

§ 3 Nr. 28a Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld

eingefügt durch CorStHiG v. 19.6.2020 (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550), zuletzt geändert durch 4. CorStHiG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931)

Steuerfrei sind

...

28a. 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 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.7.2022 enden, geleistet werden.

...

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

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 28a

1

Grundinformation zu Nr. 28a: Nr. 28a stellte – zeitlich befristet – Zuschüsse des ArbG zum staatlichen Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld stfrei.

Rechtsentwicklung der Nr. 28a:

- ▶ *CorStHiG v. 19.6.2020* (BGBl. I 2020, 1385; BStBl. I 2020, 550): Die Vorschrift wurde erstmals in den Katalog des § 3 eingefügt. Sie befreit Zuschüsse des ArbG zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 SGB III nicht übersteigen und sie für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.1.2022 enden, geleistet werden. Die Regelung ist Teil der Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise und trat am 30.6.2020 in Kraft (Art. 6 Corona-Steuerhilfegesetz).
- ▶ *JStG 2020 v. 21.12.2020* (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Die Befristung (s. Anm. 2) wird um ein Jahr verlängert. Die Stfreiheit gilt somit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 begannen und vor dem 1.1.2022 enden.
- ▶ *4. CorStHiG v. 19.6.2022* (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931): Die Befristung (s. Anm. 2) wird um ein halbes Jahr verlängert. Die Stfreiheit gilt somit für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 begannen und vor dem 1.7.2022 endeten.

Bedeutung der Nr. 28a:

- ▶ *Zielrichtung des Gesetzgebers:* Im Sozialversicherungsrecht rechnen die Zuschüsse das ArbG zum Kurzarbeitergeld bis zu 80 % des letzten Nettogehalts – anders als im StRecht – nicht zum Arbeitsentgelt und sind daher sozialversicherungsfrei (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8 Sozialversicherungsentgeltverordnung – SvEV). Aufgrund der in der Corona-Krise (s. dazu § 3 Nr. 11a Anm. 2) strukturell flächendeckenden Gewährung von Kurzarbeitergeld und zur Vermeidung

von Härten sollte eine Aufstockung des Kurzarbeitergeldes – vorübergehend – auch stl. freigestellt werden (BTDrucks. 19/19150, 11 ff.; krit. dazu unter Verweis auf eine stl. Überkompensation von Beckerath in Kirchhof/Seer, 21. Aufl. 2022, § 3 Nr. 28a Rz. 57d).

- ▶ *Steuersystematische Bedeutung:* Zuschüsse des ArbG zum Kurzarbeitergeld sind stpfl. Arbeitslohn. Die StFreistellung durch Nr. 28a hatte daher normativen Charakter.

Geltungsbereich der Nr. 28a:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift genannten Begriffen „Arbeitgeber“ und „Kurzarbeitergeld“ ergibt, erstreckte sich der Anwendungsbereich der Nr. 28a nur auf ArbN und damit auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 28a betraf unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis der Nr. 28a zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu Nr. 2:* Während Nr. 28a befristet Zuschüsse des ArbG zum Kurzarbeitergeld in der Corona-Krise stfrei stellte, befreit Nr. 2 Buchst. a das Kurzarbeitergeld nach dem SGB III als solches von der Steuer (s. § 3 Nr. 2 Anm. 3).
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 11a:* Die Vorschrift befreite in der Corona-Krise vom ArbG geleistete (sonstige) Beihilfen und Unterstützungen (s. § 3 Nr. 11a Anm. 2).
- ▶ *Verhältnis zu § 41c:* Die StBefreiung war auf Zuschüsse begrenzt, die für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 begonnen hatten und vor dem 1.1.2022 endeten, geleistet wurden. Andererseits war die durch das 4. CorStHiG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931) vorgenommene Verlängerung der Geltung der StBefreiung bis zum 1.7.2022 erst am 20.6.2022 in Kraft getreten. Der ArbG konnte den nach dem 1.1.2022 bis zum 20.6.2022 vorgenommenen LStAbzug gem. § 41c Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 korrigieren, wenn ihm dies wirtschaftlich zumutbar war. Ansonsten konnte eine Korrektur erst im Rahmen der Veranlagung zur ESt vorgenommen werden (BTDrucks. 20/1111, 20; § 41c Anm. 10, 12).

2 B. Erläuterungen zu Nr. 28a: Steuerfreie Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld

Steuerfrei waren Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld. Die Zuschüsse durften zusammen mit dem staatlichen Kurzarbeitergeld 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 SGB III nicht übersteigen. Darüber hinaus war die StBefreiung auf Zuschüsse begrenzt, die für Lohnzahlungszeiträume geleistet wurden, die nach dem 29.2.2020 begonnen hatten und vor dem 1.7.2022 endeten.

Dem Wortlaut nach musste die Kurzarbeit nicht durch die Corona-Krise veranlasst sein, wengleich Nr. 28a eine Maßnahme zur Bewältigung dieser Krise in der Intention des Gesetzgebers war. Mit der StBefreiung sollte sowohl die in Tarifverträgen vereinbarte als auch aufgrund der Corona-Krise veranlasste Aufstockung des Kurzarbeitergeldes durch den ArbG gefördert werden (BRDrucks. 221/20, 10).

Zuschüsse des Arbeitgebers: Die StBefreiung betraf Zuschüsse des ArbG (s. zu Zuschüssen § 3 Nr. 11a Anm. 2) zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld.

