

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Gleichstellung von Tages- und Vollzeitpflegekräften für Kinder mit Arbeitnehmern (KiföG)
- Erweiterte Übergangsregelung für Abfindungen und Übergangsgelder (JStG 2009)
- Fundstellen: KiföG, BGBl. I 2008, 2403
JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794

§ 3 Nr. 9

[Erstattungen an Pflegepersonen]

idF des KiföG v. 10.12.2008 (BGBl. I 2008, 2403; BStBl. I 2009, 3)

Steuerfrei sind

...

- 9. Erstattungen nach § 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und 4 sowie nach § 39 Abs. 4 Satz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch;**

...

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209), zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...

(4a) ¹§ 3 Nr. 9 in der bis zum 31. Dezember 2005 geltenden Fassung ist weiter anzuwenden für vor dem 1. Januar 2006 entstandene Ansprüche der Arbeitnehmer auf Abfindungen oder für Abfindungen wegen einer vor dem 1. Januar 2006 getroffenen Gerichtsentscheidung oder einer am 31. Dezember 2005 anhängigen Klage, soweit die Abfindungen dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2008 zufließen. ²Gleiches gilt für Abfindungen auf Grund eines vor dem 1. Januar 2006 abgeschlossenen Sozialplans, wenn die Arbeitnehmer in dem zugrunde liegenden und vor dem 1. Januar 2006 vereinbarten Interessenausgleich namentlich bezeichnet worden sind (§ 1 Abs. 5 Satz 1 des Kündigungsschutzgesetzes sowie § 125 der Insolvenzordnung in der jeweils am 31. Dezember 2005 geltenden Fassung); ist eine Abfindung in einem vor dem 25. Dezember 2008 ergangenen Steuerbescheid als steuerpflichtige Einnahme berücksichtigt worden, ist dieser Bescheid insoweit auf Antrag des Arbeitnehmers zu ändern. ³§ 3 Nr. 10 in der bis zum 31. Dezember 2005 geltenden Fassung ist weiter anzuwenden für Entlassungen vor dem 1. Januar 2006, soweit die Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2008 zufließen,

und für an Soldatinnen auf Zeit und Soldaten auf Zeit vor dem 1. Januar 2009 gezahlte Übergangsbeihilfen, wenn das Dienstverhältnis vor dem 1. Januar 2006 begründet wurde.

...

Autor: Wolfram **Starke**, Sankt Augustin
Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Kompaktübersicht

- J 08-1 **Grundinformation:** Durch das *KiföG v. 10.12.2008* (BGBl. I 2008, 2403; BStBl. I 2009, 3) wird Nr. 9, die grundsätzlich bis zum VZ 2005 die StFreiheit von Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses regelte, neu besetzt und regelt nunmehr die StBefreiung an Tages- und Vollzeitpflegepersonen für Erstattungen öffentlicher Träger für die Zukunftssicherung dieser Personen.
- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 4a zu § 3 Nr. 9 idF bis 31.12.2005 wird um einen neuen Satz 2 ergänzt, der eine Sonderregelung für die Übergangsweise Behandlung von Sozialplan-Abfindungen enthält, mit der auf die Individualisierung des Abfindungsanspruchs vor dem Stichtag 1.1.2006 abgestellt wird. Außerdem fällt im neuen Satz 3 des § 52 Abs. 4a die zeitliche Befristung der Übergangsregelung auf vor dem 1.1.2009 gezahlte Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen an Zeitsoldatinnen und Zeitsoldaten weg.
- J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2006* s. § 3 Nr. 9 Anm. 2.
- ▶ **KiföG v. 10.12.2008** (BGBl. I 2008, 2403; BStBl. I 2009, 3): s. Anm. J 08-1.
 - ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): s. Anm. J 08-1.
- J 08-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Es ist zu unterscheiden zwischen der Neuregelung in der Stammvorschrift des § 3 Nr. 9 und der geänderten Übergangsregelung in § 52 Abs. 4a.
- ▶ **KiföG v. 10.12.2008** (BGBl. I 2008, 2403; BStBl. I 2009, 3): Die Neufassung der Nr. 9 ist gem. Art. 10 Abs. 1 KiföG am 16.12.2008 in Kraft getreten. Mangels besonderer Anwendungsvorschrift zur Fassung der Nr. 9 durch das KiföG ist diese gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) erstmals ab dem VZ 2008 anzuwenden.

