

## Die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie

### Überblick und erste Hinweise für die Praxis

StB Michael Seifert \*

Der Bundestag hat am 30.9.2022 das „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ unter Berücksichtigung der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 28.9.2022 [1] beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrates erfolgte am 7.10.2022. [2] Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ist zusätzlich eine Steuerbefreiung von freiwillig gezahlten Inflationsausgleichssonderzahlungen eingefügt worden, auf die im Beitrag näher eingegangen wird.

#### Kernaussagen

Nach § 3 Nr. 11c EStG können Arbeitgeber Leistungen zur Abmilderung der Inflation bis zu einem Betrag von 3.000 € steuerfrei und damit auch beitragsfrei an ihre Arbeitnehmer gewähren (Inflationsausgleichsprämie). Die Anwendung der neuen Befreiungsregelung ist an diverse Voraussetzungen geknüpft.

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11c EStG kommt nur auf Arbeitgeberleistungen zur Anwendung, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11c EStG ist eine „echte“ Steuerbefreiung; solche Arbeitgeberleistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen.

### I. Vorbemerkungen

Das „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ sieht zunächst zur Abfederung der Belastung durch die gestiegenen Gaspreise eine vorübergehende Reduktion des Umsatzsteuersatzes auf die Lieferung von Gas über das **Erdgasnetz auf 7 %** vor (§ 28 Abs. 5 UStG). Die Umsatzsteuersatzreduzierung gilt für den Zeitraum vom 1.10.2022 bis zum 31.3.2024. Darüber hinaus sinkt der Umsatzsteuersatz auf **Fernwärme** ebenfalls vom 1.10.2022 bis zum 31.3.2024 auf 7 % (§ 28 Abs. 6 UStG). Im Folgenden wird näher auf die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie (§ 3 Nr. 11c EStG) eingegangen.

### II. Steuerfreie Inflationsausgleichsprämie (§ 3 Nr. 11c EStG)

Der Gesetzgeber hat in § 3 Nr. 11c EStG eine neue Steuerfreiheit aufgenommen. Danach bleiben steuerfrei ...

*„zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom ... (einsetzen: Datum des auf den Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes folgenden Tages) 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 €.“*

## 1. Grundsätzliches

Nach § 3 Nr. 11c EStG können – müssen aber nicht (Wahlrecht) – Arbeitgeber Leistungen zur Abmilderung der Inflation bis zu einem Betrag von 3.000 € **steuerfrei** und damit auch **beitragsfrei** an ihre Arbeitnehmer gewähren (Inflationsausgleichsprämie). Die Anwendung der neuen Befreiungsregelung ist an **diverse Voraussetzungen** geknüpft.

## 2. Begünstigungszeitraum

Nach § 3 Nr. 11c EStG sind Arbeitgeberleistungen, die in der Zeit ab dem Tag nach Verkündung des Gesetzes im BGBl **bis zum 31.12.2024** erbracht werden, steuerfrei.

Die Steuerfreiheit von max. 3.000 € je Dienstverhältnis gilt **jahresübergreifend**. Es ist unerheblich, ob der Arbeitgeber seine Leistung in einem Betrag oder im Begünstigungszeitraum verteilt in Raten erbringt.

### Hinweis

Die nach § 3 Nr. 11c EStG begünstigten Leistungen des Arbeitgebers kann dieser in mehreren Einzelleistungen während des Begünstigungszeitraums gewähren. Dem Arbeitgeber steht ein Betriebsausgabenabzug hierfür zu. Ein Gewinnerzieler kann aber für sich selbst keine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie beanspruchen. Es bleibt abzuwarten, ob der Ausschluss von Nichtarbeitnehmern verfassungsgemäß ist.

S. 778

## 3. Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11c EStG kommt nur auf Arbeitgeberleistungen zur Anwendung, die **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Die Arbeitgeberzusatzleistung definiert sich nach § 8 Abs. 4 EStG. Danach kann von einer Zusatzleistung i. S. des EStG selbst dann ausgegangen werden, 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).

Liegen einzelvertragliche Vereinbarungen vor, muss arbeitsrechtlich geprüft werden, inwieweit die weiteren Mitarbeiter gleich zu behandeln sind. Aus einer eventuellen Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern sind allerdings keine negativen lohnsteuerlichen Folgen zu ziehen.

