

Corona-Sonderzahlung (HI13768717)

Zusammenfassung

Begriff

In der Corona-Krise werden Sonderzahlungen für alle Arbeitnehmer bis zu 1.500 EUR im Jahr 2020 befristet steuerfrei sowie beitragsfrei in der Sozialversicherung gestellt. Dies betrifft alle Berufsgruppen, nicht nur z. B. die sog. "systemrelevanten Berufsgruppen".

Gesetze, Vorschriften und Rechtsprechung

Lohnsteuer: Die Steuerfreiheit von Sonderzahlungen aufgrund der Corona-Krise ist geregelt im BMF-Schreiben v. 9.4.2020, IV C 5 – S 2342/20/10009 :001.

Sozialversicherung: Die steuerfreien Beihilfen und Unterstützungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV beitragsfrei in der Sozialversicherung.

Kurzübersicht

Entgelt	LSt	SV
Corona-Sonderzahlung bis zu 1.500 EUR	frei	frei

Entgelt

(HI13768926)

1 Steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen infolge der Corona-Krise

(HI13768827)

Zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise können Beihilfen oder Unterstützungen an Beschäftigte steuerfrei sowie beitragsfrei in der Sozialversicherung gewährt werden.^[1] Begünstigt sind Sonderzahlungen **bis zu 1.500 EUR**, die dem Arbeitnehmer in der Zeit **vom 1.3. bis 31.12.2020** zufließen bzw. zugewendet werden.

Folglich können Arbeitgeber ihren Beschäftigten aufgrund der aktuellen Corona-Krise Beihilfen oder Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1.500 EUR

- entweder **steuerfrei auszahlen**^[2]
- oder **als Sachlohn** gewähren.

Die Steuerfreiheit erfasst **sämtliche Formen von Beihilfen oder Unterstützungen**, die Beschäftigte von ihrem Arbeitgeber erhalten. Darunter fallen beispielsweise auch Zinszuschüsse und Zinsvorteile bei

einem Darlehen, das zur Beseitigung von Folgen der durch die Corona-Krise entstandenen Auswirkungen aufgenommen wurde. Diese Zinszuschüsse und Zinsvorteile sind während der gesamten Laufzeit des Darlehens steuerfrei.^[3]

Hinweis

Aktuelle Anwendungsfragen im FAQ-Katalog "Corona" des BMF

Nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens zur Sonderzahlung in Corona-Zeiten haben das Bundesministerium der Finanzen und die obersten Finanzbehörden der Länder einen Fragen-/Antwortenkatalog veröffentlicht, welcher zu steuerlichen Fragen im Zusammenhang mit der Corona-Krise Stellung nimmt.^[4] So war es für Arbeitgeber möglich, zeitnah auf aktuelle Fragestellungen zu reagieren. Die FAQ stellen insofern kein BMF-Schreiben im herkömmlichen Sinne dar. Vielmehr sind Bund und Länder übereingekommen, wie mit einzelnen Problemstellungen umzugehen ist.

Es ist jedoch davon auszugehen, dass die FAQ in den kommenden Wochen um weitere Aspekte erweitert und so der aktuellen Situation angepasst werden. Die Ausführungen in den FAQ sind als allgemeine Hinweise im Umgang mit den sich aufdrängenden Fragen in diesem Zusammenhang zu verstehen.

Da es sich bei den FAQ nicht um ein BMF-Schreiben handelt, ist die Finanzverwaltung nicht an diese Weisungen gebunden. Die Entscheidung obliegt im Einzelfall den Finanzämtern.

Fussnoten zu HI13768827

- [1] BMF, Schreiben v. 9.4.2020, IV C 5 – S 2342/20/10009 :001.
- [2] § 3 Nr. 11 EStG.
- [3] R 3.11 Abs. 2 LStR.
- [4] [BMF, FAQ "Corona" \(Steuern\)](#).

2 Voraussetzungen für Steuerfreiheit

(HI13768828)

Eine Voraussetzung ist, dass die Beihilfen oder Unterstützungen infolge der Corona-Krise **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gezahlt werden.

