

Lohnsteuer-Info

Februar 2022

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater,
Troisdorf - www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

| | | |
|-----|--|----|
| 1 | Viertes Corona-Steuerhilfegesetz | 1 |
| 1.1 | Gesetzgebungsverfahren | 1 |
| 1.2 | Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld (§ 3 Nr. 28a EStG) | 1 |
| 1.3 | Steuerfreier Pflegebonus (§ 3 Nr. 11b EStG-E)..... | 2 |
| 2 | Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn: Neues aus dem Bundesfinanzministerium! | 6 |
| 3 | Verwarnungsgeld: Rechtsstreit geht in die nächste Runde!..... | 8 |
| 3.1 | Grundsatzentscheidung des BFH..... | 8 |
| 3.2 | Entscheidung Teil 1..... | 8 |
| 3.3 | Entscheidung Teil 2..... | 8 |
| 4 | Abkürzungsverzeichnis..... | 10 |

1 Viertes Corona-Steuerhilfegesetz

1.1 Gesetzgebungsverfahren

Das Bundesfinanzministerium hat am 2. Februar 2022 den Entwurf eines Vierten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Viertes Corona-Steuerhilfegesetz) vorgelegt. Mit einem Kabinettsbeschluss ist am 16. Februar 2022 zu rechnen. Das Gesetzgebungsverfahren wird voraussichtlich im März 2022 abgeschlossen werden.

Der Gesetzesentwurf enthält diverse Änderungen. Die lohnsteuerrelevanten Änderungen werden nachfolgend dargestellt.

1.2 Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld (§ 3 Nr. 28a EStG)

Arbeitgeberzuschüsse zum Kurzarbeitergeld sind nach Maßgabe von § 3 Nr. 28a EStG steuerfrei. Die Steuerfreiheit lief bislang zum 31. Dezember 2021 aus. Der Gesetzgeber plant, diesen Befreiungstatbestand auf Lohnzahlungszeiträume, die vor dem 1. April 2022 enden, zu verlängern.¹

¹ § 3 Nr. 28a EStG-E

Praxishinweis

Sofern der Arbeitgeber solche Zuschüsse zunächst steuerpflichtig abgerechnet hat, sind diese nach der Gesetzesverkündung (rückwirkend) steuerfrei.² Der Arbeitgeber ist zu einer Abrechnungskorrektur verpflichtet, sofern ihm dies wirtschaftlich zumutbar ist.³ Von einer wirtschaftlichen Zumutbarkeit ist im Allgemeinen auszugehen. Dies gilt nur dann nicht, wenn der begünstigte Mitarbeiter mittlerweile aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden ist. Die Steuerfreiheit des zunächst steuerpflichtig abgerechneten Arbeitgeberzuschusses ist dann im Rahmen der persönlichen Einkommensteuerveranlagung zu beantragen.

Die rückwirkende Steuerfreiheit dürfte eine rückwirkende Sozialversicherungsfreiheit nach sich ziehen. Stellungnahmen der Sozialversicherung bleiben abzuwarten.

1.3 Steuerfreier Pflegebonus (§ 3 Nr. 11b EStG-E)

1.3.1 Geplante Gesetzesänderung

Es ist geplant, mit § 3 Nr. 11b EStG-E eine neue Steuerbefreiungsvorschrift aufzunehmen. Danach soll steuerfrei bleiben:

„1zusätzlich 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 aufgrund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen gewährte Sonderleistungen bis zu einem Betrag von 3 000 Euro.

²Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Arbeitnehmer in Einrichtungen im Sinne des § 23 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 oder Nummer 11 des Infektionsschutzgesetzes oder § 36 Absatz 1 Nummer 2 oder Nummer 7 des Infektionsschutzgesetzes tätig sind.

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.“

² § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG

³ § 41c Abs. 1 Satz 2 EStG

1.3.2 Zeitlicher Anwendungsbereich

§ 3 Nr. 11b EStG-E soll erstmals für den VZ 2021 anzuwenden sein. Sofern durch die erst in 2022 verabschiedete Gesetzesänderung Zahlungen aus 2021 nachträglich steuerfrei bleiben, ist diese Befreiung mit der Einkommensteuer-Erklärung 2021 zu beantragen.

