

## SONDERZAHLUNGEN

## Steuerfreie Corona-Prämie statt steuerpflichtiger Zahlungen wie Weihnachtsgeld

von Dipl.-Finanzwirt, M.A. (Taxation), Daniel Denker, Oldenburg  
und Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage, [www.steuer-webinar.de](http://www.steuer-webinar.de)

| Die steuerfreie „Corona-Prämie“ kann in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.12.2020 anstelle anderer steuerpflichtiger Sonderzahlungen wie z. B. eines lohnsteuerpflichtigen Weihnachtsgelds ausgezahlt werden. LGP erläutert, worauf es ankommt. |

### Steuerfreie Corona-Prämie von 1.500 Euro

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.12.2020 Geldzuschüsse oder Sachzuwendungen, z. B. Gutscheine oder Nutzungsrechte, steuerfrei und beitragsfrei in der Sozialversicherung gewähren (§ 3 Nr. 11a EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV). Voraussetzung ist, dass diese aufgrund der Corona-Krise gewährt werden und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden.

### „Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“

Nach Ansicht der Finanzverwaltung werden Leistungen des Arbeitgebers nur dann „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht, wenn

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

wird. Diese Kriterien sind nach Aussage des BMF in allen Fällen anzuwenden. Dies gilt im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist (BMF, Schreiben vom 05.02.2020, Az. IV C 5 – S 2334/19/10017 :002, Abruf-Nr. 213992).

#### ■ Beispiel

Ein nicht tariflich gebundener Arbeitgeber zahlt regelmäßig kein Weihnachtsgeld. Im Jahr 2020 möchte er eine Ausnahme machen und übergibt daher jedem seiner Arbeitnehmer am 15.12.2020 einen Gutschein eines Reiseunternehmens im Wert von 1.000 Euro. Die Idee hatte der Arbeitgeber bereits im Januar 2020, also unmittelbar vor der Corona-Krise. Die Gewährung nach § 3 Nr. 11a EStG wird in den jeweiligen Lohnkonten der Arbeitnehmer aufgezeichnet.

Ergebnis: Da der Arbeitgeber die Reisegutscheine zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt und erst im Dezember ausgibt, fließt der Gutscheinwert dem jeweiligen Arbeitnehmer erst am 15.12.2020 zu. Die Überlegung im Januar 2020 ist dabei irrelevant. Da die Corona-Prämie auch in Sachzuwendungen erfolgen kann, sind die Gutscheingewährungen steuer- und sozialversicherungsfrei. Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG sind erfüllt.



ARCHIV  
Details in Ausgabe  
5 und 7 | 2020

BMF prüft  
vier Kriterien

Corona-Prämie  
in Form von  
Sachzuwendungen  
zulässig

Eine Teilfreistellung des generellen monatlichen Arbeitslohns ist somit unzulässig. Auch eine Gehaltsumwandlung oder ein Verzicht auf den Bruttoarbeitslohn bzw. auf eine Gehaltserhöhung scheiden aus.

**Wichtig |** Mit dieser Anweisung wirkt die Finanzverwaltung dem BFH-Urteil vom 01.08.2019 (Az. VI R 32/18, Abruf-Nr. 211857) entgegen. Es ist somit nicht (mehr) möglich, den Arbeitslohn der Arbeitnehmer arbeitsrechtlich wirksam herabzusetzen und die Differenz mit steuerfreien Zahlungen aufzufüllen.

### ■ Beispiel

Der Arbeitgeber möchte seinem Arbeitnehmer eine steuerfreie Corona-Prämie in Höhe von 1.000 Euro zahlen. Er hat zwei Varianten im Auge:

- a) Der Arbeitnehmer muss auf 1.000 Euro (brutto) Weihnachtsgeld verzichten.
- b) Der Arbeitnehmer verzichtet auf die im Betrieb durch Tarifvertrag geschlossene anstehende Gehaltserhöhung (1.000 Euro).

Ergebnis: Die Corona-Prämie wird nicht zusätzlich geleistet und ist somit steuerpflichtig. Die Vorschrift des § 3 Nr. 11a EStG greift nicht.

## Arbeitsrechtliche Hürden meistern

Entscheidende Grundlage, ob eine Leistung bzw. Zahlung die Voraussetzung der „Zusätzlichkeit“ erfüllt, ist immer, was im Arbeitsvertrag oder einer schriftlichen Nebenabrede für Einmalzahlungen steht.