Durch Corona-Krise zusätzlich entstandene Belastung

Nach dem Zweck des BMF-Schreibens zur "Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise für Arbeitnehmer", sollen nur zusätzliche Belastungen **im Zusammenhang mit der Corona-Krise** begünstigt werden. Es ist daher erforderlich, dass aus den **vertraglichen Vereinbarungen** zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (auch in Form eines Tarifvertrags, durch Betriebsvereinbarung oder durch eine einzelvertragliche Vereinbarung) erkennbar ist, dass es sich um Beihilfen oder Unterstützungen **zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung** durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen des BMF-Schreibens^[1] eingehalten werden, z. B. durch eine Vereinbarung, dass diese Beihilfen oder Unterstützungen **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** geleistet werden.

Zur unbürokratischen Anwendung muss der Arbeitgeber aber **nicht** prüfen, ob die in den Lohnsteuer-Richtlinien genannten Voraussetzungen für Beihilfen oder Unterstützungen^[2], die wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden, vorliegen. Auch die Grenze von 600 EUR muss **nicht** beachtet werden. Aufgrund der gesamtgesellschaftlichen Auswirkungen der Corona-Krise wird zugunsten aller

Beschäftigten angenommen, dass derzeit eine den Anlass rechtfertigende Notfallsituation vorliegt. Auch die engen Voraussetzungen in R 3.11 Abs. 2 Satz 6 LStR müssen für solche Beihilfen oder Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1.500 EUR nicht erfüllt sein.

Achtung

Umwandlung bestehender Leistungsprämien nicht begünstigt

Eine Leistungsprämie, welche auf einer bestehenden arbeitsvertraglichen oder dienstrechtlichen Vereinbarung beruht, darf grundsätzlich **nicht** in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise umgewandelt oder umqualifiziert werden. Die Corona bedingte Betroffenheit eines Arbeitnehmers muss in der Zeit begründet sein, in der das Beschäftigungsverhältnis bestand.^[3] So kann eine Abfindung, die sich auf ein Beschäftigungsverhältnis bezieht, welches vor dem 1.3.2020 beendet worden ist, nicht in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung umqualifiziert oder umgewandelt werden.

Fussnoten zu HI13768828

- [1] BMF, Schreiben v. 9.4.2020, IV C 5 – S 2342/20/10009 :001.
- [2] R 3.11 Abs. 2 Satz 1 LStR.
- [3] S. Abschn. 7.

3 Begünstigte Arbeitgeber

(HI13851692)

In Bezug auf die Arbeitgeber unterscheidet das lohnsteuerliche BMF-Schreiben v. 9.4.2020 nicht nur zwischen Leistungen von **öffentlich-rechtlichen** oder privaten Arbeitgebern. Auch wenn das BMF-Schreiben auf die Lohnsteuer-Richtlinie verweist, in der Arbeitnehmer und Arbeitgeber im privaten Dienst genannt werden.^[1] Das schließt aber öffentlich-rechtliche Arbeitgeber nicht aus. Diese können bei Einhaltung der übrigen Voraussetzungen gleichermaßen steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise gewähren wie private Arbeitgeber.

Fussnoten zu HI13851692

- [1] R 3.11 Abs. 2 LStR.

4 Begünstigte Arbeitnehmer

(HI13851693)

Als Höchstbetrag für eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung i. S. d. § 3 Nr. 11 EStG gilt pro Arbeitnehmer der Betrag von 1.500 EUR. Unerheblich ist, ob der Arbeitnehmer in **Voll- oder Teilzeit** beschäftigt ist oder ob es sich um einen geringfügig entlohnten Beschäftigten (sog. **Minijobber**) handelt. Im Falle eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses muss die Gewährung einer solchen Beihilfe oder Unterstützung jedoch auch unter Fremden üblich sein (sog. Fremdvergleichsgrundsatz).

Gesellschafter-Geschäftsführer

Auch einem Gesellschafter-Geschäftsführer können in der Zeit vom 1.3. bis zum 31.12.2020 steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen bis 1.500 EUR^[1] steuer- und auch sozialversicherungsfrei in Form von Zuschüssen und Sachbezügen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise zufließen. Aus den **vertraglichen Vereinbarungen** oder einer anderen rechtlichen Verpflichtung zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer muss erkennbar sein, dass es sich als

rechtfertigender Anlass um eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung aufgrund der gesamtgesellschaftlichen Betroffenheit durch die Corona-Krise handelt.

