

Arbeitgeberzusatzleistung und Inflationsausgleichsprämie

Die neuen FAQ überraschen

Michael Seifert *

Die Finanzverwaltung hat ihre FAQ zur Inflationsausgleichsprämie aktualisiert. Danach ist es für die Steuerfreiheit auch unschädlich, wenn eine Inflationsausgleichsprämie im Zusammenhang bzw. in Kombination mit einer dauerhaften Lohnerhöhung gewährt wird.

FAQ zur Inflationsausgleichsprämie abrufbar unter <https://go.nwb.de/5ch6p>

I. Keine Steuerfreiheit bei Entgeltverzicht oder Gehaltsumwandlung

Gemäß § 3 Nr. 11c EStG (= steuerfreie Inflationsausgleichsprämie) bleiben steuerfrei „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ vom Arbeitgeber in der Zeit vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Leistungen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3.000 €. Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11c EStG kommt nur auf Arbeitgeberleistungen zur Anwendung, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Steuerfreie Inflationsausgleichsprämie

Der Begriff der Arbeitgeberzusatzleistung wird in § 8 Abs. 4 EStG wie folgt definiert: Im 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

Begriff der Arbeitgeberzusatzleistung

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. Unter diesen Voraussetzungen ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung selbst dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat (§ 8 Abs. 4 Satz 2 EStG). Damit ist die Steuerfreiheit im Falle eines Entgeltverzichts oder der Gehaltsumwandlung ausgeschlossen.

Jahn, NWB 46/2022 S. 3216

* Dipl.-Finw. Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf.

Beispiel:

Arbeitgeber A gewährt arbeitsrechtlich freiwillig (arbeitsrechtliche Prüfung nicht nötig) im Dezember ein Weihnachtsgeld. Im Jahr 2023 leistet A statt des freiwilligen Weihnachtsgelds eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie.

Die Inflationsausgleichsprämie ist nach § 3 Nr. 11c EStG steuerfrei. Zulässig ist es, eine freiwillige Leistung durch eine andere zweckgebundene freiwillige Leistung auszutauschen. Dagegen darf ein Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten einer anderen – steuerbegünstigten – Leistung herabgesetzt werden (§ 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Praxishinweis:

Es muss im jeweiligen Einzelfall nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen geprüft werden, ob eine freiwillige Arbeitgeberleistung allein durch Aufnahme eines Freiwilligkeitsvermerks vorliegt. Denn trotz Freiwilligkeitsvermerks kann aufgrund der betrieblichen Übung ein arbeitsrechtlicher Anspruch vorliegen. Die arbeitsrechtliche Einschätzung sollte für künftige Außenprüfungen im Lohnkonto schriftlich hinterlegt werden.

Arbeitsrechtlicher Anspruch?

II. Wird aus Teilleistungen betriebliche Übung?

Die Steuerbefreiung gilt bis zu einer Höhe von insgesamt 3.000 € je Dienstverhältnis auch für mehrere (Teil-)Leistungen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im begünstigten Zeitraum gewährt. Auch eine Auszahlung beispielsweise in monatlichen Teilbeträgen ist aus steuerlicher Sicht zulässig. Die Teilleistungen müssen nicht auf einer einheitlichen Entscheidung über die Gewährung beruhen, sondern können jeweils eigenständig beschlossen oder vereinbart werden.

Auszahlung in Teilbeträgen möglich

Wird die Inflationsausgleichsprämie in Teilleistungen erbracht (z. B. ab Januar 2023 bis Dezember 2024 in Höhe von monatlich 125 €), stellt sich die Frage, ob diese Zahlung als betriebliche Übung auch über 2024 hinaus vom Arbeitgeber – aber dann steuerpflichtig – zu leisten ist.

Werden Teilleistungen zur betrieblichen Übung?

Praxishinweis:

Um Risiken auszuschließen, sollte bei Teilleistungen im Einzelfall eine arbeitsrechtliche Beurteilung eingeholt werden. Insbesondere sollte die Frage geklärt werden, ob durch einen Freiwilligkeitsvermerk bzw. eine Freiwilligkeitsvereinbarung eine betriebliche Übung verhindert werden kann. Außerdem muss arbeitsrechtlich geprüft werden, ob der Gleichbehandlungsgrundsatz erfordert, dass auch andere Mitarbeiter diese Zahlung erhalten.

