassen an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, soweit nicht festgestellt wird, dass sie für Verdienstaufschlag oder Zeitverlust gewährt werden oder den Aufwand, der dem Empfänger erwächst, offenbar übersteigen;
- 13.⁵ die aus öffentlichen Kassen gezahlten Reisekostenvergütungen, Umzugskostenvergütungen und Trennungsgelder. ²Die als Reisekostenvergütungen gezahlten Vergütungen für Verpflegung sind nur insoweit steuerfrei, als sie die Pauschbeträge nach § 9 Absatz 4a nicht übersteigen; Trennungsgelder sind nur insoweit steuerfrei, als sie die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 und Absatz 4a abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;
14. Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen eines Rentners für seine Krankenversicherung und von dem gesetzlichen Rentenversicherungsträger getragene Anteile (§ 249a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch) an den Beiträgen für die gesetzliche Krankenversicherung;
- 14a.⁶ ⁷der Anteil der Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung, der auf Grund des Zuschlags an Geldpunkten für langjährige Versicherung nach dem Sechsten Buch Sozialgesetzbuch geleistet wird;

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 11b i. d. F. des Gesetzes v. 16. 12. 2022 (BGBl I S. 2294) mit Wirkung v. 21. 12. 2022.

2 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 11b siehe § 52 Abs. 4 Satz 4.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 11c eingefügt gem. Gesetze v. 19. 10. 2022 (BGBl I S. 1743) mit Wirkung v. 1. 10. 2022.

4 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 12 i. d. F. des Gesetzes v. 25. 7. 2014 (BGBl I S. 1266) mit Wirkung v. 1. 1. 2021.

5 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 13 i. d. F. des Gesetzes v. 20. 2. 2013 (BGBl I S. 285) mit Wirkung v. 1. 1. 2014.

6 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 14a eingefügt gem. Gesetz v. 16. 12. 2022 (BGBl I S. 2294) mit Wirkung v. 1. 1. 2021.

7 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 14a siehe § 52 Abs. 4 Sätze 5 bis 8.

- 15.¹ Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gezahlt werden. ²Das Gleiche gilt für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, die der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann. ³Die nach den Sätzen 1 und 2 steuerfreien Leistungen mindern den nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 abziehbaren Betrag;
- 16.² die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten, Umzugskosten oder Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung erhalten, soweit sie die nach § 9 als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen nicht übersteigen;
17. Zuschüsse zum Beitrag nach § 32 des Gesetzes über die Alterssicherung der Landwirte;
18. das Aufgeld für ein an die Bank für Vertriebene und Geschädigte (Lastenausgleichsbank) zugunsten des Ausgleichsfonds (§ 5 des Lastenausgleichsgesetzes) gegebenes Darlehen, wenn das Darlehen nach § 7f des Gesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. September 1953 (BGBl I S. 1355) im Jahr der Hingabe als Betriebsausgabe abzugsfähig war;
- 19.³ Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten
- für Maßnahmen nach § 82 Absatz 1 und 2 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch oder
 - die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers dienen.
- ²Steuerfrei sind auch Beratungsleistungen des Arbeitgebers oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur beruflichen Neuorientierung bei Beendigung des Dienstverhältnisses. ³Die Leistungen im Sinne der Sätze 1 und 2 dürfen keinen überwiegenden Belohnungscharakter haben;
20. die aus öffentlichen Mitteln des Bundespräsidenten aus sittlichen oder sozialen Gründen gewährten Zuwendungen an besonders verdiente Personen oder ihre Hinterbliebenen;
- 21.⁴ und 22. (weggefallen)
- 23.⁵ Leistungen nach
- dem Häftlingshilfegesetz,
 - dem Strafrechtlichen Rehabilitierungsgesetz,
 - dem Verwaltungsrechtlichen Rehabilitierungsgesetz,
 - dem Beruflichen Rehabilitierungsgesetz,
 - dem Gesetz zur strafrechtlichen Rehabilitierung der nach dem 8. Mai 1945 wegen einvernehmlicher homosexueller Handlungen verurteilten Personen und
 - dem Gesetz zur Rehabilitierung der wegen einvernehmlicher homosexueller Handlungen, wegen ihrer homosexuellen Orientierung oder wegen ihrer geschlechtlichen Identität dienstrechtlich benachteiligten Soldatinnen und Soldaten;
24. Leistungen, die auf Grund des Bundeskindergeldgesetzes gewährt werden;
25. Entschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz vom 20. Juli 2000 (BGBl I S. 1045);

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 15 i. d. F. des Gesetzes v. 11. 12. 2018 (BGBl I S. 2338) mit Wirkung v. 1. 1. 2019.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 16 i. d. F. des Gesetzes v. 20. 2. 2013 (BGBl I S. 285) mit Wirkung v. 1. 1. 2014.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 19 i. d. F. des Gesetzes v. 21. 12. 2020 (BGBl I S. 3096) mit Wirkung v. 29. 12. 2020.

4 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 21 und 22 weggefallen gem. Gesetz v. 1. 11. 2011 (BGBl I S. 2131) mit Wirkung v. 5. 11. 2011.

5 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 23 i. d. F. des Gesetzes v. 16. 7. 2021 (BGBl I S. 2993) mit Wirkung v. 23. 7. 2021.

- 26.¹ ²Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten, aus nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeiten oder der nebenberuflichen Pflege alter, kranker Menschen oder Menschen mit Behinderungen im Dienst oder im Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 3 000 Euro im Jahr. ²Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;
- 26a.³ ⁴Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem Staat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, oder in der Schweiz belegen ist, oder einer unter § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke (§§ 52 bis 54 der Abgabenordnung) bis zur Höhe von insgesamt 840 Euro im Jahr. ²Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 12, 26 oder 26b gewährt wird. ³Überschreiten die Einnahmen für die in Satz 1 bezeichneten Tätigkeiten den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen;
- 26b.⁵ Aufwandspauschalen nach § 1878 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, soweit sie zusammen mit den steuerfreien Einnahmen im Sinne der Nummer 26 den Freibetrag nach Nummer 26 Satz 1 nicht überschreiten. ²Nummer 26 Satz 2 gilt entsprechend;
27. der Grundbetrag der Produktionsaufgaberente und das Ausgleichsgeld nach dem Gesetz zur Förderung der Einstellung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit bis zum Höchstbetrag von 18 407 Euro;
28. die Aufstockungsbeträge im Sinne des § 3 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a sowie die Beiträge und Aufwendungen im Sinne des § 3 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b und des § 4 Absatz 2 des Altersteilzeitgesetzes, die Zuschläge, die versicherungsfrei Beschäftigte im Sinne des § 27 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch zur Aufstockung der Bezüge bei Altersteilzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten sowie die Zahlungen des Arbeitgebers zur Übernahme der Beiträge im Sinne des § 187a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, soweit sie 50 Prozent der Beiträge nicht übersteigen;
- 28a.⁶ Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 Prozent des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch nicht übersteigen und sie für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29. Februar 2020 beginnen und vor dem 1. Juli 2022 enden, geleistet werden;

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 26 i. d. F. des Gesetzes v. 21. 12. 2020 (BGBl I S. 3096) mit Wirkung v. 1. 1. 2021.

2 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 26 siehe § 52 Abs. 4 Satz 10.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 26a i. d. F. des Gesetzes v. 21. 12. 2020 (BGBl I S. 3096) mit Wirkung v. 1. 1. 2021.

4 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 26a siehe § 52 Abs. 4 Satz 10.

5 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 26b i. d. F. des Gesetzes v. 4. 5. 2021 (BGBl I S. 882) mit Wirkung v. 1. 1. 2023.

6 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 28a i. d. F. des Gesetzes v. 19. 6. 2022 (BGBl I S. 911) mit Wirkung v. 23. 6. 2022.

29. das Gehalt und die Bezüge,
- a) die die diplomatischen Vertreter ausländischer Staaten, die ihnen zugewiesenen Beamten und die in ihren Diensten stehenden Personen erhalten. ²Dies gilt nicht für deutsche Staatsangehörige oder für im Inland ständig ansässige Personen;
 - b) der Berufskonsuln, der Konsulatsangehörigen und ihres Personals, soweit sie Angehörige des Entsendestaates sind. ²Dies gilt nicht für Personen, die im Inland ständig ansässig sind oder außerhalb ihres Amtes oder Dienstes einen Beruf, ein Gewerbe oder eine andere gewinnbringende Tätigkeit ausüben;
30. Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen eines Arbeitnehmers (Werkzeuggeld), soweit sie die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigen;
31. die typische Berufskleidung, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlässt; dasselbe gilt für eine Barablösung eines nicht nur einzelvertraglichen Anspruchs auf Gestellung von typischer Berufskleidung, wenn die Barablösung betrieblich veranlasst ist und die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigt;
- 32.¹ die unentgeltliche oder verbilligte Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 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;
- 34.² ³zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verhinderung und Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20 und 20b des Fünften Buches Sozialgesetzbuch genügen, soweit sie 600 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen;
- 34a.⁴ zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers
- a) an ein Dienstleistungsunternehmen, das den Arbeitnehmer hinsichtlich der Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen berät oder hierfür Betreuungspersonen vermittelt sowie
 - b) zur kurzfristigen Betreuung von Kindern im Sinne des § 32 Absatz 1, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten oder pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers, wenn die Betreuung aus zwingenden und beruflich veranlassenden Gründen notwendig ist, auch wenn sie im privaten Haushalt des Arbeitnehmers stattfindet, soweit die Leistungen 600 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen;
35. die Einnahmen der bei der Deutsche Post AG, Deutsche Postbank AG oder Deutsche Telekom AG beschäftigten Beamten, soweit die Einnahmen ohne Neuordnung des Postwesens und der Telekommunikation nach den Nummern 11 bis 13 und 64 steuerfrei wären;

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 32 i. d. F. des Gesetzes v. 25. 7. 2014 (BGBl I S. 1266) mit Wirkung v. 31. 7. 2014.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 34 i. d. F. des Gesetzes v. 22. 11. 2019 (BGBl I S. 1746) mit Wirkung v. 1. 1. 2020.

3 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 34 siehe § 52 Abs. 4 Satz 11.

4 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 34a eingefügt gem. Gesetz v. 22. 12. 2014 (BGBl I S. 2417) mit Wirkung v. 1. 1. 2015.

- 36.¹ Einnahmen für Leistungen zu körperbezogenen Pflegemaßnahmen, pflegerischen Betreuungsmaßnahmen oder Hilfen bei der Haushaltsführung bis zur Höhe des Pflegegeldes nach § 37 des Elften Buches Sozialgesetzbuch, mindestens aber bis zur Höhe des Entlastungsbetrages nach § 45b Absatz 1 Satz 1 des Elften Buches Sozialgesetzbuch, wenn diese Leistungen von Angehörigen des Pflegebedürftigen oder von anderen Personen, die damit eine sittliche Pflicht im Sinne des § 33 Absatz 2 gegenüber dem Pflegebedürftigen erfüllen, erbracht werden. ²Entsprechendes gilt, wenn der Pflegebedürftige vergleichbare Leistungen aus privaten Versicherungsverträgen nach den Vorgaben des Elften Buches Sozialgesetzbuch oder nach den Beihilfavorschriften für häusliche Pflege erhält;
- 37.² ³zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 ist;
- 38.⁴ 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 1 080 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt;
- 39.⁵ der Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen im Sinne des § 2 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a, b und f bis l und Absatz 2 bis 5 des Fünften Vermögensbildungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. März 1994 (BGBl I S. 406), zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 7. März 2009 (BGBl I S. 451), in der jeweils geltenden Fassung, am Unternehmen des Arbeitgebers, soweit der Vorteil insgesamt 1 440 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. ²Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen. ³Als Unternehmen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 1 gilt auch ein Unternehmen im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes. ⁴Als Wert der Vermögensbeteiligung ist der gemeine Wert anzusetzen;
- 40.⁶ ⁷ 40 Prozent
- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder der Entnahme von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder § 17 des Körperschaftsteuergesetzes, oder aus deren Auflösung oder Herabsetzung von deren Nennkapital oder aus dem Ansatz eines solchen Wirtschaftsguts mit dem Wert, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 ergibt, soweit sie zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit gehören. ²Dies gilt nicht, soweit der Ansatz des niedrigeren Teilwerts in vollem Umfang zu einer Gewinnminderung geführt hat und soweit diese Gewinnminderung nicht durch Ansatz eines Werts, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 ergibt, ausgeglichen worden ist. ³Satz 1 gilt außer für Betriebsvermögensmehrungen aus dem Ansatz mit dem Wert, der sich nach § 6 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 ergibt, ebenfalls nicht, soweit Abzüge nach § 6b oder ähnliche Abzüge voll steuerwirksam vorgenommen worden sind,

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 36 i. d. F. des Gesetzes v. 11. 12. 2018 (BGBl I S. 2338) mit Wirkung v. 15. 12. 2018.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 37 i. d. F. des Gesetzes v. 11. 12. 2018 (BGBl I S. 2338) mit Wirkung v. 1. 1. 2019.