### Hinweis

Die Steuerfreiheit ist im Falle eines Entgeltverzichts oder der Gehaltsumwandlung ausgeschlossen.

### Beispiel

Der Arbeitgeber A gewährt arbeitsrechtlich freiwillig [3] jeweils im Dezember 2022 ein Weihnachtsgeld. In 2022 leistet der A statt des freiwilligen Weihnachtsgeldes eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie.

### Lösung

Die Inflationsausgleichsprämie ist nach § 3 Nr. 11c EStG steuerfrei. Es ist zulässig, eine freiwillige Leistung durch eine andere zweckgebundene freiwillige Leistung auszutauschen.

### Hinweis

Es muss im jeweiligen Einzelfall nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen geprüft werden, ob eine freiwillige Arbeitgeberleistung allein durch Aufnahme eines Freiwilligkeitsvermerks vorliegt. Schriftliche Einschätzungen sollen für künftige Außenprüfungen im Lohnkonto hinterlegt werden.

## 4. Arbeitgeberleistungen

Für die Inanspruchnahme der neuen Steuerfreiheit gem. [§ 3 Nr. 11c EStG](#) ist es unerheblich, ob die Arbeitgeberleistung in Form von **Barlohn oder einer Sachzuwendung** erbracht wird.

### Hinweis

Die Steuerfreiheit löst keinen Verbrauch der 50 €-Freigrenze ([§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG](#)) aus. Diese ist neben der Steuerfreiheit gem. [§ 3 Nr. 11c EStG](#) anwendbar.

## 5. Freibetrag

[§ 3 Nr. 11c EStG](#) normiert einen steuerfreien Höchstbetrag von 3.000 €, der **branchenunabhängig** gewährt wird. Da es sich um einen Freibetrag handelt, wird eine über diesen Höchstbetrag hinausgehende Arbeitgeberleistung nur in Höhe des übersteigenden Werts steuerpflichtig erfasst. Eine steuerpflichtige Erfassung von individuellem Arbeitslohn kann verhindert werden, wenn andere Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen oder Pauschalierungsmöglichkeiten anwendbar sind. [4]

### Hinweis

Bei dem Betrag von 3.000 € handelt es sich um einen Freibetrag und nicht um eine Freigrenze. Wird der Freibetrag überschritten, kann auf den übersteigenden Betrag aber eine andere Lohnsteuerbegünstigung, z. B. die 50 €-Freigrenze ([§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG](#)), der Rabattfreibetrag ([§ 8 Abs. 3 EStG](#)) oder eine Lohnsteuerpauschalierung nach [§ 40 Abs. 2 EStG](#) zur Anwendung kommen.

## 6. Arbeitgeberbezogene Inflationsausgleichsprämie

Die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie bezieht sich auf Leistungen vom jeweiligen Arbeitgeber. M. E. dürfte je Dienstverhältnis die Steuerfreiheit von 3.000 € zur Anwendung kommen. [5]

Wenn der Mitarbeiter während des Begünstigungszeitraums unter Berücksichtigung von Unterbrechungen mehrfach in einem Dienstverhältnis zu ein und demselben Arbeitgeber steht, kommt der maximale Höchstbetrag für diesen Arbeitgeber insgesamt nur einmal zur Anwendung.

Die Steuerfreiheit nach [§ 3 Nr. 11c EStG](#) gilt für Arbeitnehmer i. S. des [EStG](#). Durch den Bezug auf die Arbeitnehmereigenschaft nach dem [EStG](#) kann sie auch bei (sozialversicherungsfreien) Gesellschaftern/Geschäftsführern und pauschal besteuerten

kurzfristig beschäftigten Mitarbeitern i. S. des § 40a Abs. 1 EStG bzw.

geringfügig entlohnten Mitarbeitern i. S. des § 40a Abs. 2 EStG bzw.

kurzfristigen, im Inland ausgeübten Tätigkeiten beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer i. S. des § 40a Abs. 7 EStG zur Anwendung kommen.

Auch während der **Kurzarbeit** kann ein steuerfreier Inflationsausgleich geleistet werden. Allgemein dürfte die Steuerfreiheit einschlägig sein, wenn ein aktives Dienstverhältnis vorliegt, selbst wenn dies (gegenwärtig) ruht.