Arbeitsrechtliche Beurteilung einholen

Beispiel:

Arbeitgeber A zahlt ab Januar 2023 bis Dezember 2024 an den neu eingestellten Mitarbeiter C monatlich 125 € zweckgebunden als steuerfreie Inflationsausgleichsprämie aus. Ab Januar 2025 wird der Arbeitslohn von C als Ausgleich für den Wegfall der steuerfreien Inflationsausgleichsprämie gezahlt.

leichsprämie so erhöht, das zumindest der bisherige Nettolohn weiterhin zur Auszahlung kommt.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Inflationsausgleichsprämie ist, dass sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Daher darf der Arbeitslohn nach Wegfall der begünstigten Leistung nicht erhöht werden (§ 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 EStG). Fällt die steuerfreie Teilleistung, die bis Dezember 2024 geleistet wird, ab Januar 2025 weg und wird als Ausgleich der Arbeitslohn ab Januar 2025 erhöht, kann dies die Gefahr auslösen, dass von Leistungsbeginn an keine Arbeitgeberzusatzleistung vorliegt. Denn § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 EStG bestimmt, dass eine Zusatzleistung voraussetzt, dass bei Wegfall der (begünstigten) Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

S. 1826

III. Aktualisierung der FAQ – Inflationsausgleichsprämie in Kombination mit dauerhafter Lohnerhöhung

Bislang waren die vom BMF zusammen mit den obersten Finanzbehörden der Länder online gestellten FAQ (abrufbar unter <https://go.nwb.de/5ch6p>) auf diese arbeitsrechtliche Frage nicht näher eingegangen. Mit Aktualisierung vom 24.5.2023 nimmt die Finanzverwaltung in den FAQ aber nunmehr in den neuen Ziffern 5a und 5b zu dieser Thematik Stellung.

Jahn, NWB 51/2022
S. 3632

”

Ziffer 5a:

Gilt die Steuerbefreiung auch für dauerhafte Lohnerhöhungen?

Nein. Die Steuerbefreiung findet auf dauerhafte Lohnerhöhungen keine Anwendung, da der Sinn und Zweck der Regelung darin besteht, Sonderleistungen zu begünstigen.

Die Finanzverwaltung geht im Falle einer dauerhaften Lohnerhöhung offensichtlich von Anfang an nicht von einer Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn aus. Dies wird damit begründet, dass bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn erhöht wird. Was aber heißt „dauerhafte Lohnerhöhung“ und in welchem Zeitpunkt hat diese Prüfung zu erfolgen? Offensichtlich soll eine von Leistungsbeginn an vereinbarte Lohnerhöhung hierunter zu fassen sein.



Ziffer 5b:

Gilt die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11c EStG auch für (mehrere) Leistungen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im begünstigten Zeitraum im Zusammenhang oder in Kombination mit einer dauerhaften Lohnerhöhung gewährt?

Ja. Die Steuerbefreiung gilt bis zur Höhe von insgesamt 3.000 € auch für mehrere (Teil-)Leistungen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im begünstigten Zeitraum gewährt. Hierbei spielt es keine Rolle, ob die Auszahlung beispielsweise in Form einer Einmalleistung, in mehreren Teilbeträgen oder gleichmäßig über den Zeitraum bis zum 31.12.2024 verteilt erfolgt (s. dazu Ziffer 5). Für die Steuerfreiheit ist es auch unschädlich, wenn die Inflationsausgleichsprämie im Zusammenhang beziehungsweise in Kombination mit einer dauerhaften Lohnerhöhung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Beispiel: Der Arbeitgeber gewährt seinen (tariflich oder außertariflich gebundenen) Arbeitnehmern Leistungen zum Inflationsausgleich in Höhe von insgesamt 2.000 €, deren Zahlung in mehreren Schritten erfolgen soll, beginnend mit einer Sonderzahlung von 1.000 € im Juni 2023. In den Monaten Juli 2023 bis einschließlich November 2023 sollen dann monatliche Sonderzahlungen in Höhe von jeweils 200 € geleistet werden. Ab dem 1.12.2023 wird der Lohn dauerhaft um monatlich 300 € erhöht. Auch die dauerhafte Lohnerhöhung wird mit Inflationsgesichtspunkten begründet.