3 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 37 siehe § 52 Abs. 4 Satz 12.

4 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 38 i. d. F. des Gesetzes v. 5. 4. 2011 (BGBl I S. 554) mit Wirkung v. 12. 4. 2011.

5 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 39 i. d. F. des Gesetzes v. 3. 6. 2021 (BGBl I S. 1498) mit Wirkung v. 1. 7. 2021.

6 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 40 i. d. F. des Gesetzes v. 25. 6. 2021 (BGBl I S. 2035) mit Wirkung v. 1. 7. 2021.

7 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 40 siehe § 52 Abs. 4 Sätze 13 bis 17.

- b) des Veräußerungspreises im Sinne des § 16 Absatz 2, soweit er auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 9 gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne des § 14 oder § 17 des Körperschaftsteuergesetzes. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 16 Absatz 3 entsprechend anzuwenden. ³Buchstabe a Satz 3 gilt entsprechend,
- c) des Veräußerungspreises oder des gemeinen Werts im Sinne des § 17 Absatz 2. ²Satz 1 ist in den Fällen des § 17 Absatz 4 entsprechend anzuwenden,
- d) der Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und der Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 9. ²Dies gilt nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben. ³Sofern die Bezüge in einem anderen Staat auf Grund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Zurechnung einer anderen Person zugerechnet werden, gilt Satz 1 nur, soweit das Einkommen der anderen Person oder ihr nahestehender Personen nicht niedriger ist als bei einer dem deutschen Recht entsprechenden Zurechnung. ⁴Satz 1 Buchstabe d Satz 2 gilt nicht, soweit eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen einer dem Steuerpflichtigen nahe stehenden Person erhöht hat und § 32a des Körperschaftsteuergesetzes auf die Veranlagung dieser nahe stehenden Person keine Anwendung findet,
- e) der Bezüge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 2,
- f) der besonderen Entgelte oder Vorteile im Sinne des § 20 Absatz 3, die neben den in § 20 Absatz 1 Nummer 1 und Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden,
- g) des Gewinns aus der Veräußerung von Dividendenscheinen und sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a,
- h) des Gewinns aus der Abtretung von Dividendenansprüchen oder sonstigen Ansprüchen im Sinne des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a in Verbindung mit § 20 Absatz 2 Satz 2,
- i) der Bezüge im Sinne des § 22 Nummer 1 Satz 2, soweit diese von einer nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse stammen.

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

40a.¹ 40 Prozent der Vergütungen im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 4;

41.² (weggefallen)

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;

44.³ Stipendien, die aus öffentlichen Mitteln oder von zwischenstaatlichen oder überstaatlichen Einrichtungen, denen die Bundesrepublik Deutschland als Mitglied angehört, zur Förderung der Forschung

1 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 40a siehe § 52 Abs. 4 Sätze 18 und 19.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 41 weggefallen gem. Gesetz v. 25. 6. 2021 (BGBl I S. 2035) mit Wirkung v. 1. 7. 2021.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 44 i. d. F. des Gesetzes v. 1. 11. 2011 (BGBl I S. 2131) mit Wirkung v. 5. 11. 2011.

oder zur Förderung der wissenschaftlichen oder künstlerischen Ausbildung oder Fortbildung gewährt werden. ²Das Gleiche gilt für Stipendien, die zu den in Satz 1 bezeichneten Zwecken von einer Einrichtung, die von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet ist oder verwaltet wird, oder von einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes gegeben werden. ³Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass

- a) die Stipendien einen für die Erfüllung der Forschungsaufgabe oder für die Bestreitung des Lebensunterhalts und die Deckung des Ausbildungsbedarfs erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen Richtlinien vergeben werden,
 - b) der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium nicht zu einer bestimmten wissenschaftlichen oder künstlerischen Gegenleistung oder zu einer bestimmten Arbeitnehmertätigkeit verpflichtet ist;
- 45.¹ die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten sowie deren Zubehör, aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt, und aus den im Zusammenhang mit diesen Zuwendungen erbrachten Dienstleistungen. ²Satz 1 gilt entsprechend für Steuerpflichtige, denen die Vorteile im Rahmen einer Tätigkeit zugewendet werden, für die sie eine Aufwandsentschädigung im Sinne des § 3 Nummer 12 erhalten;
- 46.² ³zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 zweiter Halbsatz an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung;
47. Leistungen nach § 14a Absatz 4 und § 14b des Arbeitsplatzschutzgesetzes;
- 48.⁴ Leistungen nach dem Unterhaltssicherungsgesetz mit Ausnahme der Leistungen nach § 6 des Unterhaltssicherungsgesetzes;
- 49.⁵ (weggefallen)
50. die Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz);
51. Trinkgelder, die anlässlich einer Arbeitsleistung dem Arbeitnehmer von Dritten freiwillig und ohne dass ein Rechtsanspruch auf sie besteht, zusätzlich zu dem Betrag gegeben werden, der für diese Arbeitsleistung zu zahlen ist;
52. (weggefallen)
53. die Übertragung von Wertguthaben nach § 7f Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch auf die Deutsche Rentenversicherung Bund. ²Die Leistungen aus dem Wertguthaben durch die Deutsche Rentenversicherung Bund gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19. ³Von ihnen ist Lohnsteuer einzubehalten;
54. Zinsen aus Entschädigungsansprüchen für deutsche Auslandsbonds im Sinne der §§ 52 bis 54 des Bereinigungsgesetzes für deutsche Auslandsbonds in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4139-2, veröffentlichten bereinigten Fassung, soweit sich die Entschädigungsansprüche ge-

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 45 i. d. F. des Gesetzes v. 22. 12. 2014 (BGBl I S. 2417) mit Wirkung v. 1. 1. 2015.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 46 eingefügt gem. Gesetz v. 7. 11. 2016 (BGBl I S. 2498) mit Wirkung v. 17. 11. 2016.

3 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 46 siehe § 52 Abs. 4 Satz 21.

4 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 48 i. d. F. des Gesetzes v. 12. 12. 2019 (BGBl I S. 2451) mit Wirkung v. 1. 1. 2020.

5 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 49 weggefallen gem. Gesetz v. 1. 11. 2011 (BGBl I S. 2131) mit Wirkung v. 5. 11. 2011.

gen den Bund oder die Länder richten. ²Das Gleiche gilt für die Zinsen aus Schuldverschreibungen und Schuldbuchforderungen, die nach den §§ 9, 10 und 14 des Gesetzes zur näheren Regelung der Entschädigungsansprüche für Auslandsbonds in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4139-3, veröffentlichten bereinigten Fassung vom Bund oder von den Ländern für Entschädigungsansprüche erteilt oder eingetragen werden;

- 55.¹ der in den Fällen des § 4 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes vom 19. Dezember 1974 (BGBl I S. 3610), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl I S. 1427) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung geleistete Übertragungswert nach § 4 Absatz 5 des Betriebsrentengesetzes, wenn die betriebliche Altersversorgung beim ehemaligen und neuen Arbeitgeber über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung durchgeführt wird; dies gilt auch, wenn eine Versorgungsanwartschaft aus einer betrieblichen Altersversorgung auf Grund vertraglicher Vereinbarung ohne Fristerfordernis unverfallbar ist. ²Satz 1 gilt auch, wenn der Übertragungswert vom ehemaligen Arbeitgeber oder von einer Unterstützungskasse an den neuen Arbeitgeber oder eine andere Unterstützungskasse geleistet wird. ³Die Leistungen des neuen Arbeitgebers, der Unterstützungskasse, des Pensionsfonds, der Pensionskasse oder des Unternehmens der Lebensversicherung auf Grund des Betrags nach Satz 1 und 2 gehören zu den Einkünften, zu denen die Leistungen gehören würden, wenn die Übertragung nach § 4 Absatz 2 Nummer 2 und Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes nicht stattgefunden hätte;
- 55a. die nach § 10 des Versorgungsausgleichsgesetzes vom 3. April 2009 (BGBl I S. 700) in der jeweils geltenden Fassung (interne Teilung) durchgeführte Übertragung von Anrechten für die ausgleichsberechtigte Person zu Lasten von Anrechten der ausgleichspflichtigen Person. ²Die Leistungen aus diesen Anrechten gehören bei der ausgleichsberechtigten Person zu den Einkünften, zu denen die Leistungen bei der ausgleichspflichtigen Person gehören würden, wenn die interne Teilung nicht stattgefunden hätte;
- 55b. der nach § 14 des Versorgungsausgleichsgesetzes (externe Teilung) geleistete Ausgleichswert zur Begründung von Anrechten für die ausgleichsberechtigte Person zu Lasten von Anrechten der ausgleichspflichtigen Person, soweit Leistungen aus diesen Anrechten zu steuerpflichtigen Einkünften nach den §§ 19, 20 und 22 führen würden. ²Satz 1 gilt nicht, soweit Leistungen, die auf dem begründeten Anrecht beruhen, bei der ausgleichsberechtigten Person zu Einkünften nach § 20 Absatz 1 Nummer 6 oder § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb führen würden. ³Der Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person hat den Versorgungsträger der ausgleichsberechtigten Person über die für die Besteuerung der Leistungen erforderlichen Grundlagen zu informieren. ⁴Dies gilt nicht, wenn der Versorgungsträger der ausgleichsberechtigten Person die Grundlagen bereits kennt oder aus den bei ihm vorhandenen Daten feststellen kann und dieser Umstand dem Versorgungsträger der ausgleichspflichtigen Person mitgeteilt worden ist;
- 55c.² Übertragungen von Altersvorsorgevermögen im Sinne des § 92 auf einen anderen auf den Namen des Steuerpflichtigen lautenden Altersvorsorgevertrag (§ 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 10 Buchstabe b des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes), soweit die Leistungen zu steuerpflichtigen Einkünften nach § 22 Nummer 5 führen würden. ²Dies gilt entsprechend
- a) wenn Anwartschaften aus einer betrieblichen Altersversorgung, die über einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung (Direktversicherung) durchgeführt wird, lediglich auf einen anderen Träger einer betrieblichen Altersversorgung in Form eines Pensionsfonds, einer Pensionskasse oder eines Unternehmens der Lebensversicherung (Direktversicherung) übertragen werden, soweit keine Zahlungen unmittelbar an den Arbeitnehmer erfolgen,

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 55 i. d. F. des Gesetzes v. 17. 8. 2017 (BGBl I S. 3214) mit Wirkung v. 1. 1. 2018.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 55c i. d. F. des Gesetzes v. 25. 3. 2019 (BGBl I S. 357) mit Wirkung v. 29. 3. 2019.