### Beispiel

Der Arbeitgeber A leistet an die Mitarbeiterin B in den Monaten Oktober, November und Dezember 2022 eine Inflationsausgleichsprämie von monatlich jeweils 1.000 €. Die Arbeitgeberleistung erfüllt ansonsten die Voraussetzungen gem. § 3 Nr. 11c EStG.

Die Arbeitgeberleistungen von  $(1.000 \text{ €} \cdot 3 =) 3.000 \text{ €}$  bleiben nach § 3 Nr. 11c EStG steuerfrei. Wie sich die Arbeitgeberleistungen während des Begünstigungszeitraums verteilen, ist unerheblich.

### Fortführung des Beispiels

Die Mitarbeiterin B befindet sich in einem weiteren Beschäftigungsverhältnis zum Arbeitgeber C. Dieses Dienstverhältnis wird nach § 40a Abs. 2 EStG pauschal versteuert abgerechnet (geringfügig entlohnte Beschäftigung = 520 €-Job).

Im Rahmen des weiteren Dienstverhältnisses kann B eine weitere steuerfreie Inflationsausgleichsprämie von dem Arbeitgeber C erhalten.

Bei einem **Gesellschafter-Geschäftsführer** einer Kapitalgesellschaft kann eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie i. S. des § 3 Nr. 11c EStG zu Arbeitslohn oder zu einer vGA führen. Arbeitslohn liegt vor, wenn hierfür ein überzeugender betrieblicher Grund vorliegt. Liegt kein überzeugender betrieblicher Grund vor, soll eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben sein. [6]

Es ist wie bei Arbeitnehmern ohne Gesellschafterstellung darzulegen, dass es sich um eine Arbeitgeberleistung zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise handelt. Hierzu dürfte eine Aufführung in einer entsprechenden Lohnart ausreichend sein. Wird diese Voraussetzung erfüllt, liegt Arbeitslohn vor, der unter den weiteren Voraussetzungen nach § 3 Nr. 11c EStG steuerfrei bleibt.

### Hinweis

Wird den weiteren Mitarbeitern eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie geleistet und erhält auch der GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer eine solche Leistung, dürfte von einer betrieblichen Veranlassung auch für den GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer auszugehen sein. Dies dürfte nur dann nicht gelten, wenn die Arbeitgeberleistungen der Höhe nach unverhältnismäßig sind (z. B. 3.000 € zugunsten des GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers und 100 € an die weiteren Mitarbeiter).

Bei **familiennahen Dienstverhältnissen** stellt sich die Frage, ob die Inflationsausgleichsprämie i. S. des § 3 Nr. 11c EStG der Vereinbarung zwischen Fremden entspricht (Fremdvergleich).

### Hinweis: Arbeitszeitnachweis

Der BFH [7] hat sich mit den Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines geringfügigen Ehegattenarbeitsverhältnisses auseinandergesetzt. Er betont, dass es der Fremdüblichkeit nicht entgegensteht, wenn der Arbeitgeber selbst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (hier: Obergerichtsvollzieher) bezieht.

Für die Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen – insbesondere für die Anerkennung von (geringfügigen) Beschäftigungsverhältnissen, die einfache Büroarbeiten zum Gegenstand haben – muss auf den Stundenzetteln auch grds. nicht vermerkt werden, welche Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer während der Arbeitszeiten konkret geleistet hat.

Sofern für ein FG Zweifel bestehen, ob der Angehörige die in den Stundenzetteln ausgewiesenen Arbeitsstunden tatsächlich geleistet hat, stellt es eine unzulässige vorweggenommene Beweiswürdigung dar, wenn diesbezüglich angebotenen Zeugenbeweisen im Vorhinein jegliche Geeignetheit zum Beweis der behaupteten Tatsachen abgesprochen werden.

M. E. ist es aber bedeutsam, die Arbeitszeiten aufzuzeichnen und zu dokumentieren. Ob die Entscheidung des BAG zur Einführung einer (elektronischen) Zeiterfassung [8] auch zur Folge hat, dass für die tatsächliche Durchführung auch ein Arbeitszeitznachweis zwingend erforderlich ist, bleibt abzuwarten. M. E. dürfte vieles für einen zwingenden Arbeitszeitznachweis sprechen; die Praxis sollte sich hierauf einstellen.