Praxishinweis

Da Arbeitgeber die bereits an die Finanzverwaltung übermittelten Lohnsteuerbescheinigungen 2021 nicht mehr ändern dürfen,⁴ ist davon auszugehen, dass die neue Steuerfreiheit für den VZ 2021 über das Veranlagungsverfahren zu beantragen ist. Hierauf sollte bei Erstellung der Einkommensteuer-Erklärung 2021 geachtet werden.

1.3.3 Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Durch § 8 Abs. 4 S. 2 EStG wird bestimmt, dass von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen ist, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat.

Hierbei handelt es sich um eine gesetzliche Klarstellung. Z. T. wurde die Auffassung vertreten, dass eine Arbeitgeberzusatzleistung zu verneinen sei, wenn diese ihren Ursprung in einer arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Regelung hat.

Praxishinweis

Eine Arbeitgeberzusatzleistung kann vorliegen, wenn diese **verwendungs- bzw. zweckgebunden** geleistet wird. Unerheblich ist, ob der ArbG diese freiwillig erbringt oder der ArbN hierauf einen arbeitsrechtlichen Anspruch z. B. nach Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung oder nach einzelvertraglicher Regelung hat.⁵

⁴ § 41c Abs. 3 Satz 1 EStG

⁵ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106 Rz. 18; siehe auch BMF-Schr. v. 8.8.2019 – IV C 5-S 2333/19/100001, BStBl I 2019, 834

| | BFH v. 19.9.2012⁶ | BFH v. 1.8.2019⁷ |
|---|---|---|
| Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn | Arbeitsrechtlich geschuldeter Arbeitslohn | Arbeitslohn, der verwendungsfrei und ohne Zweckbestimmung geleistet wird. |
| Zusätzlicher Arbeitslohn | Freiwillig erbrachter Arbeitslohn | Arbeitslohn, der verwendungs- bzw. zweckgebunden geleistet wird. |

Praxishinweis

Da der durch den Arbeitgeber weitergeleitete Pflegebonus eine zweckgebundene Leistung ist, liegen die Voraussetzungen für das Vorliegen eines zusätzlichen Arbeitslohns vor. Tarifvertragliche Ansprüche sind hierfür unerheblich.

1.3.4 Hintergrund für die Gesetzesänderung

Die besonderen Arbeitsbedingungen aufgrund der fortdauernden SARS-CoV-2-Pandemie und die Versorgung von mit dem Coronavirus SARS-CoV-2 infizierten Personen stellen insbesondere für **Pflegekräfte** besondere Herausforderungen dar.

Dementsprechend ist es angezeigt, insbesondere den in Krankenhäusern auf Intensivstationen tätigen Pflegekräften eine Prämie als finanzielle Anerkennung zu gewähren (Pflegebonus).

Die Auszahlung sollte dabei durch den Arbeitgeber erfolgen, und die Kosten sollten durch den Bund erstattet werden.

Neben dem Bund planen auch die Länder teilweise eigene Prämienzahlungen. Um die finanzielle Wirkung der Prämie noch zu verstärken, wird diese – unabhängig davon, ob sie aufgrund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen gezahlt wird – bis zu einer Höhe von 3.000 EUR steuerfrei gestellt.

Nicht begünstigt sind freiwillige Leistungen des Arbeitgebers, die nicht aufgrund bundes- oder landesrechtlicher Regelungen gewährt werden.

Der Kreis der Anspruchsberechtigten in Bezug auf die Steuerbefreiung umfasst nicht nur Pflegekräfte, sondern auch weitere in Krankenhäusern sowie in Pflegeeinrichtungen und -diensten tätige Arbeitnehmer. Dies schließt unter anderem auch in den in § 3 Nr. 11b Satz 2 EStG-E genannten Einrichtungen tätige Auszubildende, Freiwillige im Sinne des

⁶ BFH-Urt. v. 19.9.2012 – VI R 54/11, BStBl II 2013, 395 und VI R 55/11, BStBl II 2013, 398

⁷ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106

§ 2 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes und Freiwillige im Sinne des § 2 des Jugendfreiwilligendienstgesetzes im freiwilligen sozialen Jahr ein.