- **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 1 ergänzt die Grundregel in § 52 Abs. 4a Satz 1 („Gleiches gilt...“). Demnach fallen auch Sozialplan-Abfindungen nur in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung, wenn sie dem ArbN nach dem 31.12.2005 und vor dem 1.1.2008 zugeflossen sind (s. näher § 3 Nr. 9 Anm. 2).

§ 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 2 enthält keine Regelung zur zeitlichen Anwendung, sondern eine Korrekturvorschrift zur Änderung bereits ergangener StBescheide (s. BTDrucks. 16/11108, 29).

Die Änderung in § 52 Abs. 4a Satz 3 betrifft die letztmalige Anwendung der Übergangsvorschrift, indem die bisherige Begrenzung auf Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen, die vor dem 1.1.2009 zugeflossen sind, weggefallen ist. Da die Dienstzeit von Soldatinnen und Soldaten auf Zeit gem. § 40 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 SoldG maximal 20 Jahre, in den Fällen des § 40 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 SoldG maximal 25 Jahre beträgt, ist für diesen Personenkreis Nr. 10 idF bis 31.12.2005 ggf. bis zum 31.12.2030 weiter anzuwenden.

Grund der Änderungen: Während die Neuregelung in der Stammvorschrift des § 3 Nr. 9 der Verbesserung der stl. Bedingungen für die Tages- und Vollzeitpflege von Kindern dient, soll die Änderung der Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 4a erkannte Mängel der bisherigen Fassung beseitigen. J 08-4

- **KiföG v. 10.12.2008:** Die StBefreiung von Erstattungen öffentlicher Träger für Zukunftssicherungsaufwendungen an Personen, die Leistungen der Tagespflege (§ 23 SGB VIII) oder Vollzeitpflege (§ 39 SGB VIII) erbringen, dient dem Zweck, diesen Personenkreis in seiner sozialen Absicherung an ArbN anzunähern (s. BTDrucks. 16/10357, 35 zur Tagespflege).
- **JStG 2009 v. 19.12.2008:** Mit dem neuen Satz 2 Halbs. 1 des § 52 Abs. 4a sollen auch Sozialplan-Abfindungen in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung zu § 3 Nr. 9 aF einbezogen werden, wenn der Sozialplan vor dem 1.1.2006 vereinbart wurde und auch vor diesem Zeitpunkt bereits durch Individualisierung ein konkreter Anspruch des einzelnen ArbN entstanden ist (BTDrucks. 16/10189, 64f.). Die Korrekturvorschrift in § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 2 dient der Abänderbarkeit bereits bestandskräftiger StBescheide, nachdem der RegE eines JStG 2009 für derartige Fälle noch eine Abänderung im Billigkeitswege (§ 163 AO) favorisiert hatte (BTDrucks. 16/10189, 65).

Der Wegfall der Begrenzung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Übergangsregelung auf den 31.12.2008 in § 52 Abs. 4a Satz 3 beruht auf Vertrauensschutz-Überlegungen. Auch solche Zeitsoldatinnen und Zeitsoldaten, deren Dienstverhältnis zwar nach dem 31.12.2008 endet, aber vor dem 1.1.2006 begonnen hat, hätten auf die StBefreiung der

Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen vertraut und dürften in diesem Vertrauen nicht enttäuscht werden (vgl. Protokoll der öffentlichen Anhörung des BTFinAussch. am 8.10.2008, Aussch.-Drucks. 16/99, 22).