Wenngleich sich die Finanzverwaltung bislang nicht eindeutig geäußert hat, dürfte der **Fremdvergleich** i. d. R. als erfüllt anzusehen sein. Da der Inflationsausgleich weit verbreitet sein wird und von einer Vielzahl von Arbeitgebern zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise erbracht werden wird, dürfte eine steuerfreie Arbeitgeberleistung nach **§ 3 Nr. 11c EStG** für familiennahe Beschäftigungsverhältnisse mit dem Fremdvergleich vereinbar sein. [9] Sollten aber im Betrieb nur familiennahe Personen, nicht aber fremde Dritte eine Inflationsausgleichsprämie erhalten oder sind diese nicht wertgleich, dürfte dies gegen einen Fremdvergleich sprechen. [10]

#### Hinweis

Ist der Fremdvergleich nicht erfüllt, stellt die Arbeitgeberleistung keine Betriebsausgabe dar. Der Empfänger erzielt keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i. S. des **§ 19 EStG**. Demgemäß sind die nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Leistungen auch in die Prüfung der Einhaltung der Mini-Job-Grenze nicht einzubeziehen. Denn es liegt kein Arbeitsentgelt vor.

### 7. Verhältnis zur Steuerfreiheit nach **§ 3 Nr. 11b EStG** (Corona-Pflegebonus)

Im Gegensatz zur Corona-Beihilfe nach **§ 3 Nr. 11a EStG**, die auf den Corona-Pflegebonus nach **§ 3 Nr. 11b EStG** angerechnet wird, kommt **§ 3 Nr. 11c EStG** auch neben anderen Steuerbefreiungen, Bewertungsvergünstigungen oder Pauschalbesteuerungsmöglichkeiten zur Anwendung.

#### Hinweis

Die Steuerbefreiung für den „Corona-Pflegebonus“ (**§ 3 Nr. 11b EStG**) geht der Steuerbefreiung für die „Corona-Prämie“ (**§ 3 Nr. 11a EStG**) vor. Das bedeutet, dass Leistungen, die der Arbeitgeber in der Zeit vom 18.11.2021 bis 31.3.2022 an seine in begünstigten Einrichtungen oder Diensten tätige Arbeitnehmer gewährt, nur unter die Steuerbefreiung des **§ 3 Nr. 11b EStG** fallen. [11]

S. 780

#### Beispiel 1

Die Arbeitnehmerin R ist im Krankenhaus tätig und erhielt im Oktober 2021 einen Corona-Bonus von 1.500 €. Zudem erhält sie einen Corona-Pflegebonus von 4.500 € im September 2022.

### **Corona-Bonus (§ 3 Nr. 11a EStG)**

Steuerfrei gem. § 3 Nr. 11a EStG, weil im Leistungszeitpunkt die Regelung zum Corona-Pflegebonus noch nicht gilt.

### **Corona-Pflegebonus (§ 3 Nr. 11b EStG)**

Steuerfrei gem. § 3 Nr. 11b EStG bis zu 4.500 €. Der vor dem Begünstigungszeitraum geleistete Corona-Bonus mindert diese Steuerfreiheit nicht.

### **Abwandlung**

Die Arbeitnehmerin R ist im Krankenhaus tätig und erhielt im Dezember 2021 einen Corona-Bonus von 1.500 €. Zudem soll sie den höchstmöglichen Corona-Pflegebonus erhalten.

### **Corona-Bonus (§ 3 Nr. 11a EStG)**

Laut Finanzverwaltung wird die zunächst als Corona-Bonus gedachte Leistung bei Zahlung ab dem 18.11.2021 in einen Corona-Pflegebonus umgedeutet.

### **Corona-Pflegebonus (§ 3 Nr. 11b EStG)**

Steuerfrei gem. § 3 Nr. 11b EStG bis zu 4.500 €. Es verbleibt die Möglichkeit, einen Corona-Pflegebonus von (4.500 € – 1.500 € =) 3.000 € steuerfrei zu leisten.

### **Beispiel 2**

Der Arbeitgeber der Pflegekraft A zahlt im August 2022 einen steuerfreien Corona-Pflegebonus gem. § 3 Nr. 11b EStG i. H. von 4.500 € aus. Zudem soll die Pflegekraft A im Dezember 2022 einen steuerfreien Inflationsausgleich von 3.000 € erhalten.

### **Lösung**

Beide Steuerfreiheiten können bis zum jeweiligen Höchstbetrag angewandt werden. Der steuerfreie Corona-Pflegebonus mindert den steuerfreien Inflationsausgleich nicht.