- b) wenn Anwartschaften der betrieblichen Altersversorgung abgefunden werden, soweit das Altersvorsorgevermögen zugunsten eines auf den Namen des Steuerpflichtigen lautenden Altersvorsorgevertrages geleistet wird,
 - c) wenn im Fall des Todes des Steuerpflichtigen das Altersvorsorgevermögen auf einen auf den Namen des Ehegatten lautenden Altersvorsorgevertrag übertragen wird, wenn die Ehegatten im Zeitpunkt des Todes des Zulageberechtigten nicht dauernd getrennt gelebt haben (§ 26 Absatz 1) und ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat hatten, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist; dies gilt auch, wenn die Ehegatten ihren vor dem Zeitpunkt, ab dem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland nicht mehr Mitgliedstaat der Europäischen Union ist und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist, begründeten Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Vereinigten Königreich Großbritannien und Nordirland hatten und der Vertrag vor dem 23. Juni 2016 abgeschlossen worden ist;
- 55d.¹ Übertragungen von Anrechten aus einem nach § 5a Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz zertifizierten Vertrag auf einen anderen auf den Namen des Steuerpflichtigen lautenden nach § 5a Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz zertifizierten Vertrag;
- 55e.² die auf Grund eines Abkommens mit einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung übertragenen Werte von Anrechten auf Altersversorgung, soweit diese zur Begründung von Anrechten auf Altersversorgung bei einer zwischen- oder überstaatlichen Einrichtung dienen. ²Die Leistungen auf Grund des Betrags nach Satz 1 gehören zu den Einkünften, zu denen die Leistungen gehören, die die übernehmende Versorgungseinrichtung im Übrigen erbringt;
- 56.³ Zuwendungen des Arbeitgebers nach § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 aus dem ersten Dienstverhältnis an eine Pensionskasse zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung entsprechend § 82 Absatz 2 Satz 2 vorgesehen ist, soweit diese Zuwendungen im Kalenderjahr 2 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen. ²Der in Satz 1 genannte Höchstbetrag erhöht sich ab 1. Januar 2020 auf 3 Prozent und ab 1. Januar 2025 auf 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung. ³Die Beträge nach den Sätzen 1 und 2 sind jeweils um die nach § 3 Nummer 63 Satz 1, 3 oder Satz 4 steuerfreien Beträge zu mindern;
57. die Beträge, die die Künstlersozialkasse zugunsten des nach dem Künstlersozialversicherungsgesetz Versicherten aus dem Aufkommen von Künstlersozialabgabe und Bundeszuschuss an einen Träger der Sozialversicherung oder an den Versicherten zahlt;
58. das Wohngeld nach dem Wohngeldgesetz, die sonstigen Leistungen aus öffentlichen Haushalten oder Zweckvermögen zur Senkung der Miete oder Belastung im Sinne des § 11 Absatz 2 Nummer 4 des Wohngeldgesetzes sowie öffentliche Zuschüsse zur Deckung laufender Aufwendungen und Zinsvorteile bei Darlehen, die aus öffentlichen Haushalten gewährt werden, für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung im eigenen Haus oder eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung, soweit die Zuschüsse und Zinsvorteile die Vorteile aus einer entsprechenden Förderung mit öffentlichen Mitteln nach dem Zweiten Wohnungsbaugesetz, dem Wohnraumförderungsgesetz oder einem Landesgesetz zur Wohnraumförderung nicht überschreiten, der Zuschuss für die Wohneigentumsbildung in innerstädtischen Altbauquartieren nach den Regelungen zum Stadtumbau Ost in den Verwaltungsvereinbarungen über die Gewährung von Finanzhilfen des Bundes an die Länder nach Artikel 104a Absatz 4 des Grundgesetzes zur Förderung städtebaulicher Maßnahmen;

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 55d eingefügt gem. Gesetz v. 7. 12. 2011 (BGBl I S. 2592) mit Wirkung v. 14. 12. 2011.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 55e eingefügt gem. Gesetz v. 7. 12. 2011 (BGBl I S. 2592) mit Wirkung v. 14. 12. 2011.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 56 i. d. F. des Gesetzes v. 11. 12. 2018 (BGBl I S. 2338) mit Wirkung v. 15. 12. 2018.

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 zuzurechnen 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;
- 60.¹ ² das Anpassungsgeld für Arbeitnehmer der Braunkohlekraftwerke und -tagebaue sowie Steinkohlekraftwerke, die aus Anlass einer Stilllegungsmaßnahme ihren Arbeitsplatz verloren haben;
61. Leistungen nach § 4 Absatz 1 Nummer 2, § 7 Absatz 3, §§ 9, 10 Absatz 1, §§ 13, 15 des Entwicklungshelfer-Gesetzes;
- 62.³ Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung des Arbeitnehmers, soweit der Arbeitgeber dazu nach sozialversicherungsrechtlichen oder anderen gesetzlichen Vorschriften oder nach einer auf gesetzlicher Ermächtigung beruhenden Bestimmung verpflichtet ist, und es sich nicht um Zuwendungen oder Beiträge des Arbeitgebers nach den Nummern 56, 63 und 63a handelt. ²Den Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung, die auf Grund gesetzlicher Verpflichtung geleistet werden, werden gleichgestellt Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers
- für eine Lebensversicherung,
 - für die freiwillige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung,
 - für eine öffentlich-rechtliche Versicherungs- oder Versorgungseinrichtung seiner Berufsgruppe,
- wenn der Arbeitnehmer von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit worden ist. ³Die Zuschüsse sind nur insoweit steuerfrei, als sie insgesamt bei Befreiung von der Versicherungspflicht in der allgemeinen Rentenversicherung die Hälfte und bei Befreiung von der Versicherungspflicht in der knappschaftlichen Rentenversicherung zwei Drittel der Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers nicht übersteigen und nicht höher sind als der Betrag, der als Arbeitgeberanteil bei Versicherungspflicht in der allgemeinen Rentenversicherung oder in der knappschaftlichen Rentenversicherung zu zahlen wäre;
- 63.⁴ ⁵Beiträge des Arbeitgebers aus dem ersten Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgungsleistungen entsprechend § 82 Absatz 2 Satz 2 vorgesehen ist, soweit die Beiträge im Kalenderjahr 8 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen. ²Dies gilt nicht, soweit der Arbeitnehmer nach § 1a Absatz 3 des Betriebsrentengesetzes verlangt hat, dass die Voraussetzungen für eine Förderung nach § 10a oder Abschnitt XI erfüllt werden. ³Aus Anlass der Beendigung des Dienstverhältnisses geleistete Beiträge im Sinne des Satzes 1 sind steuerfrei, soweit sie 4 Prozent der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenver-

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 60 i. d. F. des Gesetzes v. 8. 8. 2020 (BGBl I S. 1818) mit Wirkung v. 14. 8. 2020.

2 Anm. d. Red.: Gemäß § 52 Abs. 4 Satz 22 ist § 3 Nr. 60 in der am 13. 8. 2020 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden für Anpassungsgelder an Arbeitnehmer im Steinkohlenbergbau bis zum Auslaufen dieser öffentlichen Mittel im Jahr 2027. § 3 Nr. 60 in der am 13. 8. 2020 geltenden Fassung lautete:
„60.

Leistungen aus öffentlichen Mitteln an Arbeitnehmer des Steinkohlen-, Pechkohlen- und Erzbergbaues, des Braunkohlentiefbaues und der Eisen- und Stahlindustrie aus Anlass von Stilllegungs-, Einschränkungs-, Umstellungs- oder Rationalisierungsmaßnahmen;“.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 62 i. d. F. des Gesetzes v. 17. 8. 2017 (BGBl I S. 3214) mit Wirkung v. 1. 1. 2018.

4 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 63 i. d. F. des Gesetzes v. 11. 12. 2018 (BGBl I S. 2338) mit Wirkung v. 15. 12. 2018.

5 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 63 siehe § 52 Abs. 4 Sätze 23 und 24.

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

63a.¹ Sicherungsbeiträge des Arbeitgebers nach § 23 Absatz 1 des Betriebsrentengesetzes, soweit sie nicht unmittelbar dem einzelnen Arbeitnehmer gutgeschrieben oder zugerechnet werden;

64.² bei Arbeitnehmern, die zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen und dafür Arbeitslohn aus einer inländischen öffentlichen Kasse beziehen, die Bezüge für eine Tätigkeit im Ausland insoweit, als sie den Arbeitslohn übersteigen, der dem Arbeitnehmer bei einer gleichwertigen Tätigkeit am Ort der zahlenden öffentlichen Kasse zustehen würde. ²Satz 1 gilt auch, wenn das Dienstverhältnis zu einer anderen Person besteht, die den Arbeitslohn entsprechend den im Sinne des Satzes 1 geltenden Vorschriften ermittelt, der Arbeitslohn aus einer öffentlichen Kasse gezahlt wird und ganz oder im Wesentlichen aus öffentlichen Mitteln aufgebracht wird. ³Bei anderen für einen begrenzten Zeitraum in das Ausland entsandten Arbeitnehmern, die dort einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, ist der ihnen von einem inländischen Arbeitgeber gewährte Kaufkraftausgleich steuerfrei, soweit er den für vergleichbare Auslandsdienstbezüge nach § 55 des Bundesbesoldungsgesetzes zulässigen Betrag nicht übersteigt;

65.³

- a) Beiträge des Trägers der Insolvenzsicherung (§ 14 des Betriebsrentengesetzes) zugunsten eines Versorgungsberechtigten und seiner Hinterbliebenen an ein Unternehmen der Lebensversicherung zur Ablösung von Verpflichtungen, die der Träger der Insolvenzsicherung im Siche- rungsfall gegenüber dem Versorgungsberechtigten und seinen Hinterbliebenen hat,
- b) Leistungen zur Übernahme von Versorgungsleistungen oder unverfallbaren Versorgungs- anwartschaften durch eine Pensionskasse oder ein Unternehmen der Lebensversicherung in den in § 4 Absatz 4 des Betriebsrentengesetzes bezeichneten Fällen,
- c) der Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer gegenüber einem Dritten im Fall der Er- öffnung des Insolvenzverfahrens oder in den Fällen des § 7 Absatz 1 Satz 4 des Betriebsren- tesgesetzes, 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 Altersteil- zeitgesetz 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 und
- d) der Erwerb von Ansprüchen durch den Arbeitnehmer im Zusammenhang mit dem Eintritt in die Versicherung nach § 8 Absatz 2 des Betriebsrentengesetzes.

²In den Fällen nach Buchstabe a, b und c gehören die Leistungen der Pensionskasse, des Unterneh- mens der Lebensversicherung oder des Dritten zu den Einkünften, zu denen jene Leistungen gehö- ren würden, die ohne Eintritt eines Falles nach Buchstabe a, b und c zu erbringen wären. ³Soweit sie zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 gehören, ist von ihnen Lohnsteu-

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 63a eingefügt gem. Gesetz v. 17. 8. 2017 (BGBl I S. 3214) mit Wirkung v. 1. 1. 2018.

2 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 64 i. d. F. der amtlichen Anmerkung zu § 3 der EStG-Neufassung v. 8. 10. 2009 (BGBl I S. 3369, ber. I S. 3862) mit Wirkung v. 1. 7. 2010.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 65 i. d. F. des Gesetzes v. 16. 12. 2022 (BGBl I S. 2294) mit Wirkung v. 21. 12. 2022.

er einzubehalten. ⁴Für die Erhebung der Lohnsteuer gelten die Pensionskasse, das Unternehmen der Lebensversicherung oder der Dritte als Arbeitgeber und der Leistungsempfänger als Arbeitnehmer. ⁵Im Fall des Buchstaben d gehören die Versorgungsleistungen des Unternehmens der Lebensversicherung oder der Pensionskasse, soweit sie auf Beiträgen beruhen, die bis zum Eintritt des Arbeitnehmers in die Versicherung geleistet wurden, zu den sonstigen Einkünften im Sinne des § 22 Nummer 5 Satz 1; soweit der Arbeitnehmer in den Fällen des § 8 Absatz 2 des Betriebsrentengesetzes die Versicherung mit eigenen Beiträgen fortgesetzt hat, sind die auf diesen Beiträgen beruhenden Versorgungsleistungen sonstige Einkünfte im Sinne des § 22 Nummer 5 Satz 1 oder Satz 2;

66. Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds, wenn ein Antrag nach § 4d Absatz 3 oder § 4e Absatz 3 gestellt worden ist;
- 67.^{1 2}
- a) das Erziehungsgeld nach dem Bundeserziehungsgeldgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder,
 - b) das Elterngeld nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz und vergleichbare Leistungen der Länder,
 - c) Leistungen für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 nach den §§ 294 bis 299 des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch sowie
 - d) Zuschläge, die nach den §§ 50a bis 50e des Beamtenversorgungsgesetzes oder nach den §§ 70 bis 74 des Soldatenversorgungsgesetzes oder nach vergleichbaren Regelungen der Länder für ein vor dem 1. Januar 2015 geborenes Kind oder für eine vor dem 1. Januar 2015 begonnene Zeit der Pflege einer pflegebedürftigen Person zu gewähren sind; im Falle des Zusammentreffens von Zeiten für mehrere Kinder nach § 50b des Beamtenversorgungsgesetzes oder § 71 des Soldatenversorgungsgesetzes oder nach vergleichbaren Regelungen der Länder gilt dies, wenn eines der Kinder vor dem 1. Januar 2015 geboren ist;
68. die Hilfen nach dem Gesetz über die Hilfe für durch Anti-D-Immunprophylaxe 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;
- 70.³ die Hälfte
- a) der Betriebsvermögensmehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden und Gebäuden, die am 1. Januar 2007 mindestens fünf Jahre zum Anlagevermögen eines inländischen Betriebsvermögens des Steuerpflichtigen gehören, wenn diese auf Grund eines nach dem 31. Dezember 2006 und vor dem 1. Januar 2010 rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages an eine REIT-Aktiengesellschaft oder einen Vor-REIT veräußert werden,
 - b) der Betriebsvermögensmehrungen, die auf Grund der Eintragung eines Steuerpflichtigen in das Handelsregister als REIT-Aktiengesellschaft im Sinne des REIT-Gesetzes vom 28. Mai 2007 (BGBl I S. 914) durch Anwendung des § 13 Absatz 1 und 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes auf Grund und Boden und Gebäude entstehen, wenn diese Wirtschaftsgüter vor dem 1. Januar 2005 angeschafft oder hergestellt wurden, und die Schlussbilanz im Sinne des § 13 Ab-

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 67 i. d. F. des Gesetzes v. 22. 12. 2014 (BGBl I S. 2417) mit Wirkung v. 1. 1. 2015.