J 08-5 **Bedeutung der Änderungen:** Sowohl bei der Neubesetzung der Stammvorschrift des § 3 Nr. 9 als auch bei der Ergänzung der Anwendungsregelung in § 52 Abs. 4a handelt es sich um Sozialzweckbefreiungen.

- ▶ **KiföG v. 10.12.2008:** Die Neubesetzung der Nr. 9 führt zu einer weitergehenden Gleichbehandlung von Pflegepersonen in der Tages- oder Vollzeitpflege von Kindern mit ArbN.
- ▷ **Tagespflegepersonen in der Kindertagespflege** erhalten gem. § 23 Abs. 2 Nr. 3 und Nr. 4 SGB VIII (bei dem Verweis in § 3 Nr. 9 auf § 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 4 SGB VIII handelt es sich wohl um ein redaktionelles Versehen, da § 23 Abs. 2 nur einen Satz enthält) im Rahmen der Gewährung einer laufenden Geldleistung durch die Träger der öffentlichen Jugendhilfe gem. § 23 Abs. 1 SGB VIII nachgewiesene Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie hälftig Aufwendungen für eine angemessene Alterssicherung der Tagespflegeperson und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung erstattet. Diese Erstattungen gehören nach Auffassung der FinVerw. zu den stpfl. Einnahmen der Tagespflegeperson iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 (BMF v. 17.12.2007, BStBl. I 2008, 17). Durch die Neuregelung in Nr. 9 werden die Tagespflegepersonen jedenfalls im Erg. weitgehend ArbN gleichgestellt, bei denen die Beiträge (allein des ArbG) zur gesetzlichen Unfallversicherung sowie der (grundsätzlich hälftige) Gesamtsozialversicherungsbeitrag des ArbG bereits nicht stbar sind (BFH v. 6.6.2002 – VI R 178/97, BStBl. II 2003, 34; § 19 Anm. 600 „Sozialversicherung“; § 10 Anm. 126).
- ▷ **Personen, die Kinder oder Jugendliche in Vollzeitpflege betreuen,** erhalten gem. § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII nachgewiesene Aufwendungen für eine Unfallversicherung sowie hälftig angemessene Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung durch den Träger der öffentlichen Jugendhilfe erstattet. Derartige Erstattungen werden nach BMF v. 20.11.2007 (BStBl. I 2007, 824) bei der Betreuung von bis zu sechs Kindern als stfrei iSd. § 3 Nr. 11 behandelt; dies gilt aber nicht für Fälle der sog. Bereitschaftspflege (sog. Platzhaltekosten, vgl. BMF v. 20.11.2007 aaO: stpfl.). Das gilt dann auch für korrespondierende Erstattungen von Zukunftsaufwendungen (BMF v. 20.11.2007 aaO). Da aber für die Träger der öffentlichen Jugendhilfe gerade diese Bereitschaftspflegestellen erhebliche Bedeutung im Rahmen der Krisenintervention, lag es nahe, im Rahmen eines Gesetzes, das die Verbesserung der Pflegeangebote für Kinder und Jugendliche anstrebt, auch diese Erstattungsleistungen stl. zu privilegieren.

Allerdings handelt es sich uE in der Tat um ein Steuerprivileg, das nur durch den Sozialweck des KiföG zu rechtfertigen ist. Grundsätzlich ist uE die Beurteilung der FinVerw., dass ab einer Betreuung von mehr als sechs Kindern in Vollzeitpflege diese als erwerbsmäßig und damit stpfl. anzusehen ist (BMF v. 20.11.2007 aaO), zutr.

► **JStG 2009 v. 19.12.2008:** Die Ergänzungen der Anwendungsvorschrift in § 52 Abs. 4a bringen im Ergebnis Klarstellungen bzw. Bestätigungen der bisherigen Fassung, die gleichheitsrechtl. nicht unproblematisch sind.