### Freiwilligkeitsvorbehalt für Einmalzahlungen

Hat der Arbeitgeber in zurückliegenden Kalenderjahren z. B. Urlaubs-, Weihnachtsgeld oder Boni-Zahlungen nur aufgrund eines Freiwilligkeitsvorbehalts geleistet, hat der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch auf die Zahlung. Die Zahlung ist folglich als zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn anzusehen. Unter Einhaltung der übrigen Bedingungen des § 3 Nr. 11a EStG kann der Arbeitgeber in der Zeit vom 01.03.2020 bis zum 31.12.2020 Urlaubs-, Weihnachtsgeld oder Boni-Zahlungen durch die freiwillige steuer- und sv-freie Corona-Prämie ersetzen.

**Wichtig |** Aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer muss erkennbar sein, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. In § 3 Nr. 11a EStG heißt es nämlich: „auf Grund der Corona-Krise ... gewährt“. Damit der Freiwilligkeitsvorbehalt für die Corona-Prämie wirksam ist, muss er klar und verständlich formuliert sein (§ 307 BGB, BAG, Urteil vom 21.01.2009, Az. 10 AZR 219/08, Abruf-Nr. 090989).

### MUSTERFORMULIERUNG / Corona-bedingte Einmalzahlung

Die Gewährung der einmaligen Zahlung (in Höhe von ... Euro) aufgrund der Corona-Krise erfolgt durch den Arbeitgeber freiwillig als sonstige Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn. Die Zahlung soll die zusätzlichen Belas-

Gehaltsumwandlung  
ist nicht begünstigt

Schädliche  
Gestaltungen

Urlaubs-, Weih-  
nachtsgeld oder  
Boni-Zahlungen  
unter Vorbehalt ...

... machen Corona-  
Prämie möglich

Freiwilligkeit  
der Zusatzleistung  
dokumentieren

tungen unserer Mitarbeiter aufgrund der Corona-Krise abmildern. Ein Rechtsanspruch auf die wiederholte Gewährung einer solchen freiwilligen Zahlung für die Zukunft entsteht nicht; auch nicht nach mehrmaliger vorbehaltloser Zahlung. Diese Zahlung erfolgt aufgrund einer durch den Arbeitgeber jeweils gesondert zu treffenden Entscheidung. Eine Steuerfreiheit ist in R 3.11 Abs. 2 LStR in Verbindung mit dem BMF-Schreiben vom 09.04.2020 (Az. IV C 5 – S 2342/20/10009 :001) begründet.

### ■ Beispiele

■ Im Arbeitsvertrag ist ausdrücklich geregelt, dass auf Einmalzahlungen kein arbeitsrechtlicher Anspruch erwächst und diese Zahlungen ausschließlich freiwillig erfolgen. Im August und im November 2020 erhalten die Arbeitnehmer jeweils 750 Euro (folglich in Summe 1.500 Euro) als Corona-Prämie nach § 3 Nr. 11a EStG ausgezahlt.  
Ergebnis: Die Zahlung als Corona-Prämie ist möglich.

■ Seit vier Jahren wird Weihnachtsgeld an die Arbeitnehmer ausgezahlt. Im Arbeitsvertrag ist klar und eindeutig geregelt, dass dies als sonstige Leistung freiwillig und mit der Maßgabe erfolgt, dass auch mit einer wiederholten Zahlung kein Rechtsanspruch für die Zukunft begründet wird. Anstelle der diesjährigen Zahlung wird die steuer- und sozialversicherungsfreie Corona-Prämie in Höhe von 1.500 Euro ausgezahlt.  
Ergebnis: Das ist möglich.

### Risiko: Betriebliche Übung mangels Freiwilligkeitsvorbehalts

Hat der Arbeitgeber Urlaubs-, Weihnachtsgeld oder sonstige Boni-Zahlungen bereits drei Jahre lang vorbehaltlos als Zusatzleistung an die gesamte Belegschaft gezahlt, ist – aufgrund betrieblicher Übung – auch für die Zukunft ein Rechtsanspruch der Arbeitnehmer entstanden (BAG, Urteil vom 28.02.1996, Az. 10 AZR 516/95). Damit kann das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nicht mehr erfüllt werden. Die Zahlung kann im vierten Jahr nicht in eine steuerbefreite Zahlung nach § 3 Nr. 11a EStG umgewandelt werden (fehlende Zusätzlichkeit).