Die einzelnen Komponenten der Lohnerhöhung sind (nach Auffassung der Finanzverwaltung [Anm. des Autors]) getrennt voneinander zu beurteilen: Die in mehreren Teilbeträgen gewährte Inflationsausgleichsprämie in Höhe von insgesamt 2.000 € ist steuer- und sozialversicherungsfrei (§ 3 Nr. 11c EStG). Die danach einsetzende reguläre – und dauerhaft wirkende – Lohnerhöhung von monatlich 300 € unterliegt dagegen der Steuer- und der Sozialversicherungspflicht.

S. 1827

Die Finanzverwaltung begründet nicht näher, weshalb die einzelnen Komponenten der Lohnerhöhung getrennt voneinander zu beurteilen sind. Auch aus § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 EStG ergibt sich diese Rechtsauslegung nicht zwingend. Offensichtlich ist diese „Klarstellung“ den im öffentlichen Dienst vereinbarten Tarifverträgen geschuldet. In der Praxis dürfte in der Zukunft verstärkt die Diskussion aufkommen, in welchen Fällen Lohnerhöhungen in Kombination mit steuerbegünstigten Leistungen getrennt von dem Wegfall einer Lohnbegünstigung zu beurteilen sind.

Vor dem Hintergrund der neuen Verwaltungsaussage dürfte z. B. bei altersbedingtem Wegfall einer steuerfreien Kita-Leistung und anschließender zuvor nicht vereinbarter ausgleichender Lohnerhöhung von einer Arbeitgeberzusatzleistung in Bezug auf die nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfreie Kita-Leistung auszugehen sein. Zur Haftungsvermeidung sollte in derartigen Fällen eine Anrufungsauskunft eingeholt werden. Alternativ könnte die Lohnerhöhung zwei Monate vor Leistungswegfall gewährt werden; es dürfte kein Anwendungsfall von § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 EStG vorliegen, weil es an einem kausalen Zusammenhang zwischen dem steuerbegünstigten Leistungswegfall und der Arbeitslohnerhöhung fehlt.

Was heißt das für die Praxis?

Fazit

Eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie (§ 3 Nr. 11c EStG) von bis zu 3.000 € kann durch den Arbeitgeber geleistet werden. Dem Arbeitgeber steht es frei, die Leistung als Einmalbetrag, als rätierliche Leistung oder durch Kombination von beidem zu erbringen. Begünsti-

gungsvoraussetzung ist u. a. die Gewährung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“. Der Gesetzgeber hat diese Begrifflichkeit in § 8 Abs. 4 EStG definiert. Von einer Zusatzleistung ist selbst dann auszugehen, wenn diese im Tarifvertrag, in einer Betriebsvereinbarung oder dem Arbeitsvertrag geregelt ist (§ 8 Abs. 4 Satz 2 EStG). Das Lohnsteuerrecht löst sich damit vom arbeitsrechtlichen Anspruch. Eine lohnsteuerliche Zusatzleistung wird begründet, wenn der Arbeitgeber diese dem Mitarbeiter zweckgebunden zuwendet. Nach § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 EStG darf sich bei Wegfall der begünstigten Leistung der Arbeitslohn nicht erhöhen. Die Finanzverwaltung konkretisiert diese Regelung, indem sie nunmehr differenziert, ob die Leistung von Beginn an als dauerhafte Lohnerhöhung gewährt wird (es liegt dann keine Zusatzleistung vor) oder Lohnerhöhungskomponenten unabhängig voneinander zu betrachten sind. Diese weite Auffassung der Finanzverwaltung ergibt sich nicht (zwingend) aus dem Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 EStG, der keinen kausalen Zusammenhang zwischen Wegfall des begünstigten Arbeitslohns und der anschließenden Lohnerhöhung verlangt. Offensichtlich ist die Auslegung dem Tarifvertrag des öffentlichen Dienstes geschuldet. Das BMF sollte zu § 8 Abs. 4 EStG Stellung beziehen, auch um Haftungsrisiken bei Arbeitgebern zu verhindern.

AUTOR



Michael Seifert

war in der Finanzverwaltung NRW, der Steuerabteilung des DIHK und des VDMA beschäftigt. Seit 1998 ist er als Steuerberater in einer kooperierenden Einzelkanzlei tätig.

Fundstelle(n):

NWB 2023 Seite 1824 - 1827

NWB XAAAJ-42500