2 Anm. d. Red.: Gemäß Art. 27 Nr. 1 Buchst. c i. V. mit Art. 90 Abs. 1 Gesetz v. 20. 8. 2021 (BGBl I S. 3932) wird in § 3 Nr. 67 Buchst. d mit Wirkung v. 1. 1. 2025 die Angabe „§§ 70 bis 74“ durch die Angabe „§§ 96 bis 100“ und die Angabe „§ 71“ durch die Angabe „§ 97“ ersetzt.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 70 i. d. F. des Gesetzes v. 22. 6. 2011 (BGBl I S. 1126) mit Wirkung v. 26. 6. 2011.

satz 1 und 3 des Körperschaftsteuergesetzes auf einen Zeitpunkt vor dem 1. Januar 2010 aufzustellen ist.

²Satz 1 ist nicht anzuwenden,

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

³Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend, wenn

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

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

71.¹ ²der aus einer öffentlichen Kasse gezahlte Zuschuss

- a) für den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von bis zu 20 Prozent der Anschaffungskosten, höchstens jedoch 100 000 Euro. ²Voraussetzung ist, dass
 - aa) der Anteil an der Kapitalgesellschaft länger als drei Jahre gehalten wird,
 - bb) die Kapitalgesellschaft, deren Anteil erworben wird,
 - aaa) nicht älter ist als sieben Jahre, wobei das Datum der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister maßgeblich ist,
 - bbb) weniger als 50 Mitarbeiter (Vollzeitäquivalente) hat,
 - ccc) einen Jahresumsatz oder eine Jahresbilanzsumme von höchstens 10 Millionen Euro hat und
 - ddd) nicht an einem regulierten Markt notiert ist und keine solche Notierung vorbereitet,
 - cc) der Zuschussempfänger das 18. Lebensjahr vollendet hat oder eine GmbH oder Unternehmersgesellschaft ist, bei der mindestens ein Gesellschafter das 18. Lebensjahr vollendet hat und
 - dd) für den Erwerb des Anteils kein Fremdkapital eingesetzt wird. ²Wird der Anteil von einer GmbH oder Unternehmersgesellschaft im Sinne von Doppelbuchstabe cc erworben, gehören auch solche Darlehen zum Fremdkapital, die der GmbH oder Unternehmersgesellschaft von ihren Anteilseignern gewährt werden und die von der GmbH oder Unternehmersgesellschaft zum Erwerb des Anteils eingesetzt werden.
- b) anlässlich der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft im Sinne von Buchstabe a in Höhe von 25 Prozent des Veräußerungsgewinns, wenn
 - aa) der Veräußerer eine natürliche Person ist,
 - bb) bei Erwerb des veräußerten Anteils bereits ein Zuschuss im Sinne von Buchstabe a gezahlt und nicht zurückgefordert wurde,
 - cc) der veräußerte Anteil frühestens drei Jahre (Mindesthaltedauer) und spätestens zehn Jahre (Höchsthaltedauer) nach Anteilerwerb veräußert wurde,
 - dd) der Veräußerungsgewinn nach Satz 2 mindestens 2 000 Euro beträgt und
 - ee) der Zuschuss auf 80 Prozent der Anschaffungskosten begrenzt ist.

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

72.³ ⁴die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb

- a) von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 kW (peak) und
- b) von auf, an oder in sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit,

insgesamt höchstens 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft. ²Werden Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 erzielt und sind die aus dieser Tätigkeit erzielten Ein-

1 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 71 i. d. F. des Gesetzes v. 16. 12. 2022 (BGBl I S. 2294) mit Wirkung v. 21. 12. 2022.

2 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 71 siehe § 52 Abs. 4 Sätze 25 und 26.

3 Anm. d. Red.: § 3 Nr. 72 angefügt gem. Gesetz v. 16. 12. 2022 (BGBl I S. 2294) mit Wirkung v. 21. 12. 2022.

4 Anm. d. Red.: Zur Anwendung des § 3 Nr. 72 siehe § 52 Abs. 4 Satz 27.

nahmen insgesamt steuerfrei nach Satz 1, ist kein Gewinn zu ermitteln.³ In den Fällen des Satzes 2 ist § 15 Absatz 3 Nummer 1 nicht anzuwenden.

Vorbemerkung

BEARBEITER:

Bearbeiter der Vorschrift sind:

Nacke: § 3 EstG mit Ausnahme von § 3 Nr. 11a, Nr. 11b, Nr. 11c und Nr. 28a EstG

Hechtner: § 3 Nr. 11a, Nr. 11b, Nr. 11c und Nr. 28a EstG

Bitte bei der Zitierung entsprechend berücksichtigen.

LITERATUR:

Schmittmann, Besteuerung von Sanierungsgewinnen: Der BFH lässt neuerlich die Wirksamkeit des BMF-Schr. v. 27.3.2003 offen, *StuB* 2015, 389; *Adrian/Fey/Selzer*, BEPS-Umsetzungsgesetz 1, *StuB* 2017, 94; *Moorkamp*, Gesetzesinitiative zur Reform der betrieblichen Altersvorsorge, *StuB* 2017, 383; *Rätke*, Gibt es eine Aufzeichnungspflicht für die Kasse bei der EÜR?, *BBK* 2017, 1009; *Seifert*, Vorfälligkeitsentschädigung wegen Auflösung der doppelten Haushaltsführung, *StuB* 2017, 754; *Selig-Kraft/Beeger*, Die wesentlichen Änderungen des Betriebsrentenstärkungsgesetzes, *StuB* 2017, 657; *Eggert*, Das Kriterium des zusätzlichen Arbeitslohns, *BBK* 2019, 1129; *Nacke*, Steuervergünstigungen bei Elektrofahrzeugen und neue steuerfreie Leistungen des Arbeitgebers, *NWB* 2019, 508; *Nacke*, Steuerlich zu berücksichtigende Verluste aus Übungsleitertätigkeit, *NWB* 2019, 2378; *Hechtner*, Der steuerfreie Coronabonus – Anmerkungen zum BMF-Schreiben v. 9.4.2020, *NWB* 2020, 1248; *Kanzler*, Krankheits- und pflegebedingte Ausgaben und Einnahmen (Teil 3) – Steuerbefreiung von Einkünften aus Pflegeleistungen, *NWB* 2020, 2087 zu § 3 Nr. 1 Buchst. a und Nr. 36, § 3 Nr. 10, § 3 Nr. 26, § 3 Nr. 34a, § 3 Nr. 67 Buchst. d EstG.

ARBEITSHILFEN UND GRUNDLAGEN ONLINE:

Schmidt, Umzugskosten, *NWB* WAAAE-83381; *Tödtmann*, Kinderbetreuungszuschuss (steuerfrei) – Mutter, *NWB* HAAAF-76926; *ETL Rechtsanwälte GmbH*, Ehrenamtliche Tätigkeit – Vertrag, *NWB* VAAAF-76327.

- 1 **Struktur der Vorschrift:** § 3 EstG stellt ein Sammelsurium von Befreiungstatbeständen dar, das keinerlei innere Ordnung aufweist.¹ Neue Befreiungsregelungen werden den zu dem jeweiligen Zeitpunkt freien Nummern zugeordnet, ohne eine innere Ordnung zu schaffen bzw. zu beachten. Ursache ist häufig die Annexbedeutung der Steuerfreistellung für außersteuerliche Leistungsgesetze. Hinzu kommen Regelungen, die eine Steuerbefreiung nur klarstellen, indem sie schon nicht steuerbare Einnahmen erwähnen. Deshalb wird wegen der möglicherweise gegebenen Verletzung des Bestimmtheitsgrundsatzes als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips zu Recht die Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift insgesamt in Frage gestellt.²
- 2 § 3 EstG steht in engem Zusammenhang mit § 3c EstG. Während § 3 EstG die Einnahmen betrifft, die steuerfrei bleiben sollen (insoweit ist die Überschrift „2. Steuerfreie Einnahmen“ zutreffend), betrifft § 3c EstG die mit diesen steuerfreien Einnahmen verbundenen Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben, die insoweit nicht abzugsfähig sind. Voraussetzung für § 3 EstG ist daher an sich die Steuerpflicht der Einnahmen, die erst durch die Regelung des § 3 EstG steuerfrei gestellt werden. Gleichwohl enthält § 3 EstG eine Reihe von Regelungen, die bestimmte Vermögensmehrungen betreffen, die begrifflich bereits keine Einkunftsteile sind, so dass die Bestimmung in § 3 EstG rein deklaratorisch ist. Auf **deklaratorische Befreiungen**

1 Ebenso in der Bewertung *HHR/Bergkemper*, § 3 EstG Rz. 3; von *Beckerath* in *Kirchof/Söhn/Mellinghoff*, § 3 EstG Rz. A 1; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II 2. Aufl. 2003, 747 ff.

2 *HHR/Bergkemper*, § 3 EstG Rz. 3.

stimmten Zeitspanne begünstigt werden. Hierbei müssen die Lohnzahlungen in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 (bzw. 31.5.2023) angesprochen werden. Es wird hier einzig auf den Zeitpunkt der Zahlung und nicht auf Lohnzahlungszeiträume abgestellt. Die erweiterte Zeitspanne bis zum 31.5.2023 ist relevant für Leistungen nach § 150c SGB XI. Hierbei handelt es sich um Sonderleistungen für zugelassene voll- und teilstationäre Pflegeeinrichtungen zur Anerkennung und Umsetzung zusätzlicher Aufgaben nach § 35 Abs. 1 IfSG. Derartige Leistungen müssen bis 30.4.2023 gewährt werden. Um die Steuerbefreiung dem Grunde nach auch auf die für den Monat April 2023 im Mai 2023 gezahlten Leistungen zu erstrecken, wurde der Begünstigungszeitraum in Bezug auf solche Leistungen nach § 150c SGB XI durch das JStG 2022 entsprechend erweitert.¹

§ 3 Nr. 11c EStG (Inflationsausgleichsprämie)

Inhaltsübersicht

Rz.

A. Allgemeine Erläuterungen	110/14
B. Systematische Kommentierung	110/15 - 110/22
I. Steuerfreistellung von Lohnkomponenten als Inflationsausgleichsprämie	110/15 - 110/16
II. Höhe und Form der Steuerfreistellung	110/17
III. Angesprochener Personenkreis	110/18
IV. Kausalität zwischen Inflationsausgleichsprämie und Preissteigerung	110/19
V. Zahlung der Inflationsausgleichsprämie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn	110/20
VI. Zeitlicher Anwendungsbereich	110/21
VII. Konkurrenzverhältnis zwischen § 3 Nr. 11a, 11b, 11c EStG	110/22

HINWEIS:

Das BMF hat zu dieser Regelung eigenständige FAQ herausgegeben, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG (Stand: 7.12.2022). Einzelne Fragestellungen zur Anwendung der Regelung werden in den FAQ beantwortet.

LITERATUR:

Jahn, Die Inflationsausgleichsprämie, NWB 2022, 3216; *Seifert*, Die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie, StuB 2022, 777.

A. Allgemeine Erläuterungen

110/14 **Normzweck und wirtschaftliche Bedeutung der Vorschrift:** Mit der Regelung wurde der politische Wille umgesetzt, dass Arbeitgeber an ihre Arbeitnehmer eine freiwillige, steuerfreie Inflationsausgleichsprämie zahlen können. Ökonomischer Hintergrund ist, dass über diese einmalige Zahlung Druck aus anstehenden Verhandlungen über Tarifverträge genommen werden soll. Hierbei besteht die Befürchtung, dass erhöhte Lohnforderungen zu einer Lohn-Preis-Spirale führen. Mit einer Einmalzahlung in Form einer Inflationsausgleichsprämie soll somit einmalig eine Milderung der Effekte aus erhöhten Lebenshaltungskosten bewirkt werden. Die Steuerfreiheit bewirkt zudem, dass sich der Staat über den Steuerverzicht an dieser Einmalzahlung indirekt beteiligt. Ferner soll so den Arbeitgebern ein Anreiz gegeben werden, vorrangig dieses Instrument einzusetzen.

¹ Vgl. BT-Drucks. 20/4729, 146.