▷ § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 1: Der neue Satz 2 Halbs. 1 des § 52 Abs. 4a bezieht jetzt auch Abfindungen aufgrund eines Sozialplans in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung ein. Damit gibt der Gesetzgeber seine bei den Beratungen des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm vertretene Auffassung (BTDrucks. 16/255, 5f) auf, ein Sozialplan reiche zur Individualisierung des Abfindungsanspruchs und damit zur Anwendbarkeit von § 52 Abs. 4a Satz 1 („Ansprüche der ArbN auf Abfindungen“) nicht aus. Diese Auffassung war im Schrifttum zu Recht auf Kritik gestoßen (s. § 3 Nr. 9 Anm. 2).

Namensliste: Die Beschränkung des Anwendungsbereichs von § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 1 auf solche Sozialpläne, bei denen die betroffenen ArbN in dem zugrunde liegenden Interessenausgleich namentlich bezeichnet sind („Namensliste“, § 1 Abs. 5 Satz 1 KSchG, § 125 InsO), ist allerdings problematisch und beinhaltet eine zweifelhafte arbeitsrechtl. Fiktion. Interessenausgleich und Sozialplan werden nämlich zwar in der Praxis häufig im Zusammenhang abgeschlossen (Hohenstatt/Willemsen in Henssler/Willemsen/Kalb [Hrsg.], Arbeitsrecht Kommentar, 3. Aufl. 2008, § 112 BetrVG Rn. 7), sind aber rechtl. gleichwohl selbständig (vgl. § 112 Abs. 1 Satz 1 BetrVG [Interessenausgleich] und § 112 Abs. 1 Satz 2 BetrVG [Sozialplan]).

Beim Sozialplan handelt es sich um eine „Einigung über den Ausgleich oder die Milderung der wirtschaftlichen Nachteile, die den Arbeitnehmern infolge der geplanten Betriebsänderung entstehen“ (Legaldefinition in § 112 Abs. 1 Satz 2 BetrVG). Besteht eine geplante Betriebsänderung allein in der Entlassung von ArbN, können die ArbN unter bestimmten Voraussetzungen die Vereinbarung eines Sozialplans erzwingen (§ 112a Abs. 1 Satz 1 BetrVG). In der Praxis sind Gegenstand von Sozialplänen im Wesentlichen Abfindungsvereinbarungen (so Tschöpe in Tschöpe [Hrsg.], Anwalts-Handbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2005, Teil 4 A Rn. 894).

Ein Bedingungsverhältnis existiert nicht, vielmehr kann ein Sozialplan auch abgeschlossen oder sogar – durch die Einigungsstelle – bestimmt werden, wenn eine Vereinbarung über den Interessenausgleich nicht zustande gekommen ist (s. näher Hohenstatt/Willemsen aaO Rn. 30; vgl. auch § 112 Abs. 4 BetrVG: Entscheidung der Einigungsstelle über Aufstellung des Sozialplans ersetzt Einigung zwischen ArbG und Betriebsrat). Die von § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 1 in Bezug genommenen Vor-

schriften der § 1 Abs. 5 Satz 1 KSchG, § 125 InsO erscheinen insoweit sachfremd ausgewählt, weil sie nicht das Verhältnis zwischen Interessenausgleich und Sozialplan regeln. Sie schreiben auch nicht etwa vor, *dass* eine Namensliste vereinbart werden müsste, sondern regeln nur *für den Fall, dass* eine solche Namensliste vereinbart wurde, die begrenzenden Auswirkungen auf die Kriterien, nach denen die Sozialauswahl bei Kündigungen überprüft werden kann.

Die Neuregelung in § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 2 ist deshalb insoweit, als sie nur für solche Sozialplan-Abfindungen gelten soll, bei denen die betroffenen ArbN in einem Interessenausgleich gem. § 112 Abs. 1 Satz 1 BetrVG namentlich bezeichnet worden sind, als rechtssystematisch verfehlt abzulehnen.