Begünstigt ist der Auszahlungszeitraum ab dem 18. November 2021, da an diesem Tag der maßgebliche Beschluss der Ministerpräsidentenkonferenz über die Gewährung von weiteren Prämien gefasst worden ist.

Um ausreichend Zeit für die Auszahlung zur Verfügung zu stellen, sind Auszahlungen bis zum 31. Dezember 2022 begünstigt. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Arbeitnehmer in einer der folgenden Einrichtungen oder in einem der folgenden Dienste tätig sind

- Krankenhäuser,
- ambulante Pflegedienste, die ambulante Intensivpflege in Einrichtungen, Wohngruppen oder sonstigen gemeinschaftlichen Wohnformen erbringen,
- nicht unter § 23 Abs. 5 Satz 1 des Infektionsschutzgesetzes (IfSG) fallende voll- oder teilstationäre Einrichtungen zur Betreuung und Unterbringung älterer, behinderter oder pflegebedürftiger Menschen oder vergleichbare Einrichtungen (vgl. § 36 Abs. 1 Nummer 2 IfSG) oder
- nicht unter § 23 Abs. 5 Satz 1 IfSG fallende ambulante Pflegedienste und Unternehmen, die den Einrichtungen nach § 36 Abs. 1 Nr. 2 IfSG vergleichbare Dienstleistungen anbieten. Angebote zur Unterstützung im Alltag im Sinne von § 45a Abs. 1 Satz 2 des Elften Buches Sozialgesetzbuch zählen nicht zu den Dienstleistungen, die mit Angeboten in Einrichtungen nach § 36 Absatz 1 Nummer 2 IfSG vergleichbar sind.

§ 3 Nr. 11b Satz 3 EStG-E erweitert den Kreis der Berechtigten auf Personen, die in den in Satz 2 genannten Einrichtungen im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung oder im Rahmen eines Werk- oder Dienstleistungsvertrags eingesetzt werden. Auf das Bestehen eines Arbeitsvertragsverhältnisses zum Inhaber der Einrichtung kommt es insoweit nicht an.

§ 3 Nr. 11b Satz 4 EStG-E stellt zur Abgrenzung klar, dass auf die in den § 3 Nr. 11b Sätzen 1 bis 3 EStG-E geregelten Prämienzahlungen § 3 Nummer 11a EStG keine Anwendung findet.

Praxishinweis

Es bleibt abzuwarten, ob die **Begünstigung einzelner Berufsgruppen** verfassungsgemäß ist. Dies ist zu bezweifeln, weil sämtliche Mitarbeiter und auch deren Arbeitgeber unter der Corona-Pandemie leiden. Zumindest mit der Einkommensteuer-Erklärung 2021 bzw. 2022 sollte für freiwillige Sonderzahlungen des Arbeitgebers im Zeitraum vom 18. November 2021 bis zum 31. Dezember 2022 bis zur Höhe von 3.000 EUR eine Steuerfreiheit beantragt werden.

2 Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn: Neues aus dem Bundesfinanzministerium!

In § 8 Abs. 4 EStG wird seit 2020 definiert, was unter einer Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu verstehen ist.

Danach gilt Folgendes:

„(4) ¹Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

- 1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,*
- 2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,*
- 3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und*
- 4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht*

wird.

²Unter den Voraussetzungen des Satzes 1 ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat.“

Bis zum VZ 2019 fehlte eine gesetzliche Definition des Begriffs der „Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“.

Beispiel 1

Der Arbeitnehmer hat nach seinem Arbeitsvertrag Anspruch auf einen – nicht tarifgebundenen - Bruttoarbeitslohn von monatlich 2.500 EUR. Er vereinbart mit seinem Arbeitgeber im Dezember 2021, den Arbeitslohn ab Januar 2022 auf monatlich 2.400 EUR herabzusetzen und als Ausgleich einen ansonsten nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfreien Kindergartenzuschuss (100 EUR/mtl.) zu leisten. Die Entgeltumwandlung ist arbeitsrechtlich wirksam.