Entstehung und Entwicklung der Vorschrift: Die Regelung zu einer steuerfreien Inflationsausgleichsprämie wurde von der Bundesregierung im Rahmen des dritten Entlastungspakets v. 3.9.2022 beschlossen.¹ Der Gesetzgeber hatte diese Überlegung dann aufgegriffen und über einen neuen § 3 Nr. 11c EStG mit dem Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19.10.2022 umgesetzt. Die Neuregelung wurde erst während der parlamentarischen Beratungen im Bundestag zu diesem Gesetz aufgenommen.² Das Gesetz wurde am 25.10.2022 verkündet und trat nach Art. 4 mit Wirkung zum 1.10.2022 in Kraft.³

Verhältnis zu anderen Vorschriften: Die Vorschrift ist in die Steuerbefreiungstatbestände des § 3 EStG (steuerfreie Einnahmen) für Arbeitnehmer eingegliedert. Insofern gelten z.B. die allgemeinen Aufzeichnungspflichten im Lohnkonto nach § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV für steuerfreie Einnahmen. Darüber hinaus kann sich eine Konkurrenz zu § 3 Nr. 11b EStG ergeben (Corona-Pflegebonus).

Anwendungszeitpunkt und Inkrafttreten: Die Neuregelung gilt über die allgemeine Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 1 EStG erstmalig für den VZ 2022. Materiell enthält die Regelung selbst allerdings einen eigenständigen Anwendungszeitraum (Begünstigungszeitraum), so dass Leistungen steuerfrei gestellt werden, die in der Zeit vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 gewährt werden. Typischerweise betrifft dies Lohnzahlungen. Es wird hier dann einzig auf den Zeitpunkt der Gewährung der Leistung (z. B. Zahlung) und nicht auf Lohnzahlungszeiträume abgestellt.

B. Systematische Kommentierung

I. Steuerfreistellung von Lohnkomponenten als Inflationsausgleichsprämie

Nach § 3 Nr. 11c EStG sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3.000 € steuerfrei. Diese gewährten Leistungen werden häufig als Inflationsausgleichsprämie bezeichnet.

110/15

Die Formulierung entspricht annähernd dem Wortlaut des § 3 Nr. 11a, 11b EStG. Es ist insofern zu vermuten, dass der Gesetzgeber mit allen drei Regelungen ähnliche Rechtsfolgen bewirken wollte.⁴ Entgegen der Formulierung in § 3 Nr. 11a EStG (Beihilfen in Form von Zuschüssen und Sachbezügen) wird in § 3 Nr. 11c EStG von Leistungen in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gesprochen. Demgegenüber spricht § 3 Nr. 11b EStG nur Leistungen an. Die unterschiedlichen Formulierungen sind m. E. aber historisch zu erklären und drücken keine materiellen Unterschiede aus. Die angesprochenen Leistungen können sich sowohl auf Geldzahlungen als auch auf Sachbezüge erstrecken. Leistungen sind damit als Oberbegriff zu verstehen und mei-

1 Vgl. Bundesregierung v. 1.11.2022, Inflationsausgleichsprämie: Bis zu 3.000 € steuerfrei, <https://www.bundesregierung.de/breg-de/themen/entlastung-fuer-deutschland/inflationsausgleichsprämie-2130190>.

2 Vgl. BT-Drucks. 20/3530 für den Gesetzentwurf, BT-Drucks. 20/3744 für die Beschlussempfehlung und BT-Drucks. 20/3763 für den Bericht.

3 Vgl. BGBl 2022 I 1743.

4 Vgl. insofern die Vorbemerkungen zu den FAQ des BMF zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG: „Viele Antworten aus den FAQ Corona (Steuern) zu den ähnlichen Regelungen des § 3 Nr. 11a EStG (Corona-Prämie) und des § 3 Nr. 11b EStG (Corona-Pflegebonus) gelten in gleicher oder ähnlicher Weise auch für die Inflationsausgleichsprämie.“; ferner BT-Drucks. 20/3763, 7.

nen Lohnkomponenten aus dem individuellen Arbeitsverhältnis. Der typische Fall solcher Leistungen dürfte damit der zusätzliche Arbeitslohn sein. Gleichwohl werden auch sämtliche Formen von Sachbezügen (u. a. geldwerte Vorteile) von der Regelung angesprochen.¹

Wesentliche Rechtsfolge des § 3 Nr. 11c EStG ist, dass steuerbare Einnahmen, die typischerweise bei der genannten Fallkonstellation zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählen, nach § 3 Nr. 11c EStG bis zu einem Maximalbetrag (Freibetrag) steuerfreigestellt werden. Die Regelung ist somit konstitutiv, da steuerbares Markteinkommen von der Besteuerung ausgenommen wird. Der Wortlaut umschreibt diese steuerbaren Markteinkommen als zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährte Leistungen. Derartige Leistungen resultieren damit aus dem individuellen Arbeitsverhältnis. Somit erstreckt sich die Steuerbefreiung auf Lohnkomponenten, die als Arbeitslohn nach § 2 LStDV zu qualifizieren sind. Derartiger Arbeitslohn wird von Arbeitnehmern gem. § 1 LStDV bezogen. Im Ergebnis kann die Steuerbefreiung damit nur von Arbeitnehmern im steuerrechtlichen Sinne in Anspruch genommen werden. Die Steuerbefreiung bezieht sich damit einzig auf die Steuerfreistellung von Arbeitslohn. Eine Anwendung innerhalb anderer Einkunftsarten ist damit nicht möglich.

- 110/16 Eine Anwendung des Progressionsvorbehalts erfolgt nicht.² Die Steuerbefreiung wirkt sich auch auf die Befreiung von den Sozialversicherungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 SVEV aus. Eine Befreiung von der Pfändung ähnlich § 122 Satz 2 EStG, wie bei der Energiepreispauschale festgeschrieben, enthält das EStG nicht, so dass die allgemeinen Regelungen über die Pfändbarkeit gelten.³ Dies erscheint sachgerecht, da die Leistungen des Arbeitgebers als Lohnkomponente entgegen der Energiepreispauschale keinen staatlichen Transfer darstellen. Die Inflationsausgleichsprämie ist weder in der Einkommensteuererklärung anzugeben, noch führt sie zu einer Veranlagungspflicht. Im Übrigen ist sie auch nicht vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen.⁴ Damit verbleibt einzig die Dokumentation im Lohnkonto über die Gewährung der Leistung als Inflationsausgleichsprämie, was zugleich dann zur Anwendung der Steuerfreiheit führt.

II. Höhe und Form der Steuerfreistellung

- 110/17 Die Steuerfreistellung in Form eines Freibetrags erstreckt sich insgesamt auf Leistungen bis zu einem Betrag von 3.000 €. Hierbei können in dem genannten Begünstigungszeitraum auch mehrere Inflationsausgleichsprämien gezahlt werden, die dann in der Summe bis maximal 3.000 € begünstigt sind. Überschreiten die Inflationsausgleichsprämien den Freibetrag von 3.000 €, so sind die Teile der Leistungen bzw. Zahlungen über diesen Freibetrag hinaus dann regulär der Besteuerung zu unterwerfen.

Wie bereits nach § 3 Nr. 11a, 11b EStG gilt der Freibetrag insgesamt einmalig für alle Leistungen in der Summe in dem genannten Begünstigungszeitraum. Insofern kann sich der Freibetrag auf mehrere Inflationsausgleichsprämien erstrecken. Dagegen ist der Freibetrag nicht für einzelne Kalenderjahre zu gewähren, sondern gilt einmalig für den gesamten Begünstigungszeitraum.

1 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „7. Fallen auch Sachleistungen unter die Steuerbefreiung?“.

2 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „20. Unterliegt die steuerfreie IAP dem Progressionsvorbehalt?“.

3 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „24. Unterliegt die steuerfreie IAP der Pfändung?“.

4 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „21. Ist die steuerfreie IAP vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen oder vom Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung anzugeben?“

tigungszeitraum. Obgleich dies nicht direkt aus dem Wortlaut abzuleiten ist, gilt der Freibetrag pro Arbeitsverhältnis.¹ Somit kann der Freibetrag auch mehrfach ausgeschöpft werden bei mehreren Arbeitsverhältnissen mit unterschiedlichen Arbeitgebern. Hierbei ist es auch unerheblich, ob die Arbeitgeber verbundene Unternehmen i. S. des § 15 AktG sind. Allerdings werden hierzu Einschränkungen vorgenommen, wenn im Zeitablauf mehrere Arbeitsverhältnisse mit einem identischen Arbeitgeber (mit Unterbrechungen) erfolgten.² Im Übrigen ist die Anwendung des Freibetrags nicht an weitere Voraussetzungen des Arbeitsverhältnisses geknüpft.

III. Angesprochener Personenkreis

Ausweislich des Gesetzestextes werden Leistungen des Arbeitgebers in Form von Zuschüssen und Sachbezügen von § 3 Nr. 11c EStG angesprochen. Dies impliziert, dass die begünstigte Person (persönlicher Anwendungsbereich) ein Arbeitnehmer i. S. des § 1 LStDV ist.³ Der Steuerpflichtige muss folglich im steuerrechtlichen Sinne als Arbeitnehmer eingestuft werden. Hierbei ist es unerheblich, welches konkrete Arbeitnehmerverhältnis vorliegt. Prinzipiell ist jedes Arbeitsverhältnis geeignet für die Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG. Insofern gelten hier keine anderen Voraussetzungen als nach § 3 Nr. 11a EStG. Damit werden auch Mini-Jobs sowie Jobs mit Pauschalierung der Lohnsteuer (vgl. z. B. § 40a EStG) angesprochen. Dauer und Länge des Arbeitsverhältnisses sind ebenfalls irrelevant.⁴ Im Ergebnis werden damit jegliche Arbeitsverhältnisse angesprochenen, aus denen prinzipiell Einkünfte nach § 19 EStG entstehen. Hierbei ist es auch unerheblich, ob es sich um frühere Arbeitsverhältnisse (z. B. Rentner mit Betriebsrente) oder ruhende Arbeitsverhältnisse (z. B. Elternzeit, Kurzarbeit) handelt. Auch ist es nicht entscheidend, inwieweit der Steuerpflichtige sich noch in Ausbildung befindet (z. B. Studenten, Auszubildende). Die Regelung erfasst daher auch gewährte Leistungen an Auszubildende, Studierende in einer dualen Ausbildung, Praktikanten, Personen im Bundesfreiwilligendienst usw. Die Form des konkreten Arbeitsverhältnisses kann somit nicht entscheidend sein. Hierbei ist es auch unerheblich, ob es sich um Leiharbeitsverhältnisse handelt, unabhängig davon, über welchen Kanal der Lohn an den Leiharbeiter gezahlt wird (direkt von dem Beschäftigungsunternehmen oder von der Leiharbeitsfirma). Ferner sind auch keine weiteren Anforderungen an das Verhältnis zwischen Grundlohn (vertraglich geschuldet) und Inflationsausgleichsprämie zu stellen. Die Inflationsausgleichsprämie kann somit auch den Grundlohn eines Mini-Jobs deutlich übersteigen. Nach den FAQ des BMF kommen damit u. a. die folgenden Arbeitsverhältnisse in Betracht:⁵

- ▶ Arbeitnehmer in Voll- oder Teilzeit,
- ▶ kurzfristig Beschäftigte,
- ▶ Minijobber,

1 Vgl. die Ausführungen zu § 3 Nr. 11a, 11b EStG sowie BT-Drucks. 20/3763, 7; ferner BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „8. Kann der steuerfreie Höchstbetrag von 3.000 € für jedes Dienstverhältnis gesondert ausgeschöpft werden oder ist zu prüfen, ob aus anderen Dienstverhältnissen bereits eine Zahlung geleistet wurde?“

2 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „8. Kann der steuerfreie Höchstbetrag von 3.000 Euro für jedes Dienstverhältnis gesondert ausgeschöpft werden oder ist zu prüfen, ob aus anderen Dienstverhältnissen bereits eine Zahlung geleistet wurde?“

3 Insofern werden im Folgenden die Begriffe Arbeitsverhältnis und Dienstverhältnis synonym verwendet. Die FAQ des BMF verwenden beiden Begriffe, wohl ohne inhaltliche Differenzierung.

4 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „4. Ist es für die Steuerbefreiung von Bedeutung, wann und wie lange der Arbeitnehmer bei seinem Arbeitgeber beschäftigt sein muss?“

5 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „2. Wer kann eine IAP steuerfrei erhalten?“

- ▶ Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft,
- ▶ Auszubildende,
- ▶ Arbeitnehmer im entgeltlichen Praktikum (nicht nur, aber auch Studierende),
- ▶ Arbeitnehmer in Kurzarbeit,
- ▶ Arbeitnehmer in Elternzeit,
- ▶ Arbeitnehmer mit Bezug von Krankengeld,
- ▶ Freiwillige i. S. des § 2 Bundesfreiwilligendienstgesetz und Freiwillige i. S. des § 2 Jugendfreiwilligendienstgesetz,
- ▶ Menschen mit Behinderungen, die in einer Werkstatt für behinderte Menschen tätig sind,
- ▶ ehrenamtlich Tätige, sofern der steuerliche Arbeitnehmerbegriff erfüllt ist,
- ▶ Vorstände und Gesellschafter-Geschäftsführer, sofern der steuerliche Arbeitnehmerbegriff erfüllt ist,
- ▶ Arbeitnehmer in der aktiven oder passiven Phase der Altersteilzeit,
- ▶ Beziehende von Vorruhestandsgeld,
- ▶ Versorgungsbeziehende.