Es ist auch erforderlich, dass die übrigen Voraussetzungen^[2] eingehalten werden, d. h.

1. die Sonderzahlung muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zufließen und
2. darüber hinaus ist darzulegen (wie auch bei Arbeitnehmern ohne Gesellschafterstellung), dass eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die vor dem 1.3.2020 ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, jedenfalls nicht nachträglich in eine steuerfreie Corona-Sonderzahlung umgewandelt werden kann, z. B. weil der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits im Februar 2020 über die Gewährung einer Sonderzahlung im März 2020 informiert worden ist.

Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH kann die Zahlung von steuerfreien Beihilfen oder Unterstützungen zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung** führen. In diesem Fall scheidet die Steuerfreiheit sowie eine mögliche Sozialversicherungsfreiheit aus. Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann vorliegen, wenn für die Zahlung keine **überzeugenden betrieblichen Gründe** vorliegen, sondern eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben ist.^[3] Dies kann sein und wird steuerlich auch nicht anerkannt, wenn geschlossene Verträge zwischen der GmbH, vertreten durch einen Geschäftsleiter, und dem Gesellschafter-Geschäftsführer, wie z. B. unangemessen hohe Geschäftsführergehälter, fremdüblich sind. D. h., würde die GmbH, würde der Geschäftsleiter dasselbe gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen zu vergleichbaren Konditionen abschließen?

Praxis-Beispiel

Sonderzahlung an Gesellschafter-Geschäftsführer

Die GmbH zahlt ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer im Mai 2020 zusätzlich zu seinem Geschäftsführergehalt spontan und nebenbei eine Sonderzahlung von 1.500 EUR zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise.

Ergebnis: Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, da keine vertragliche Vereinbarung oder andere rechtliche Verpflichtung zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer geschlossen worden ist. Es ist daher nicht erkennbar, dass es sich bei der Sonderzahlung um eine steuer- und sozialversicherungsfreie Beihilfe und Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung als rechtfertigender Anlass aufgrund der gesamtgesellschaftlichen Betroffenheit durch die Corona-Krise gehandelt hat.

Fließt einer Person, die einem Gesellschafter-Geschäftsführer nahesteht, eine verdeckte Gewinnausschüttung zu, ist diese verdeckte Gewinnausschüttung steuerrechtlich stets dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Einnahme zuzurechnen, es sei denn, die nahestehende Person ist selbst Gesellschafter oder Gesellschafter-Geschäftsführer. Unerheblich ist, dass der betreffende Gesellschafter-Geschäftsführer selbst einen Vermögensvorteil erlangt.

Praxis-Beispiel

Sonderzahlung als verdeckte Gewinnausschüttung

Zwischen der GmbH und dem Gesellschafter-Geschäftsführer ist vereinbart worden, dass diesem im August 2020 eine Sonderzahlung zufließen wird. Die Höhe der Sonderzahlung ergibt sich aus

dem Umsatz der GmbH für den Monat Juni 2020, max. 1.500 EUR. Die tatsächliche Höhe der Sonderzahlung wird vor Auszahlung an den Gesellschafter-Geschäftsführer seitens der Geschäftsführung noch verhandelt.

Ergebnis: Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, da bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer von vornherein **klar und eindeutig bestimmt** sein muss, ob und in welcher Höhe – egal ob laufend oder einmalig – ein Entgelt gezahlt werden soll. Dabei darf bei der Berechnung der Vergütung **kein** Spielraum verbleiben. Die Berechnungsgrundlagen müssen so bestimmt sein, dass allein durch Rechenvorgänge die Höhe der Vergütung ermittelt werden kann, ohne dass es noch der Ausübung irgendwelcher Ermessensakte seitens der Geschäftsführung oder Gesellschafterversammlung bedarf. Dies gilt entsprechend für Leistungen an den beherrschenden Gesellschaftern nahestehende Personen.

Fussnoten zu HI13851693

- [1] R 3.11 Abs. 2 Satz 1 LStR.
- [2] S. Abschn. 2.
- [3] H 8.5 KStH 2015 "III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis".