### ■ Beispiel

Seit mehr als drei aufeinanderfolgenden Jahren hat der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern einen Bonus gezahlt. Einen wirksamen Freiwilligkeitsvorbehalt hat er nicht aufgenommen. Im Jahr 2020 möchte der Arbeitgeber stattdessen die steuer- und beitragsfreie Corona-Prämie in Höhe von 1.500 Euro auszahlen.

Ergebnis: § 3 Nr. 11a EStG kann nicht genutzt werden. Das Kriterium „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ kann nicht mehr erfüllt werden.

## Konsequenzen für die Praxis

Alles in allem lässt sich festhalten: Eine lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Gestaltung mit der Corona-Prämie ist unter den obigen Vor-

Arbeitgeber  
hat sich Freiwillig-  
keit vorbehalten

Vorbehaltlose  
Zahlungen in  
der Vergangenheit ...

... schließen die  
Anwendung von  
§ 3 Nr. 11a EStG aus

aussetzungen möglich. Sofern sie „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ geleistet wird, kann der Arbeitgeber die steuer- und sozialversicherungsfreie Corona-Prämie anstelle von Urlaubs-, Weihnachtsgeld oder sonstigen Boni-Zahlungen zahlen. Das spart Steuer- und Sozialversicherungsbeiträge beim Arbeitnehmer und Arbeitgeber.

**Wichtig |** Der Arbeitgeber kann die Corona-Prämie auch leisten, wenn der Arbeitnehmer sich gerade in Kurzarbeit befindet (BMF, Schreiben vom 09.04.2020, Az. IV C 5 – S 2342/20/10009 :001, Abruf-Nr. 215312).

### Gehaltsumwandlung nicht mehr begünstigt

Nach aktueller Verwaltungsauffassung ist es für Arbeitgeber nicht mehr möglich, den Arbeitslohn der Arbeitnehmer arbeitsrechtlich wirksam herabzusetzen und die Differenz mit steuerfreien Zahlungen aufzufüllen. Insbesondere Gehaltsumwandlungen sind davon betroffen. Dies hat zur Folge, dass eine Gehaltsumwandlung, wie sie am 01.08.2019 vom BFH noch für zulässig erachtet wurde, ausgeschlossen wird. Dies wird gesetzlich festgezurr.

### Zusätzlichkeit wird gesetzlich definiert

Im Jahressteuergesetz 2020 ist geplant, § 8 Abs. 4 EStG einzuführen (Entwurf JStG 2020). Danach werden Leistungen des Arbeitgebers (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

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

Dadurch wird der Begriff „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erstmals im EStG konkretisiert. Dies soll unabhängig davon gelten, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist. § 8 Abs. 4 EStG-E soll erstmals auf Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) anzuwenden sein, die in einem nach dem 31.12.2019 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge nach dem 31.12.2019 zugewendet werden (rückwirkende Änderung).

### PRAXISTIPPS |

- Arbeitgeber sollten diese Details bei Gehaltsverhandlungen mit den Arbeitnehmern berücksichtigen. Ggf. müssen sie Arbeitsverträge anpassen (kein Gehaltsverzicht bzw. keine Entgeltumwandlung mehr).
- Arbeitgeber sollten die Zahlungen genau dokumentieren, vor allem wenn sie diese erst am Jahresende 2020 leisten wollen. Leisten sie die Prämie in Form von Sachzuwendungen, lassen sie sich von ihren Arbeitnehmern unterschreiben, zu welchem Zeitpunkt diese die Zuwendung erhalten haben. Das bewahrt sie vor – sonst drohenden – Nachzahlungen aus Lohnsteuerprüfungen.
- Wollen Arbeitgeber sich endgültig absichern, dass ihre Sonderzahlung steuerfrei bleibt, sollten sie eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG ans Finanzamt richten. Sie reichen dafür einfach den Arbeitsvertrag und den Textentwurf für die Sonderzahlung ein und bitten das Finanzamt um eine Anrufungsauskunft.

Corona-Prämie  
auch in Kurzarbeit  
zahlbar

Vier Anforderungen  
an die Zusätzlichkeit

Prüfen, anpassen  
und sich ggf.  
absichern