Materiell erstreckt sich die Steuerbefreiung auf die Lohnkomponenten, die aus den genannten Arbeitsverhältnissen erzielt werden. Derartige Leistungen können sich als Lohn (Zuschüsse) oder Sachbezüge darstellen. Beziehen sich die Leistungen auf Sachbezüge, so sind diese bei weiteren Begünstigungen, wie z. B. § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (Freigrenze von 50 € für Sachbezüge) nicht zu berücksichtigen.¹ Andere Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen oder Pauschalbesteuerungsmöglichkeiten bleiben also von der Anwendung des § 3 Nr. 11c EStG unberührt.²

Die Regelung gilt auch für Arbeitsverhältnisse zwischen nahestehenden Personen. Insofern kann hier auf die allgemeinen Grundsätze und Voraussetzungen zur Anerkennung solcher Arbeitsverhältnisse verwiesen werden. Sofern diese steuerrechtlich anzuerkennen sind, damit also auch tatsächlich so vereinbart und durchgeführt werden, ist eine Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG auch möglich.³ Ebenfalls gelten keine weiteren Besonderheiten für Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers. Sofern die Leistungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG und nicht als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren sind, kann sich auch hier bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen eine Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG ergeben.

Im Ergebnis grenzt sich § 3 Nr. 11c EStG zu den beiden anderen verwandten Regelungen damit wie folgt ab:

- ▶ Wesentliches Abgrenzungskriterium zu § 3 Nr. 11b EStG (Corona-Pflegebonus) ist der Einrichtungsbezug in § 3 Nr. 11b Satz 2 EStG. Voraussetzung nach § 3 Nr. 11b Satz 2 EStG ist, dass die angesprochenen Personen in bestimmten Einrichtungen tätig sind, wohingegen § 3 Nr. 11c EStG erst einmal auf jegliche Arbeitsverhältnisse abzielt.

1 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „17. Wie wirkt sich die IAP, die in Form einer Sachleistung erbracht wird, auf die 50-€-Freigrenze des § 8 Absatz 2 Satz 11 Einkommensteuergesetz aus?“.

2 Vgl. BT-Drucks. 20/3763, 7.

3 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „3. Gelten Besonderheiten bei Arbeitsverhältnissen zwischen nahestehenden Personen (zum Beispiel Ehegatten-Arbeitsverhältnisse)?“.

- Der Unterschied von § 3 Nr. 11c EStG zu § 3 Nr. 11a EStG ergibt sich aus dem auslösenden Moment der Leistungsgewährung (§ 3 Nr. 11c EStG: Abmilderung der Effekte aus der Inflation).

IV. Kausalität zwischen Inflationsausgleichsprämie und Preissteigerung

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes soll der Steuerfreibetrag gelten für gewährte Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise. Hierdurch wird eine Scheinkausalität ausgedrückt. Obgleich hier zwar das auslösende Moment für die Gewährung der Leistung in der Inflation und der Preissteigerung liegen soll, werden durch die Formulierung im Gesetz keine weiteren Einschränkungen getroffen. Insofern kann auf die Ausführungen zu § 3 Nr. 11a, 11b EStG verwiesen werden. Alles, was von den Vertragsparteien unter den weiteren Voraussetzungen als Inflationsausgleichsprämie vereinbart und so dann auch im Lohnkonto dokumentiert wird, kann demnach unter die Begünstigung nach § 3 Nr. 11c EStG fallen. Hierzu bedarf es keiner weiteren Ausführungen oder Belege, inwieweit die Inflationsausgleichsprämie auch wirklich ursächlich im Zusammenhang mit der Inflation steht oder inwieweit der Steuerpflichtige durch diese betroffen ist. Letztendlich steht die Inflationsausgleichsprämie dann in einem solchen Zusammenhang, wenn dies vom Arbeitgeber so erklärt und dann auch so im Lohnkonto schriftlich fixiert wird. Der Arbeitgeber hat damit einen sehr weiten Entscheidungsspielraum zur Anwendung des Steuerfreibetrags für seinen Arbeitnehmer. Diese Sichtweise wird auch durch die FAQ des BMF und die Gesetzesmaterialien gestützt. So soll die Inflationsausgleichsprämie in einem sachlichen Zusammenhang mit der Preisentwicklung stehen und sich der Zusammenhang z. B. in Form der Bezeichnung „Inflationsausgleichsprämie“ aus der Gehaltsabrechnung oder aus dem Überweisungsträger ergeben.¹ In ähnlicher Form hat sich auch der Gesetzgeber geäußert.² Der geschilderte sachliche Zusammenhang wird damit de facto von dem Arbeitgeber festgelegt und bestimmt. Im Ergebnis besteht somit für den Arbeitgeber ein faktisches Wahlrecht zur Anwendung der Regelung für seine Arbeitnehmer.

110/19

V. Zahlung der Inflationsausgleichsprämie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Ausweislich des Gesetzestextes gilt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11c EStG nur für Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn. Die Formulierung entspricht damit wörtlich der Zusätzlichkeitsvoraussetzung, die bereits in anderen Steuerbefreiungsnormen z. B. in § 3 Nr. 11a, 11b, 15, 34, 34a EStG gilt. Insofern ist diese Voraussetzung inhaltlich in Analogie zu den bestehenden Regelungen auszulegen. Es wird insofern auf die Ausführungen zu diesem Punkt zu § 3 Nr. 11a, 11b EStG verwiesen.

110/20

Im Übrigen wurde die Zusätzlichkeitsvoraussetzung mittlerweile in § 8 Abs. 4 EStG gesetzlich verankert, so dass hiernach zu beurteilen ist, ob diese Voraussetzung erfüllt ist. Entgegen der früheren Rechtsprechung kann damit auch dann nach § 8 Abs. 4 Satz 2 EStG von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Leistung ausgegangen werden, wenn diese tarifvertraglich vereinbart wurde.³ Hier müssen allerdings die weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 Satz 1 EStG erfüllt sein. Im Ergebnis kann damit die Steuerfreistellung auch ge-

1 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „10. Muss ein Zusammenhang der Leistung mit der Inflation (Preisentwicklung) vorliegen und wie muss dieser gegebenenfalls nachgewiesen werden?“.

2 Vgl. BT-Drucks. 20/3763, 6.

3 Vgl. HHR/Kister, § 8 EStG Rz. 184.

währt werden, wenn die Inflationsausgleichsprämie infolge einer arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Regelung, z. B. durch Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag oder Besoldungsgesetz, gewährt wird. Damit steht den Tarifparteien die Möglichkeit offen, die Steuerfreiheit der Einmalzahlung als strategisches Element in den Tarifverhandlungen einzusetzen.

Die FAQ des BMF gehen auf einzelne Fragen zu diesem Aspekt ein. Die Inflationsausgleichsprämie kann somit nicht als Weihnachts- oder Urlaubsgeld gezahlt werden, allerdings kann eine zeitliche Verknüpfung mit derartigen sonst erfolgten Zahlungen erfolgen. Faktisch kann dies also durchaus vollzogen werden, ohne allerdings diese Begriffe zu verwenden. Eine Umwidmung von bestehenden Leistungen, auf die der Arbeitnehmer einen Anspruch hat, zugunsten der Inflationsausgleichsprämie ist nicht möglich. Dies ergibt sich bereits aus § 8 Abs. 4 EStG (Entgeltverzicht, Lohnumwandlung). Die FAQ des BMF weisen explizit darauf hin, dass eine Inflationsausgleichsprämie als Ausgleich für geleistete Überstunden möglich ist, wenn arbeitsrechtlich kein Anspruch auf Vergütung der Überstunden besteht, sondern diese nur über einen Freizeitausgleich abgegolten werden.¹ Ebenfalls kann die Inflationsausgleichsprämie nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns unter Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG gewährt werden. Letztendlich soll sichergestellt werden, dass die Inflationsausgleichsprämie „echt“ zusätzlich zu den bisherigen Lohnkomponenten gewährt wird und nicht lediglich Substitut für bestehenden Arbeitslohn oder bereits zugesagte Lohnerhöhungen ist.

VI. Zeitlicher Anwendungsbereich

110/21 Die Neuregelung gilt über § 52 Abs. 1 EStG ab dem VZ 2022. Die materielle Anwendung wird allerdings zeitlich beschränkt, indem nur Leistungen innerhalb einer bestimmten Zeitspanne begünstigt werden. Hierbei müssen die Leistungen in der Zeit vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 gewährt werden (Begünstigungszeitraum). Im Falle der Zahlung von Lohn ist einzig auf den Zeitpunkt der Zahlung und nicht auf Lohnzahlungszeiträume abzustellen. Hierbei ist das Zu- und Abflussprinzip zu beachten. Es kommt damit einzig auf den Zeitpunkt des Zuflusses beim Arbeitnehmer an.² Die FAQ des BMF stellen klar, dass es unerheblich ist, ob die Vereinbarung über die Zahlung einer Inflationsausgleichsprämie bereits vor dem Begünstigungszeitraum vereinbart wurde, gleichwohl die Zahlung erst innerhalb des Begünstigungszeitraums erfolgt. Letztendlich sollen auch Fallkonstellationen berücksichtigt werden, in denen die Verhandlungen zur Zahlung einer Inflationsausgleichsprämie bereits zeitgleich mit den parlamentarischen Beratungen zu dem Gesetz erfolgten. Dies erscheint sachgerecht, da die Regierung bereits vor der gesetzlichen Umsetzung auf das Instrument einer Inflationsausgleichsprämie hingewiesen hatte.

VII. Konkurrenzverhältnis zwischen § 3 Nr. 11a, 11b, 11c EStG

110/22 Die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 11c EStG kann in Konkurrenz zu den Steuerfreistellungen nach § 3 Nr. 11b EStG stehen (Corona-Pflegebonus). Infolge des unterschiedlichen zeitlichen

1 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „15. Kann ein Arbeitgeber eine Sonderzahlung an einen Arbeitnehmer als steuerfreie IAP leisten, wenn er im Gegenzug geleistete Überstunden kürzt, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht?“.

2 Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „12. Für welchen Zeitraum gilt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11c Einkommensteuergesetz (Begünstigungszeitraum)?“.

Anwendungsbereichs kann sich keine Konkurrenz zu § 3 Nr. 11a EStG ergeben. Der zeitliche Anwendungsbereich von § 3 Nr. 11b EStG liegt zwischen dem 18.11.2021 und dem 31.12.2022 bzw. in bestimmten Fällen dem 31.4.2023. Damit ergeben sich Zeiträume, in denen beide Regelungen nebeneinander zur Anwendung kommen können. Hierbei muss § 3 Nr. 11b EStG als die speziellere Regelung angesehen werden. Insbesondere werden hier Zahlungen angesprochen, deren auslösendes Ereignis in der Corona-Pandemie zu sehen ist. Eine Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG ist somit ausgeschlossen. Dies gilt auch für Zahlungen, die über den Freibetrag nach § 3 Nr. 11b EStG hinausgehen. Demgegenüber ist selbstredend eine Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG unter den weiteren Voraussetzungen neben § 3 Nr. 11b EStG möglich.¹ Letztendlich ist dabei darauf zu achten, dass für die Anwendung von § 3 Nr. 11c EStG die gewährten Leistungen als Inflationsausgleichsprämie zu bezeichnen sind, demnach also keinen Coronabezug haben dürfen. Im Übrigen ergeben sich aber keine weiteren Voraussetzungen, so dass § 3 Nr. 11b, 11c EStG nebeneinander zur Anwendung kommen können.

§ 3 Nr. 12 EStG (Aus öffentlichen Kassen gezahlte Aufwandsentschädigungen)

Inhaltsübersicht	Rz.
A. Allgemeine Erläuterungen	111 - 112
B. Systematische Kommentierung	113 - 122
I. § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG	113 - 114
II. § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG	115 - 122

HINWEIS:

R 3.12 LStR; H 3.12 LStH; OFD Niedersachsen v. 15.4.2010 - S 2257a - 4 - St 236, ESt-Kartei Niedersachsen § 22 EStG Nr. 8; OFD Frankfurt v. 30.8.2011 - S 212 A-33 -St 213, juris; OFD Niedersachsen v. 28.1.2015, LSt-Kartei ND § 3 EStG F. 3 Nr. 18a; BMF v. 8.4.2021, NWB AAAAH-76114.