Verfassungsrecht: Für die Einbeziehung sämtlicher Sozialpläne in den Anwendungsbereich des § 52 Abs. 4a Sätze 1 und 2 Halbs. 1 sprechen zwar auch verfassungsrechtl. Erwägungen. Denn wenn Abfindungen auf der Basis von Sozialplänen stl. unterschiedlich behandelt werden, je nachdem, ob die Ansprüche der einzelnen ArbN bereits durch den Sozialplan konkretisiert sind oder nicht, hätte dies Ungleichbehandlungen der einzelnen ArbN zur Folge, ohne dass dafür eine Rechtfertigung erkennbar wäre. Besonders deutlich wird dies am Beispiel der sog. Härtefonds, in die Mittel zum Ausgleich besonderer Nachteile eingestellt werden, die bei Abschluss des Sozialplans noch nicht voraussehbar sind (s. näher Hohenstatt/Willemsen aaO Rn. 43). Die Leistungen aus diesen Härtefonds erfolgen nach dem übereinstimmenden Urteil der Beteiligten an diejenigen ArbN, die von der Entlassung in besonderer Weise betroffen sind. Dann ist aber nicht nachvollziehbar, warum zwar allen anderen Sozialplanberechtigten, nicht aber diesen Härtefällen die StBefreiung zustehen soll. Letztlich müsste man in diesen Fällen davon ausgehen, dass der Anspruch ebenfalls bereits mit Abschluss des Sozialplans entstanden ist und lediglich die konkreten anspruchsbegründenden Merkmale den Parteien des Sozialplans noch nicht bekannt waren.

Gleichwohl dürfte dem Gesetzgeber vielleicht einzuräumen sein, dass er sich noch in den Grenzen seines Gestaltungsermessens gehalten hat. Wie er den sachlichen Anwendungsbereich zeitlicher Übergangsvorschriften bestimmt, unterliegt in hohem Maße seiner Einschätzungsprärogative. Widersprüche zu anderen Teilrechtsordnungen sind dabei am Maßstab der Einheit der Rechtsordnung zu verurteilen, aber vielleicht unter den Maßstäben heutiger Gesetzgebungsrealität nicht immer zu vermeiden.

- ▷ § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 2: s. Anm. J 08-3.
- ▷ § 52 Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2: Das während der Beratungen des BTFin-Aussch. zum JStG 2009 vorgetragene Vertrauensschutz-Argument zur

Erweiterung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Übergangsregelung (s. Anm. J 08-4 aE) ist zwar uE nur begrenzt tragfähig. Denn nach der stRspr. des BFH unterfielen Übergangsgelder etc. nach Ablauf eines von vornherein befristeten Dienstverhältnisses nicht – wegen der Sachverwandtschaft des § 3 Nr. 10 aF zu § 3 Nr. 9 aF – dem Anwendungsbereich des § 3 Nr. 10 aF, weil es an dem Merkmal der Unfreiwilligkeit der Auflösung des Dienstverhältnisses fehlte (BFH v. 10.2.2005 – IX B 182/03, BFH/NV 2005, 1058 mwN). Allerdings hatte die FinVerw. Übergangsgelder gem. § 37 SVG und Übergangsbeihilfen gem. §§ 12f. SVG schon längere Zeit als stfrei gem. § 3 Nr. 10 aF behandelt (s. zB R 10 Abs. 1 Nr. 2 LStR 2002).

Nachdem diese Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen durch § 52 Abs. 4a Satz 2 Halbs. 2 idF des Ges. zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm (entspr. § 52 Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2 idF des JStG 2009) aber (wohl unwissentlich) konstitutiv in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 10 aF einbezogen wurden und damit die Rechtsgrundlage für die frühere entgegenstehende BFH-Rspr. (s.o.) wegfiel, ist es dann konsequent, unter Vertrauensschutzgesichtspunkten für die weitere Anwendung der Nr. 10 aF nicht auf einen – mehr oder minder willkürlich gewählten – Ablaufzeitpunkt des Dienstverhältnisses abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt des Beginns des Dienstverhältnisses. Der Wegfall der zeitlichen Befristung in § 52 Abs. 4a Satz 3 Halbs. 2 unterliegt deshalb uE im Erg. keinen Bedenken.

§ 3 Nr. 9