5 Mehrere Dienstverhältnisse

(HI13851694)

Eine steuerfreie Sonderzahlung kann **für jedes Dienstverhältnis** gesondert geleistet werden. Folglich darf der steuerfreie Höchstbetrag von 1.500 EUR pro Dienstverhältnis ausgeschöpft werden. Dies gilt allerdings nicht, wenn der Arbeitnehmer im Kalenderjahr bei demselben Arbeitgeber mehrere Dienstverhältnisse ausgeübt hat.

6 Auszahlung in Teilbeträgen oder Ratenzahlung

(HI13851695)

Hinsichtlich der Zahlungsart darf der Arbeitgeber eine **beliebige Verteilung** des begünstigten Betrags (max. insgesamt 1.500 EUR) wählen. Folglich kann die Sonderzahlung auch in Teilbeträgen an den Arbeitnehmer geleistet werden. In diesen Fällen ist der begünstigte Zeitraum (1.3.-31.12.2020) verstärkt zu beachten.

Praxis-Beispiel

Steuerfreie Sonderzahlung in beliebigen Raten

Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber B, aufgrund einer einzelvertraglichen Vereinbarung aus April 2020, eine Sonderzahlung von 1.800 EUR. Diese Zahlung wird in 6 gleichen Raten von je 300 EUR ab Mai bis Oktober gezahlt.

Ergebnis: Da es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen von B an A zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt, sind die Raten von je 300 EUR für die Monate Mai bis September 2020 lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei. Die Zahlung für den Monat Oktober 2020 i. H. v. 300 EUR hingegen ist lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig, da diese den Höchstbetrag von 1.500 EUR übersteigt.

7 Sonderzahlung und Gehaltsumwandlung/Gehaltsverzicht

(HI13851696)

Nach dem Zweck des BMF-Schreibens, der auch in der Überschrift "Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise für Arbeitnehmer" zur Geltung kommt, sollen nur **zusätzliche** Zahlungen im Zusammenhang mit der Corona-Krise begünstigt werden. Daher ist es erforderlich, dass die Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden.

Die Steuerbefreiung ist damit insbesondere im Rahmen eines Gehaltsverzichts oder von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen.^[1]

Allgemeines zur Gehaltsumwandlung

Bei der Gehaltsumwandlung wird Barlohn in einen Sachbezug umgewandelt; dies gilt auch später für die zufließenden Versorgungsbezüge. So können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern in der Zeit vom 1.3.2020 bis zum 31.12.2020 aufgrund der Corona-Krise Beihilfen oder Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1.500 EUR^[2] steuerfrei und auch sozialversicherungsfrei in Form von besonderen Zuschüssen und Sachbezügen gewähren. Voraussetzung ist, dass diese "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" geleistet werden.

Praxis-Beispiel

Verzicht auf Freizeitausgleich zugunsten einer Vergütung

Aufgrund der zusätzlichen Arbeitsbelastung in der Corona-Krise beschließt Arbeitgeber B, seinem Arbeitnehmer A in den Monaten März bis August 2020 eine freiwillige Sondergratifikation von insgesamt 1.200 EUR zu zahlen. In der Gratifikationsvereinbarung wird auf den Vorbehalt der Freiwilligkeit der Sondervergütung hingewiesen.

Ergebnis: Die freiwillige Sondergratifikation kann steuerfrei ausgezahlt werden, weil sie

1. in der Zeit vom 1.3.2020 bis zum 31.12.2020
2. zusätzlich aufgrund der zusätzlichen Belastung in der Corona-Krise ausgezahlt wird und
3. eine vertragliche Vereinbarung vorliegt.

Allgemeines zum Gehaltsverzicht

Gehaltsverzicht liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer endgültig auf einen Teil seines Arbeitslohns verzichtet; dies gilt auch beim Verzicht von Stundenlohn. Für die Frage, ob ein Gehaltsverzicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn führt, kommt es maßgeblich darauf an, **wann** der endgültige Verzicht auf den Lohn oder Teile davon erklärt worden ist. Jedoch sind die arbeitsrechtlichen Besonderheiten zu beachten.