Lösung

*Der Kindergartenzuschuss ist steuerpflichtig, weil keine Arbeitgeberzusatzleistung vorliegt. Der bisherige Anspruch auf Arbeitslohn wird zugunsten einer anderen Leistung herabgesetzt, was nicht zum Vorliegen einer Arbeitgeberzusatzleistung führt.⁸ Dies dürfte auch bei im gegenseitigen Einvernehmen abgeschlossenen **Änderungsverträgen** oder einvernehmlichen **Änderungskündigungen** zu unbefristeten Arbeitsverträgen gelten. Der steuerpflichtige Bruttoarbeitslohn beträgt weiterhin monatlich 2.500 EUR – auch ab Januar 2022.*

Praxishinweis

Der BFH hat zu der bis **einschließlich 2019** geltenden Rechtslage entschieden, dass eine zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistung selbst dann vorliegt, wenn der bisherige Arbeitslohn in **arbeitsrechtlich zulässigerweise** reduziert und als Ausgleich hierfür sodann eine steuerbegünstigte Leistung erbracht wird.⁹

Trotz der Veröffentlichung der günstigen BFH-Rechtsprechung im BStBl wendete die FinVerw. diese bislang nur auf die entschiedenen Einzelfälle an (**Nichtanwendungserlass**).¹⁰ Mittlerweile hat die Finanzverwaltung ihre einschränkende Auffassung aufgegeben und die unliebsame Rechtsprechung in allen noch offenen Fällen anerkannt.¹¹ Der bisherige Nichtanwendungserlass wurde aufgehoben.

Beispiel 2 (zur Rechtslage bis 2019)

Der Arbeitnehmer hat nach seinem Arbeitsvertrag Anspruch auf einen – nicht tarifgebundenen - Bruttoarbeitslohn von monatlich 2.500 EUR. Er vereinbart mit seinem Arbeitgeber im Dezember 2018, den Arbeitslohn ab Januar 2019 auf monatlich 2.400 EUR herabzusetzen und als Ausgleich einen ansonsten nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfreien Kindergartenzuschuss (100 EUR/mtl.) zu leisten. Die Entgeltumwandlung ist arbeitsrechtlich wirksam.

Lösung

Der Kindergartenzuschuss ist steuerfrei, weil eine Arbeitgeberzusatzleistung vorliegt. Der steuerpflichtige Bruttoarbeitslohn beträgt 2.400 EUR ab Januar 2019.

⁸ § 8 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG i.d.F. des JStG 2020

⁹ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106

¹⁰ BMF-Schr. v. 5.2.2020 – BStBl I 2020, 222

¹¹ BMF-Schr. v. 5.1.2022 – BStBl I 2022, 61

3 Verwarnungsgeld: Rechtsstreit geht in die nächste Runde!

3.1 Grundsatzentscheidung des BFH

Der BFH hat mit Urteil vom 13. August 2020¹² Folgendes entschieden:

Der Arbeitgeber als Halter eines Kfz leistet die Zahlung eines Verwarnungsgeldes wegen einer ihm erteilten Verwarnung¹³ auf seine eigene Schuld. Die Zahlung führt daher nicht zu Arbeitslohn des die Ordnungswidrigkeit begehenden Arbeitnehmers.

3.2 Entscheidung Teil 1

Die Arbeitgeberin übernahm im Entscheidungsfall als Halterin eine eigene Verbindlichkeit. Dies gilt auch, wenn die Halterin sich weigert, die Personalien des Fahrers zu nennen. Ein Zufluss von Arbeitslohn liegt hierdurch nicht bei dem Arbeitnehmer vor, der die Ordnungswidrigkeit begangen hat, obwohl die Arbeitgeberin gezahlt hat.

3.3 Entscheidung Teil 2

Der Erlass einer Forderung, die dem Arbeitgeber gegen den Arbeitnehmer zusteht, kann Arbeitslohn auslösen. Liegt eine durch den Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer **realisierbare Forderung** vor, die sich durch die Tragung der Bußgelder begründet, und nimmt der Arbeitgeber auf den Arbeitnehmer keinen Rückgriff, löst dies einen geldwerten Vorteil aus.¹⁴ Dies gilt zumindest dann, wenn der Arbeitnehmer sich hiermit einverstanden erklärt.¹⁵

Praxishinweis

Der BFH ordnet den Forderungserlass als geldwerten Vorteil ein. Dieser dürfte nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sein, so dass hierfür auch die 50 EUR-Freigrenze¹⁶ bzw. eine Pauschalierung nach Maßgabe von § 37b Abs. 2 EStG in Frage kommen kann.