## **8. Sozialversicherungsrecht**

Einnahmen, die zusätzlich zum Arbeitsentgelt gewährt werden, sind dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 S vEV nicht zuzurechnen, wenn sie lohnsteuerfrei sind und vom Arbeitgeber mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belassen werden. Damit wirkt sich die neue Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11c EStG auch auf das Sozialversicherungsrecht aus.

## Hinweis

Wird an einen geringfügig entlohnten pauschal versteuerten Beschäftigten eine Inflationsausgleichsprämie lohnsteuerfrei ausgezahlt, wird diese nicht in die 520 €-Prüfgrenze einbezogen.

## 9. Aufzeichnung im Lohnkonto

Die Steuerfreiheit nach [§ 3 Nr. 11c EStG](#) ist eine „echte“ Steuerbefreiung; solche Arbeitgeberleistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen ([§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV](#)). Sie sind nicht auf der Lohnsteuerbescheinigung betragsmäßig zu vermerken und sie unterliegen nicht dem Progressionsvorbehalt.

## 10. Unterhaltsleistungen und Einordnung als Bezug?

Nach [R 33a.1 Abs. 3 Satz 3 EStR](#) zählen zu den Bezügen i. S. des [§ 33a Abs. 1 Satz 5 EStG](#) alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Einkünfteermittlung erfasst werden. Hierzu zählen auch die steuerfreien Einnahmen nach [§ 3 Nr. 11 EStG](#). Bislang hat die Finanzverwaltung nicht dazu Stellung genommen, ob auch die nach [§ 3 Nr. 11c EStG](#) steuerfreien Arbeitgeberleistungen als Bezüge zu erfassen sind. Da [§ 3 Nr. 11c EStG](#) lex specialis zu [§ 3 Nr. 11 EStG](#) ist, dürfte vieles für einen Bezug sprechen.

## 11. Inflationsausgleichsprämie und § 35a EStG

Wird eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie an einen Mini-Jobber geleistet, der über das Haushaltsscheckverfahren abgerechnet wird, löst auch die steuerfreie Inflationsausgleichsprämie eine Steuerermäßigung nach [§ 35a Abs. 1 EStG](#) aus. Da sich die Zahlung nicht unmittelbar aus der Bescheinigung der Knappschaft ergibt, muss hiernach im Einzelfall gefragt werden. Auch eine steuerfreie Inflationsausgleichsprämie an einen sozialversicherungspflichtig beschäftigten Mitarbeiter i. S. des [§ 35a Abs. 2 EStG](#) löst eine Steuerermäßigung aus.

## Autor

### StB 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. Der Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Gestaltungs- und Abwehrberatung. Daneben verfasst er Fachbeiträge und ist als Referent eingesetzt.

## Fundstelle(n):

StuB 20/2022 Seite 777

NWB DAAAJ-24341

<sup>1</sup> BT-Drucks. 20/3744 v. 28.9.2022.

<sup>2</sup> BR-Drucks. 476/22 (B) v. 7.10.2022.

<sup>3</sup> Eine arbeitsrechtliche Überprüfung ist nötig.

<sup>4</sup> Vgl. [BMF, Schreiben v. 26.10.2020 - IV C 5 - S 2342/20/10012](#) :003 [NWB MAAAH-62194](#), BStBl 2020 I S. 1227.

<sup>5</sup> So auch zum Corona-Pflegebonus: FAQ „Corona“ (Steuern) v. 7.7.2022 unter VIII. unter Nr. 15.

<sup>6</sup> [H 8.5 KStH](#) „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“.

<sup>7</sup> Vgl. [BFH, Urteil v. 18.11.2020 - VI R 28/18 NWB JAAAH-73597](#), BStBl 2021 II S. 596.

<sup>8</sup> Vgl. BAG, Beschluss v. 13.9.2022 - 1 ABR 22/21.

9 Vgl. auch *Seifert*, AktStR 2019 S. 221 (231).

10 Vgl. auch [BFH, Urteil v. 28.10.2020 - X R 1/19 NWB KAAAH-69762](#), BStBl 2021 II S. 283.

11 Vgl. FAQ „Corona“ (Steuern) v. 7.7.2022 unter VIII. unter Nrn. 10, 11 und 13.