So kann bei einer Kapitalgesellschaft eine zu einem Zufluss von Arbeitslohn führende verdeckte Einlage nur dann gegeben sein, soweit der Steuerpflichtige (Anteilseigner, Gesellschafter) nach Entstehung seines Gehaltsanspruchs aus gesellschaftsrechtlichen Gründen auf diesen verzichtet. Verzichtet der Steuerpflichtige dagegen bereits vor Entstehung seines Gehaltsanspruchs auf diesen, wird er unentgeltlich tätig und es kommt nicht zum fiktiven Zufluss von Arbeitslohn bei diesem.

Zeitpunkt der Vereinbarung ist entscheidend

Eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die **vor dem 1.3.2020** ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, kann nicht nachträglich in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise umgewandelt werden (z. B. wenn für die Sonderzahlung in der Bilanz zum 31.12.2019 eine Rückstellung gebildet wurde oder die Arbeitnehmer bereits im Februar 2020 über die Gewährung einer Sonderzahlung im März 2020 informiert wurden). Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt **1.3.2020**, da nur ab diesem Zeitpunkt die

Veranlassung in der Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise liegen kann. Leistungen des Arbeitgebers, die auf einer vertraglichen Vereinbarung oder einer anderen rechtlichen Verpflichtung beruhen, die vor dem 1.3.2020 getroffen wurden, können nicht als steuerfreie Sonderzahlung gewährt werden. Nicht begünstigt sind somit alle Leistungen, die bereits vor dem 1.3.2020 vereinbart waren oder deren Zahlung vor dem 1.3.2020 beabsichtigt war.

Sofern vor dem 1.3.2020 keine vertraglichen Vereinbarungen oder andere rechtliche Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Gewährung einer Sonderzahlung bestanden, kann unter Einhaltung der o. g. Voraussetzungen anstelle der Sonderzahlung auch eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise gewährt werden.

Corona-Sonderzahlung anstelle freiwilliger Leistungen

Für die Steuerfreiheit der Leistungen ist es erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen o. g. Voraussetzungen eingehalten werden. Ist dies der Fall, kann anstelle von freiwilligen Zahlungen oder z. B. einer freiwilligen Erholungsbeihilfe auch eine Corona-Sonderzahlung gewährt werden.

Fussnoten zu HI13851696

- [1] Zur Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen s. BMF, Schreiben v. 5.2.2020, IV C 5 – S 2334/19/10017 :002, BStBl 2020 I S. 222.
[2] nach § 3 Nr. 11 EStG.

8 Aufzeichnungspflichten

(HI13851697)

Die steuerfreie Sonderzahlung ist im Lohnkonto aufzuzeichnen.^[1] Darüber hinaus ist diese **nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung** des Kalenderjahres 2020 auszuweisen und muss auch **nicht in der Einkommensteuererklärung** angegeben werden.^[2]

Fussnoten zu HI13851697

- [1] § 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV.
[2] Zum Umfang der Ausweisungspflichten auf der Lohnsteuerbescheinigung 2020, s. BMF, Schreiben v. 9.9.2019, IV C 5 – S 2378/19/10030 :001, BStBl 2019 I S. 919.

9 Weitere Vergünstigungen neben der Sonderzahlung möglich

(HI13768829)

Darüber hinaus sind zusätzliche Leistungen des Arbeitgebers für eine **kurzfristige berufsbedingte erforderliche Betreuung von Kindern der Arbeitnehmer (lohn-)steuerfrei**, wenn die Kinder das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.^[1] Diese Leistungen sind **bis zu 600 EUR** im Kalenderjahr pro Arbeitnehmer steuerfrei und müssen **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. In Betracht kommen sowohl Zahlungen an den Arbeitnehmer als auch die Organisation der Notbetreuung durch den Arbeitgeber selbst.

Neben diesen Vergünstigungen können auch andere Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen oder Pauschalbesteuerungsmöglichkeiten, z. B. Sachbezüge im Rahmen der 44-EUR-Sachbezugsfreigrenze^[2], in Anspruch genommen werden.^[3]

Fussnoten zu HI13768829

- [1] § 3 Nr. 34a EStG.
[2] § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.

- [3] Ein Überblick über verschiedene Vergünstigungen findet sich in Nettolohnoptimierung: Übersicht über Vergütungsbestandteile.