Der BFH hatte den Entscheidungsfall an das FG zurückverwiesen. Dieses FG hatte die Frage zu klären, ob der Klägerin ein (gesetzliches oder vertragliches) Rückgriffsrecht gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer wegen der Parkverstöße und der hiermit verbundenen Kostenübernahme zusteht.

¹² BFH v. 13.8.2020 – VI R 1/17, BStBl II 2021, 103; siehe auch OFD FfM v. 30.6.2021, S 2332 A-094-St 212, DStR 2021, 2203

¹³ § 56 Abs. 1 Satz 1 OWiG

¹⁴ BFH-Urt. v. 13.8.2020 – VI R 1/17, BStBl II 2021, 103, Rz. 28

¹⁵ Unbestrittene Forderung: BFH-Urt. v. 13.8.2020 – VI R 1/17, BStBl II 2021, 103, Rz. 28

¹⁶ Bis 2021: 44 EUR

Sollte ein Schadensersatzanspruch bestehen und wird dieser erlassen, kann der Forderungserlass nach Auffassung des BFH keine Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse sein. Denn ein rechtswidriges Tun kann eine solche Leistung – selbst in Bagatellfällen – nicht begründen.

Der Arbeitslohnzufluss findet im jeweiligen **Erlaszeitpunkt** statt. Dieser ist i.d.R. nicht identisch mit dem Zeitpunkt der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber. Auch insoweit bleibt abzuwarten, wie das nunmehr entscheidende FG Düsseldorf den eventuellen Zuflusszeitpunkt bestimmen wird.

Praxishinweis

Der Zuflusszeitpunkt ist auch wegen der Anwendung der 50 EUR-Freigrenze und der dann notwendigen Zusammenrechnung mit weiteren geldwerten Vorteilen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bedeutsam.

Das FG Düsseldorf ist in dem zurückgewiesenen Verfahren nunmehr zur Auffassung gelangt, dass ein Rückgriffsrecht gegenüber dem Arbeitnehmer fehle und demgemäß in der Übernahme von Verwarnungsgeld wegen Falschparkens durch Postzusteller kein steuerpflichtiger Arbeitslohn ausgelöst werde. Dies wird damit begründet, dass die Kostenübernahme auf einer langjährigen betrieblichen Praxis beruht.¹⁷ Vergleichbare Sachverhalte, in denen die Finanzverwaltung von Arbeitslohn ausgeht, sollten offen gehalten werden.

¹⁷ FG Düsseldorf, Urt. v. 12.11.2021 – 1 K 2470/14 L, BeckRS 2021, 38638, NZB eingelegt, Az. des BFH: VI B 89/21

4 Abkürzungsverzeichnis

| | |
|--------|--|
| AEO | Anwendungserlass Abgabenordnung |
| AO | Abgabenordnung |
| ArEV | Arbeitsentgeltverordnung |
| BB | Betriebs-Berater (Zeitschrift) |
| BFH | Bundesfinanzhof |
| BFH/NV | Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes, Zeitschrift (Haufe-Verlag) |
| BMF | Bundesfinanzministerium |
| BStBl | Bundessteuerblatt |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStRE | Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift) |
| EFG | Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag) |
| ESTDV | Einkommensteuer-Durchführungsverordnung |
| ESTG | Einkommensteuergesetz |
| ESTR | Einkommensteuer-Richtlinien |
| EuGH | Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften |
| FG | Finanzgericht |
| FinMin | Finanzministerium |
| FR | Finanz-Rundschau (Zeitschrift) |
| GStB | Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift) |
| HFR | Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift) |
| LSt | Lohnsteuer |
| LStDV | Lohnsteuer-Durchführungsverordnung |
| LStR | Lohnsteuer-Richtlinien |
| OFD | Oberfinanzdirektion |
| SGB | Sozialgesetzbuch |
| UR | Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift) |
| UStG | Umsatzsteuergesetz |
| UStR | Umsatzsteuer-Richtlinien |
| Vfg | Verfügung |