

§ 3 Nr. 11a [Leistungen des Arbeitgebers auf Grund der Corona-Krise]

idF des CorStHiG v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550), zuletzt geändert durch AbzugStEntlModG v. 2.6.2021 (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787)

Steuerfrei sind

...

11a. 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 1500 Euro.

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11a

1

Grundinformation zu Nr. 11a: Nr. 11 a stellt – zeitlich befristet und der Höhe nach begrenzt – Leistungen des ArbG an seine ArbN während der sog. Corona-Krise stfrei. Dabei geht es um Zuschüsse und Sachbezüge.

Rechtswentwicklung der Nr. 11a:

- ▶ *Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020* (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550): Die Vorschrift wurde erstmals in den Katalog des § 3 eingefügt. Sie befreit durch die sog. Corona-Krise veranlasste Unterstützungsleistungen des ArbG an seine ArbN in der Zeit vom 1.3.2020 bis 31.12.2020 von der (Lohn-)Steuer.
- ▶ *JStG 2020 v. 21.12.2020* (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Das Fristende (s. Anm. 2) wurde auf den 1.3.2021 verlängert.
- ▶ *AbzugStEntlModG v. 2.6.2021* (BGBl. I 2021, 1259; BStBl. I 2021, 787): Das Fristende (s. Anm. 2) wurde erneut verschoben, dieses Mal auf den 31.3.2022 (s. zur Begr. BTDrucks. 19/28925, 70).

Bedeutung der Nr. 11a:

- ▶ *Zielsetzung des Gesetzgebers:* Das BMF hatte eine gleichlautende StBefreiung bereits mit Schreiben v. 9.4.2020 (BMF v. 9.4.2020 – IV C 5 - S 2342/20/10009:001, BStBl. I 2020, 503) im Verwaltungsweg gewährt. Durch Nr. 11a wurde dafür aus Gründen der Rechtssicherheit nachträglich eine gesetzliche Grundlage geschaffen (BTDrucks. 19/19601, 37).
- ▶ *Steuersystematische Bedeutung:* Vom ArbG gewährte Zuschüsse und Sachbezüge sind regelmäßig Arbeitslohn (s. § 3 Nr. 15 Anm. 1). Sie werden nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG geleistet (s. dazu § 3 Nr. 19 Anm. 1). Die StBefreiung hat daher normativen Charakter.

Geltungsbereich der Nr. 11a:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“ und „Arbeitnehmer“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich der Nr. 11a nur auf ArbN und damit auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

- *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 11a betrifft unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

2 B. Erläuterungen zu Nr. 11a: Steuerfreie Leistungen aufgrund der Corona-Krise

Steuerfrei sind in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Beihilfen und Unterstützungen des ArbG an seine ArbN. Die Leistungen müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn und in der Zeit vom 1.3.2020 bis 31.3.2022 (s. Anm. 1) aufgrund der sog. Corona-Krise gewährt werden. Die StFreiheit gilt bis zu einem Betrag von 1 500 €.

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn: Eine Leistung iSd. Nr. 11a ist nur stfrei, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Maßgeblich ist insoweit § 8 Abs. 4, denn mW ab VZ 2020 definiert § 8 Abs. 4, unter welchen Voraussetzungen eine „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ gezahlte Leistung anzunehmen ist (§ 8 Anm. 180 ff.). Zuvor hatte der BFH die Auffassung vertreten, „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ sei der Arbeitslohn zu verstehen, den der ArbG nur verwendungs- bzw. zweckgebunden leiste. Unerheblich sei, ob der ArbN einen arbeitsrechtl. Anspruch auf die Leistungen habe (BFH v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl. II 2020, 100). Das BMF hatte diese Rspr. des BFH mit einem Nichtanwendungserlass belegt (BMF v. 5.2.2020 – IV C 5 – S 2334/19/10017:002, BStBl. I 2020, 222; s. § 8 Anm. 180).

1.3.2020 bis 31.3.2022: Die StBefreiung ist befristet. Die ArbG-Leistungen müssen in der Zeit vom 1.3.2020 bis 31.3.2022 gewährt werden, dh. zufließen. Ursprünglich war der 31.12.2020 Fristende, dann der 30.6.2021, nunmehr der 31.3.2022 (s. Anm. 1; s. BTDrucks. 19/25160, 212 und 19/28925, 70).