LITERATUR:

Tipke, Rechtsschutz gegen Privilegien Dritter, FR 2006, 949; *Bergkemper*, Urteilsanmerkung zu BFH v. 11.9.2008 - VI R 13/06, jurisPR-SteuerR 49/2008 Anm. 2; *Drysch*, Die steuerfreie Kostenpauschale für Bundestagsabgeordnete – ein verfassungswidriges Privileg!, DStR 2008, 1217.

A. Allgemeine Erläuterungen

Normzweck und wirtschaftliche Bedeutung: Die Vorschrift stellt Aufwandsentschädigungen insbesondere von Landtags- und Bundestagsabgeordneten von der Besteuerung frei. 111

Zur Entstehung und Entwicklung der Vorschrift: Die Vorschrift geht bereits zurück auf § 3 Nr. 13 EStG 1934 sowie § 3 Nr. 12 EStG 1957.

Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht: Die Regelung wird z.T. als verfassungswidrig angesehen.² Soweit Aufwendungen i. S. des § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei belassen werden, die nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigungsfähig sind, ist die Steuerbefreiung 112

¹ Vgl. BMF, FAQ zur Inflationsausgleichsprämie nach § 3 Nr. 11c EStG, „18. Kann eine Sonderzahlung als steuerfreie IAP neben dem steuerfreien Corona-Pflegebonusgewährt werden?“.

² HHR/*Bergkemper*, § 3 Nr. 12 EStG Rz. 4; *Tipke*, Steuerrechtsordnung, Bd II, § 129.2.

LITERATUR:

Marschner, Die Pflegeversicherung, NWB 1997, 1077; *Marschner*, Die Pflegeversicherung, NWB 2005, 3637.

Normzweck und wirtschaftliche Bedeutung: Die Vorschrift stellt bestimmte Zahlungen (Zuschüsse der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen des Rentners, der freiwillig in der gesetzlichen Rentenversicherung oder bei einem privaten Krankenversicherungsunternehmen versichert ist, für seine Krankenversicherung) steuerfrei. 136

Zur Entstehung und Entwicklung der Vorschrift: Die Vorschrift wurde zuletzt durch das JStG 2009 v. 19.12.2008¹ geändert. Es wurde mit dieser Änderung der 2. Halbsatz eingefügt.

Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht: Die Regelung ist als Vereinfachungsnorm verfassungsgemäß.²

Steuerfrei sind Zuschüsse eines Trägers der gesetzlichen Rentenversicherung zu den Aufwendungen des Rentners für seine Krankenversicherung. Erfasst werden insoweit Zuschüsse der Rentenversicherung nach §§ 106, 315 SGB VI, die an freiwillig oder privat Versicherte gezahlt werden. Steuerfrei sind aber auch die von der gesetzlichen Rentenversicherung nach § 249a SGBV getragenen Anteile an den Beiträgen für die gesetzliche Krankenversicherung der Pflichtversicherten. 137

§ 3 Nr. 14a EStG (Steuerbefreiung für Grundrentenzuschlag)

Normzweck und wirtschaftliche Bedeutung: Der Gesetzgeber verfolgte mit der Einführung des Grundrentenzuschlags durch das Gesetz zur Einführung der Grundrente für langjährige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung mit unterdurchschnittlichem Einkommen und für weitere Maßnahmen zur Erhöhung der Alterseinkommen vom 12.8.2020³ das Ziel, das Vertrauen in das Grundversprechen des Sozialstaates auf Absicherung und in die Leistungsfähigkeit der gesetzlichen Rentenversicherung zu stärken. Es wurde deshalb ein einkommensabhängiger Zuschlag zur Rente für langjährige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung zum 1.1.2021 eingeführt. Die Ermittlung des individuellen Grundrentenzuschlags erfolgt dabei nach einer gesetzlich festgelegten Berechnungsmethode. Zur Feststellung des Grundrentenbedarfs findet eine Einkommensprüfung statt; übersteigt das Einkommen gesetzlich festgelegte Einkommensfreibeträge, findet eine Kürzung des Grundrentenzuschlags statt. Ein dem Grunde nach bestehender Anspruch auf einen Grundrentenzuschlag kann aufgrund der Einkommensprüfung daher der Höhe nach in den einzelnen Jahren variieren. 137/1

Vor diesem Hintergrund sollte auch im Hinblick auf die Besteuerung sichergestellt werden, dass der die Lebensleistung der berechtigten Person anerkennende Grundrentenzuschlag nicht geschmälert wird. Dem soll der vorliegende Gesetzentwurf dadurch Rechnung tragen, dass der Betrag der Rente, der aufgrund des Grundrentenzuschlags geleistet wird, steuerfrei gestellt

1 BGBl 2008 I 2794.

2 BT-Drucks. 10/716, 12; HHR/*Bergkemper*, § 3 Nr. 14 EStG Rz. 1.

3 BGBl 2020 I 1879.

wird. Dadurch soll der Grundrentenzuschlag steuerlich unbelastet in voller Höhe zur Verfügung stehen und so ungeschmälert zur Sicherung des Lebensunterhalts beitragen.¹

Entstehung und Entwicklung der Vorschrift: Die Vorschrift ist durch das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) neu eingefügt worden.²

Anwendungszeitpunkt und Inkrafttreten: Die Neuregelung gilt für Grundrentenzuschläge ab VZ 2021 (§ 52 Abs. 4 Satz 5 EStG; Art. 43 Abs. 3 JStG 2022).

137/2 **Korrigierte Rentenbezugsmitteilung und Änderungsvorschrift:** Zur Anwendung ist in § 52 Abs. 4 Satz 6 ff. EStG noch Folgendes geregelt: „Ist in der für das jeweilige Leistungsjahr zuletzt übermittelten Rentenbezugsmitteilung i. S. des § 22a in den nach § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 zu übermittelnden Daten der Zuschlag an Entgeltpunkten für langjährige Versicherung nach dem Sechsten Buch Sozialgesetzbuch enthalten, haben die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung als mitteilungspflichtige Stelle i. S. des § 22a bis zum letzten Tag des Monats Februar 2024 für das jeweilige Leistungsjahr eine insoweit korrigierte Rentenbezugsmitteilung zu übermitteln. Ein Einkommensteuerbescheid ist infolge einer nach Satz 6 korrigierten Rentenbezugsmitteilung insoweit zu ändern. Das gilt auch, wenn der Einkommensteuerbescheid bereits bestandskräftig ist; andere Änderungsvorschriften bleiben unberührt.“

Hintergrund dieser Anwendungsregelung³ ist, dass in den Rentenbezugsmitteilungen für 2021 und womöglich auch in den Rentenbezugsmitteilungen für 2022, die bis zum 28.2.2023 zu übermitteln sind, Rentenanteile enthalten sind, die einen Grundrentenzuschlag darstellen, ohne dass sie als solche zu erkennen sind. Es kann daher zu einer Besteuerung des Grundrentenzuschlags bereits gekommen sein, oder bzgl. 2022 zu einer solchen Besteuerung führen. In § 52 Abs. 4 Satz 6 EStG ist die Pflicht zur Erteilung einer korrigierten Rentenbezugsmitteilung bis zum 28.2.2014 vorgesehen. Um diese Besteuerung nachträglich ändern zu können, wurde in § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG eigens eine Änderungsvorschrift aufgenommen. In § 52 Abs. 4 Satz 8 EStG wird klargestellt, dass es sich in Satz 7 um eine eigenständige Korrekturvorschrift handelt, so dass die formelle Bestandskraft dem nicht entgegensteht. Überdies folgt daraus auch, dass andere Änderungsvorschriften daneben einschlägig sein können, worauf auch in § 52 Abs. 4 Satz 8 EStG hingewiesen wird. Als Änderungsnormen könnten auch § 175b AO oder auch § 173 AO in Betracht kommen.

§ 3 Nr. 15 EStG (Fahrkostenzuschüsse des Arbeitgebers)

Inhaltsübersicht	Rz.
A. Allgemeine Erläuterungen	138
B. Systematische Kommentierung	139 - 139/5
I. Allgemeines	139
II. Zuschüsse des Arbeitgebers (§ 3 Nr. 15 Satz 1 EStG)	139/1
III. Zurverfügungstellung von Fahrausweisen und Zuschüsse des Arbeitgebers für Leistungen Dritter (§ 3 Nr. 15 Satz 2 EStG)	139/2

1 BT-Drucks. 20/3879, 86.

2 BGBl 2022 I 2294.

3 Siehe BT-Drucks. 20/3879, 83 f.

kung zu bezeichnende Steuerbefreiung kommt zunächst nur in den offenen Fällen zum Tragen. Bei bestandskräftigen Veranlagungen sind gleichwohl Änderungen möglich.

631–634 (Einstweilen frei)

§ 3 Nr. 72 EstG (Photovoltaikanlagen)

Inhaltsübersicht

Rz.

A. Allgemeine Erläuterungen	635
B. Systematische Kommentierung	636 - 648
I. Steuerbefreite Anlagen (§ 3 Nr. 72 Satz 1 EstG)	636 - 646
II. Ertragsteuerliche Unbeachtlichkeit (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EstG)	647
III. Keine Abfärbung (§ 3 Nr. 72 Satz 3 EstG)	648

LITERATUR:

Duscha, Grundzüge der steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen – Grundlegende Neuregelungen durch das JStG 2022, Beilage zu NWB 52/2022, 23; *Perschon*, Neuregelungen für Photovoltaikanlagen durch das Jahressteuergesetz 2022, Stbg 2022, 47; Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU, Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen aufgrund der Änderungen im Zuge des Jahressteuergesetzes 2022, BT-Drucks. 20/5428 und Antwort der Bundesregierung v. 13.2.2023, BT-Drucks. 20/5683; *Fietz/Mayer*, Zweifelsfragen zur steuerlichen Behandlung von Photovoltaikanlagen aufgrund der Änderungen im Zuge des JStG 2022 – Problemstellungen und praktische Lösungshinweise, NWB 2023, 638.

A. Allgemeine Erläuterungen

635 **Normzweck und wirtschaftliche Bedeutung:** Hintergrund der neuen Steuerbefreiungsregelung für Photovoltaikanlagen ist die Vereinfachung und Entlastung des Betriebs einer Photovoltaikanlage im Privatbereich. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EstG steht im Zusammenhang mit der Nullbesteuerung für die Lieferung und Installation einer Photovoltaikanlage gem. § 12 Abs. 3 UStG. War es für den Betreiber einer kleinen Photovoltaikanlage in der Vergangenheit zur Optimierung der steuerlichen Behandlung erforderlich auf die Kleinunternehmerregelung bei der Umsatzsteuer zu verzichten und ertragsteuerlich die Einkünfte zu erfassen, beabsichtigte der Gesetzgeber mit der Neuregelung die Errichtung und den Betrieb einer kleineren Photovoltaikanlage einerseits von der Umsatzsteuerlast zu befreien, so dass ein Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung obsolet wird und andererseits eine einkommensteuerliche Erfassung der Gewinne aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage abzuschaffen. Beides ist für die Umsetzung der klimapolitischen Ziele der Koalition sicherlich in Zukunft von Vorteil, da die Bürger, die in Zukunft eine Photovoltaikanlage betreiben wollen, keine umsatzsteuerlichen und ertragsteuerlichen Pflichten mehr zu erfüllen haben.

Entstehung und Entwicklung der Vorschrift: Die Vorschrift ist durch das Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) neu eingefügt worden.¹

Vereinbarkeit mit Verfassungsrecht: Die Neuregelung bezieht sich auf Photovoltaikanlagen bis zu einer bestimmten Größe. Anlagen, die diese Grenze überschreiten, sind weiterhin einkommensteuerlich zu erfassen. M. E. bestehen insoweit keine verfassungsrechtlichen Beden-

¹ BGBl 2022 I 2294.

ken gegen diese Ungleichbehandlung, da die Förderung der regenerativen Energie als klimapolitisches Ziel eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigt, um eine größere Verbreitung von Photovoltaikanlagen zu erreichen.

Anwendungszeitpunkt und Inkrafttreten: Nachdem im Gesetzgebungsverfahren zunächst eine Anwendung der Neuregelung ab VZ 2023 vorgesehen war, hat sich der Gesetzgeber für eine rückwirkende Anwendung der Regelung ab **VZ 2022** entschieden (Art. 43 Abs. 1 JStG 2022). Die Neuregelung ist für **Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden** (§ 52 Abs. 4 EStG).