Das Kurzarbeitergeld ist eine Maßnahme der staatlichen Arbeitsförderung. Es ist in §§ 95 ff. SGB III geregelt. Gemäß § 95 Abs. 1 SGB III haben ArbN Anspruch auf Kurzarbeitergeld, wenn

- ein erheblicher Arbeitsausfall mit Entgeltsausfall vorliegt,
- die betrieblichen Voraussetzungen erfüllt sind,
- die persönlichen Voraussetzungen erfüllt sind und
- der Arbeitsausfall der Agentur für Arbeit angezeigt worden ist.

Das Kurzarbeitergeld wird für den Arbeitsausfall für eine Dauer von längstens zwölf Monaten von der Agentur für Arbeit geleistet (§ 104 Abs. 1 Satz 1 SGB III). Unter den Voraussetzungen des § 109 SGB III kann die Bezugsdauer für das Kurzarbeitergeld über die gesetzliche Bezugsdauer hinaus bis zur Dauer von 24 Monaten verlängert werden.

Das Kurzarbeitergeld beträgt 67 % bzw. 60 % der Nettoentgeltdifferenz im Anspruchszeitraum (§ 105 SGB III; zur Nettoentgeltdifferenz s. § 106 SGB III). Allerdings enthält § 421c Abs. 3 SGB III insoweit eine „vorübergehende Sonderregelung“. Abweichend von § 105 SGB III betrug das Kurzarbeitergeld in der Zeit vom 1.1.2022 bis zum 30.6.2022 für ArbN, die beim Arbeitslosengeld die Voraussetzungen für den erhöhten Leistungsansatz erfüllten, ab dem 4. Bezugsmonat 77 %, ab dem 7. Bezugsmonat 87 % und für die übrigen ArbN 70 % bzw. 80 % der Nettoentgeltdifferenz (s. Art. 1 des Gesetzes zur Verlängerung von Sonderregelungen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie beim Kurzarbeitergeld und anderen Leistungen v. 23.2.2022, BGBl. I 2022, 482).

Saison-Kurzarbeitergeld: Arbeitnehmer, die in einem Betrieb beschäftigt sind, der dem Baugewerbe oder einem Wirtschaftszweig angehört, der von saisonbedingtem Arbeitsausfall betroffen ist, haben in der Zeit v. 1. Dezember bis 31. März (Schlechtwetterzeit) Anspruch auf Saison-Kurzarbeitergeld (§ 95 Abs. 2 iVm. § 101 SGB III). Hierfür gelten die Vorschriften des SGB III über das Kurzarbeitergeld.

80 % des Unterschiedsbetrags: Entsprechend der sozialrechtl. Behandlung nach § 1 Abs. 1 Nr. 8 SvEV sind Zuschüsse des ArbG zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld bis zu 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen Soll-Entgelt und Ist-Entgelt nach § 106 SGB III stfrei gestellt. Das bedeutet, dass die Zuschüsse des ArbG zusammen mit dem staatlichen Kurzarbeitergeld 80 % des genannten Unterschiedsbetrags nicht übersteigen dürfen (s. dazu Anm. 1).

Der Unterschiedsbetrag zwischen Soll-Entgelt und Ist-Entgelt ist die sog. Nettoentgeltdifferenz, die in § 106 SGB III definiert ist. Gemäß § 106 Abs. 1 Satz 1 SGB III entspricht die Nettoentgeltdifferenz der Differenz zwischen dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Soll-Entgelt und dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Ist-Entgelt. Soll-Entgelt ist das Bruttoentgelt, das der ArbN ohne Arbeitsausfall im Anspruchszeitraum erzielt hätte, vermindert um Entgelt für Mehrarbeit (§ 106 Abs. 1 Satz 2 SGB III). Ist-Entgelt ist das Bruttoarbeitsentgelt, das der ArbN in dem Anspruchszeitraum tatsächlich erzielt hat, zzgl. aller zustehenden Entgeltanteile (§ 106 Abs. 1 Satz 3 SGB III).

Lohnzahlungszeiträume: Die StBefreiung war auf Zuschüsse begrenzt, die für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 begannen und – nach mehrmaliger Verlängerung der Befristung (s. Anm. 1) – vor dem 1.7.2022 endeten, geleistet wurden.

Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum, für den laufender Arbeitslohn (s. dazu § 38a Anm. 17) gezahlt wird (Tageslohn, Wochenlohn, Monatslohn). Der Lohnzahlungszeitraum ergibt sich idR aus der einzel- oder tarifvertraglichen oder betrieblichen Vereinbarung (§ 38a Anm. 18). Die StBefreiung kam daher nicht in Betracht, soweit der Lohnzahlungszeitraum vor dem 29.2.2020 begann oder nach dem 1.7.2021 endete.

Zu beachten ist, dass Nr. 28a idF des 4. CorStHiG v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931) erst am 30.6.2020 in Kraft trat (s. Anm. 1). Die StBefreiung konnte daher für davor liegende Lohnzahlungszeiträume nur durch Korrektur des LStAbzugs nachträglich gem. § 41c Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 berücksichtigt werden (BRDrucks. 221/20). Schied eine solche Korrektur aus, konnte die StBefreiung nur im Rahmen einer EStVeranlagung unter Beachtung des § 32b Abs. 1 Nr. 1a nachgeholt werden (Anm. 1).