Aufgrund der Corona-Krise: Der ArbG muss die Leistungen „auf Grund der Corona-Krise“ gewähren. Der Begriff Corona-Krise ist gesetzlich nicht definiert und hat auch keine rechtl. Qualität. Gemeint ist damit der Ausbruch der durch das Coronavirus SARS-CoV-2 verursachten sog. COVID-19-Pandemie. Im Vorgriff auf § 5 Abs. 1 Satz 1 IfSG idF des Gesetzes zum Schutz der Bevölkerung bei einer epidemischen Lage von nationaler Tragweite v. 27.3.2020 (BGBl. I 2020, 587) hatte der Bundestag am 25.3.2020 eine epidemische Lage von nationaler Tragweite ausgerufen (*Kießling*, 2020, § 5 IfSG Rz. 8).

Die Leistungen werden „auf Grund“ der Corona-Krise gewährt, wenn ein ausreichender, dh. zeitlicher und sachlicher bzw. kausaler Veranlassungszusammenhang mit der ausgerufenen Pandemie besteht. Dies muss sich aus den Aufzeichnungen des ArbG, die zum Lohnkonto zu nehmen sind, ergeben. Es ist erforderlich, dass aus einer vertraglichen Vereinbarung zwischen ArbG und ArbN oder aus einer anderen Vereinbarung bzw. Erklärung erkennbar ist, dass es sich um stfreie Beihilfen bzw. Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die staatlichen Coronamaßnahmen handelt (FAQ „Corona“ [Steuern] – Stand v. 6.7.2021). Dem Wortlaut nach ist nicht Voraussetzung, dass die Leistungen dem Anlass nach gerechtfertigt sind (s. dazu R 3.11 Abs. 2 Satz 1 LStR; BMF v. 9.4.2020 – IV C 5 - S 2342/20/10009:001, BStBl. I 2020, 503; § 3 Nr. 11 Anm. 7). Legt man jedoch Sinn und Zweck zugrunde, sollen die Leistungen des ArbG dem Ausgleich einer durch die ausgerufene Pandemie verursachten Notsituation auf Seiten der

ArbN dienen. Dafür sprechen auch die Begriffe „Beihilfe“ und „Unterstützungen“ und die systematische Nähe zu § 3 Nr. 11.

Beihilfen und Unterstützungen: Der ArbG muss die Leistungen als Beihilfen und (besser: oder) Unterstützungen gewähren. Beihilfe ist eine Zuwendung zu einem bestimmten Zweck (s. im Einzelnen § 3 Nr. 11 Anm. 7). Zweck ist in diesem Zusammenhang ua. der Ausgleich für pandemiebedingte Mehrausgaben, etwa für die Betreuung von Kindern, für die das öffentliche Betreuungsangebot nicht mehr zur Verfügung steht. Eine „Corona-Beihilfe“ soll auch die „Corona-Prämie“ iSd. § 150a SGB XI sein, die an ArbN in Altenpflegeeinrichtungen gezahlt wird (sog. Pflegebonus; BTDrucks. 19/25160, 212; BTDrucks. 19/28925, 70; *Niermann*, DB 2021, 142).

Im Gegensatz zur Beihilfe ist die Unterstützung nicht zweckgerichtet. Sie überlässt die Verwendung der Leistung dem Empfänger.

In Form von Zuschüssen und Sachbezügen: Der ArbG muss in Form von Zuschüssen und Sachbezügen leisten. Zuschuss ist eine Geldleistung, die der ArbG an den ArbN erbringt (§ 3 Nr. 15 Anm. 2; § 8 Anm. 182). Sachbezug ist hingegen eine Leistung bzw. Einnahme, die nicht in Geld besteht (§ 8 Anm. 55). Zuschuss und Sachbezug können einmalig oder wiederholt geleistet werden.

Bis zu einem Betrag von 1 500 €: Die ArbG-Leistungen sind nicht in vollem Umfang stfrei gestellt. Die StBefreiung ist vielmehr an einen Höchstbetrag gebunden (1 500 €). Der Höchstbetrag ist ein Jahresfreibetrag. Er gilt jedoch nur einmalig für den gesamten Zeitraum 1.3.2020 bis 31.3.2022 (BTDrucks. 19/25160, 213; BTDrucks. 19/28925, 70). Soweit die Leistungen den Freibetrag übersteigen, sind sie nicht stbefreit (§ 3 Nr. 26 Anm. 8).