B. Systematische Kommentierung

I. Steuerbefreite Anlagen (§ 3 Nr. 72 Satz 1 EStG)

Steuerfreiheit für bestimmte Einnahmen und Entnahmen: Zur Verhinderung der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht, sollen Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb kleinerer Photovoltaikanlagen steuerfrei sein. § 3 Nr. 72 EStG unterscheidet zwischen der Steuerbefreiung 636

- ▶ von Photovoltaikanlagen auf einem Einfamilienhaus bzw. nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäuden (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. a EStG) und
- ▶ auf sonstigen Gebäuden (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. b EStG).

Anlagen bis 30 kW (peak) steuerfrei bei Einfamilienhäusern bzw. Gewerbeimmobilien (Buchst. a): Einnahmen oder Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen mit einer installierten Gesamtbruttoleistung lt. Marktstammdatenregister auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden wie z. B. Garagen und Carports) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z. B. Gewerbeimmobilie, Garagenhof) von bis max. 30 kW (peak) werden steuerfrei gestellt (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. a EStG). 637

Anlagen mit insgesamt max. 100 kW (peak) steuerfrei bei Zwei- und Mehrfamilienhäusern bzw. Wohn- und Geschäftshäusern (Buchst. b): Die Steuerbefreiung soll auch für den Betrieb einer einzelnen Anlage oder mehrerer Anlagen bis max. 100 kW (peak) gelten, wenn es sich um eine Anlage oder Anlagen auf, an oder in sonstigen Gebäuden handelt. Nachdem im Gesetzgebungsverfahren insoweit noch einschränkend vorgesehen war, dass es sich um „überwiegend zu Wohnzwecken genutzte“ Gebäude handeln musste, hat man im Finanzausschuss diese Einschränkung gestrichen. Damit sollen nunmehr auch Photovoltaikanlagen auf überwiegend zu betrieblichen Zwecken genutzten Gebäuden begünstigt sein. Die 100-kW (peak)-Grenze soll dabei pro Steuerpflichtigem (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) oder pro Mitunternehmerschaft gelten. Je Wohn- oder Gewerbeinheit soll die Leistung nicht 15 kW (peak) überschreiten. 638

Steuerfreiheit gilt unabhängig von der Verwendung des Stroms: Die Steuerbefreiung gilt unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Damit wären auch Einnahmen aus Photovoltaikanlagen, bei denen der erzeugte Strom vollständig in das öffentliche Stromnetz eingespeist, zum Aufladen eines privaten oder betrieblich genutzten E-Autos verbraucht oder von Mietern genutzt wird, steuerfrei.¹ 639

¹ BT-Drucks. 20/3879, 87.

- 640 **Fälle der Begünstigten:** Steuerfrei soll der Betrieb von Photovoltaikanlagen durch Privateigentümer, Privatvermieter, Wohnungseigentümergeinschaften, Genossenschaften und Vermietungsunternehmen sein.¹
- 641 **Nebengebäude auch bei Mehrfamilienhäusern begünstigt:** M. E. sind nicht nur Nebengebäude (z. B. Garage, Carport) bei Einfamilienhäusern begünstigt (siehe Gesetzestext), sondern auch bei Mehrfamilienhäusern, obwohl dies nicht im Gesetz steht. Diese Begünstigung dürfte sich auch aus dem Gesetzeszweck wie auch aus Art. 3 GG herleiten lassen.
- 642 **Geltung auch für Bestandsanlagen:** Die Neuregelung gilt auch für Bestandsanlagen. Denn die Regelung ist generell für Einnahmen aus diesen Anlagen vorgesehen und die rückwirkende Anwendungsregelung, die im Finanzausschuss aufgenommen wurde, weist ebenfalls darauf hin.
- 643 **Beispiele für einkommensteuerfreie Betriebe von Photovoltaikanlagen nach § 3 Nr. 72 EStG:** Folgende Beispiele machen deutlich, welche Fälle die Neuregelung erfassen soll.

BEISPIEL 1 (EINFAMILIENHAUS): ➔ A errichtet auf seinem selbst bewohnten Einfamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit 30 kW (peak).

BEISPIEL 2 (HALLE): ➔ A errichtet auf der in seinem Eigentum befindlichen Lagerhalle eine Photovoltaikanlage mit 30 kW (peak). Es ist unerheblich, ob die Halle vermietet oder selbstgenutzt wird.

BEISPIEL 3 (MEHRFAMILIENHAUS): ➔ A errichtet auf seinem vermieteten Mehrfamilienhaus mit 5 Wohnungen eine Photovoltaikanlage mit 30 kW (peak). Damit wird die zulässige Gesamtleistung von 100 kW (peak) wie auch die max. Leistung pro Wohneinheit im Umfang von 15 kW (peak) nicht überschritten.

BEISPIEL 4 (WOHN- UND GESCHÄFTSHAUS): ➔ A errichtet auf seinem vermieteten Wohn- und Geschäftshaus mit 15 Wohnungen und 2 Gewerbeeinheiten eine Photovoltaikanlage mit 100 kW (peak). Damit wird die zulässige Gesamtleistung von 100 kW (peak) wie auch die max. Leistung pro Wohn- oder Gewerbeeinheit im Umfang von 15 kW (peak) nicht überschritten.

BEISPIEL 5 (WEG): ➔ Die WEG aus 10 Parteien errichtet eine Photovoltaikanlage und veräußert den Strom an ein Energieunternehmen. Die Anlage umfasst eine Leistung von 40 kW (peak). Weder wird die 100 kW (peak)-Grenze noch die 15 kW (peak)-Grenze überschritten. Zu einer Abfärbung i. S. von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommt es aus zweierlei Gründen nicht. Der Betrieb der Photovoltaikanlage ist noch Teil des Verbandszwecks der WEG und damit keine gewerbliche Tätigkeit (so BFH v. 20.9.2018 - IV R 6/16²) und § 3 Nr. 72 Satz 3 EStG bestimmt dies ausdrücklich so. Es braucht in diesen Fällen auch kein Feststellungsverfahren durchgeführt werden.

- 644 **Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags (IAB) vor dem 1.1.2022:** Wird nach dem 31.12.2021 eine Photovoltaikanlage i. S. des § 3 Nr. 72 EStG installiert, so ist der IAB rückgängig zu machen, da wegen der Steuerbefreiung keine gewerblichen Einkünfte erzielt werden und somit keine betriebliche Nutzung erfolgt. Auch folgender Fall dürfte so zu entscheiden sein. Wird z. B. ein IAB bereits 2020 in Anspruch genommen und die Photovoltaikanlage im Sommer 2021 in Betrieb genommen, so dürfte der IAB an sich auch rückgängig zu machen sein, denn die Anlage wird „nicht mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahrs fast ausschließlich in einer inländischen Betriebsstätte“ genutzt.

Billigkeitsregelung des BMF zum Investitionsabzugsbetrag: M. E. sind diese Fälle aber vergleichbar mit der Ausübung des Liebhaberei-Wahlrechts. Hier hat das BMF eine Billigkeitsregelung insoweit erlassen, als jemand, der von dem Liebhaberei-Wahlrecht Gebrauch gemacht

1 BT-Drucks. 20/3879, 87.

2 BStBl II 2019, 160.

hat, den IAB nicht nach § 7g Abs. 4 EStG rückgängig zu machen hat (BMF v. 29.10.2021¹, Rz. 7), obwohl die betriebliche Tätigkeit eines Liebhabereibetriebs einkommensteuerlich unbeachtlich ist (BFH v. 11.10.2017 - X R 2/16², Rz. 20 und *Reddig*³). Insoweit dürfte die Sachlage vergleichbar sein, so dass zu hoffen bleibt, dass das BMF auch im Hinblick auf § 3 Nr. 72 EStG eine entsprechende Billigkeitsregelung erlässt.

Beispiele für Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags:

BEISPIEL 1 (IAB 2021): ▶ A hat für das Jahr 2021 einen Investitionsabzugsbetrag für eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 20 kW (peak) geltend gemacht. Er beabsichtigt im Jahr 2023 nun die Investition zu tätigen. Der Investitionsabzugsbetrag ist rückgängig zu machen, da es zu einer betrieblichen Nutzung nicht gekommen ist.

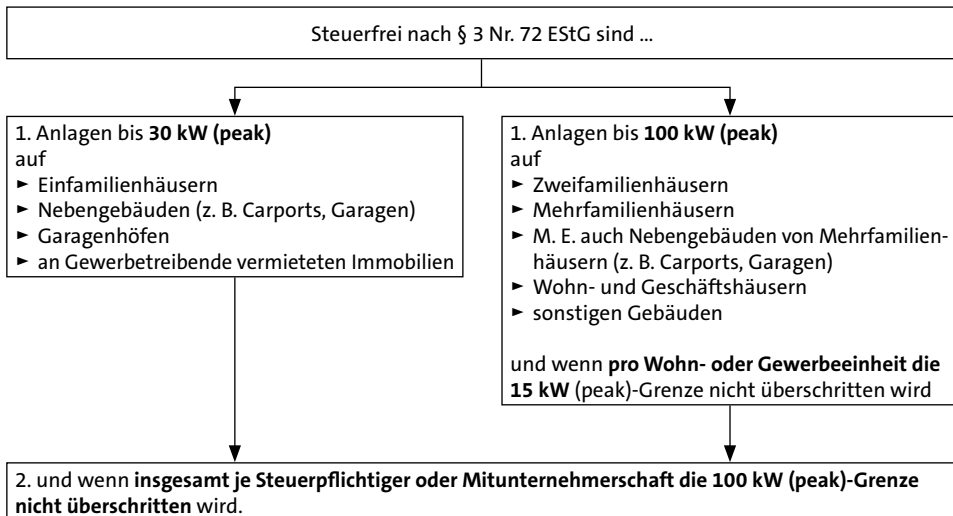
BEISPIEL 2 (IAB 2020 UND INVESTITION 2021): ▶ A hat für das Jahr 2020 einen Investitionsabzugsbetrag für eine Photovoltaikanlage mit einer Leistung von 20 kW (peak) geltend gemacht. Er hat im Jahr 2021 die Investition getätigt. 2021 lieferte er Strom an einen Stromversorger. Der Investitionsabzugsbetrag ist rückgängig zu machen, da es zu einer betrieblichen Nutzung „im folgenden Wirtschaftsjahr“ (2022) nicht gekommen ist.

100 kW (peak)-Grenze bei Anlagen nach Buchst. a und b: Die 100 kW (peak)-Grenze pro Steuerpflichtigen und Mitunternehmerschaft bezieht sich auch auf den Buchst. a, so dass z. B. die Grenze überschritten ist, wenn ein Steuerpflichtiger auf vier in seinem Eigentum befindlichen Einfamilienhäusern Anlagen mit jeweils 30 kW (peak)-Leistung errichtet hat. Gleiches gilt auch, wenn der Steuerpflichtige die Grenze von 100 kW (peak) überschreitet, weil er an (einer) Mitunternehmerschaft(en) beteiligt ist und sein(e) Anteil(e) damit insgesamt oder zusammen mit Anlagen nach Buchst. a die 100 kW (peak)-Grenze überschreitet.

645

ABB. Steuerfreie Einnahmen und Entnahmen von Photovoltaikanlagen

646



1 BStBl 2021 I 2202.
 2 BFH/NV 2018, 421.
 3 HHR/*Reddig*, EStG KStG, § 7g EStG Rz. 23.

II. Ertragsteuerliche Unbeachtlichkeit (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EStG)

- 647 **Keine Anlage EÜR mehr:** Werden in einem Betrieb nur steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von begünstigten Photovoltaikanlagen erzielt, braucht hierfür dann kein Gewinn mehr ermittelt und damit z. B. auch keine Anlage EÜR abgegeben werden (§ 3 Nr. 72 Satz 2 EStG). Es bedarf auch nicht mehr eines schriftlichen Antrags nach der Vereinfachungsregelung, nach der in allen offenen VZ der Betrieb kleiner Photovoltaikanlagen nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird (siehe BMF v. 29.10.2021¹).

III. Keine Abfärbung (§ 3 Nr. 72 Satz 3 EStG)

- 648 **Keine gewerbliche Infektion bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften:** Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften (z. B. Vermietungs-GbR) führt der Betrieb von Photovoltaikanlagen, die die begünstigten Anlagengrößen nicht überschreiten, nicht zu einer gewerblichen Infektion der Vermietungseinkünfte. Damit können auch vermögensverwaltende Personengesellschaften künftig auf ihren Mietobjekten Photovoltaikanlagen von bis zu 15 kW (peak) je Wohn- und Gewerbeinheit (max. 100 kW (peak)) installieren und ihre Mieter mit selbst produziertem Strom versorgen, ohne steuerliche Nachteile befürchten zu müssen (§ 3 Nr. 72 Satz 3 EStG).

¹ BStBl 2021 | 2202.