

## § 3 Nr. 11b [Leistungen des Arbeitgebers an Pflegekräfte während der Corona-Krise]

eingefügt durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931), geändert durch JStG 2022 v. 16.12.2022 (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7)

Steuerfrei sind

...

11b. zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 18. November 2021 bis zum 31. Dezember 2022 an seine Arbeitnehmer zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise gewährte Leistungen bis zu einem Betrag von 4500 Euro. <sup>2</sup>Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Arbeitnehmer in Einrichtungen im Sinne des § 23 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 bis 4, 8, 11 oder Nummer 12 des Infektionsschutzgesetzes oder § 36 Absatz 1 Nummer 2 oder Nummer 7 des Infektionsschutzgesetzes tätig sind; maßgeblich ist jeweils die am 22. Juni 2022 gültige Fassung des Infektionsschutzgesetzes. <sup>3</sup>Die Steuerbefreiung gilt entsprechend für Personen, die in den in Satz 2 genannten Einrichtungen im Rahmen einer Arbeitnehmerüberlassung oder im Rahmen eines Werk- oder Dienstleistungsvertrags eingesetzt werden. <sup>4</sup>Nummer 11a findet auf die Leistungen im Sinne der Sätze 1 bis 3 keine Anwendung. <sup>5</sup>Abweichend von Satz 1 gilt die Steuerbefreiung für Leistungen nach § 150c des Elften Buches Sozialgesetzbuch in der Fassung des Gesetzes zur Stärkung des Schutzes der Bevölkerung und insbesondere vulnerabler Personengruppen vor COVID-19 vom 16. September 2022 (BGBl. I S. 1454) auch dann, wenn sie in der Zeit bis zum 31. Mai 2023 gewährt werden.

...

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

Anm. |

Anm.

### A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11b

I. Grundinformation zu Nr. 11b . . .	1	IV. Geltungsbereich der Nr. 11a . . . .	4
II. Rechtsentwicklung der Nr. 11b . .	2	V. Verhältnis der Nr. 11b zu anderen	
III. Bedeutung der Nr. 11b . . . . .	3	Vorschriften . . . . .	5

### B. Erläuterungen zu Satz 1:

Steuerfreie Leistungen zur Anerkennung besonderer Leistungen . .	6
--	---

### C. Erläuterungen zu Satz 2:

Tätigkeit in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen . . . . .	7
---	---

### D. Erläuterungen zu Satz 3:

Arbeitnehmerüberlassung . . . . .	8
-----------------------------------	---

<b>E. Erläuterungen zu Satz 4:</b>	
Verhältnis zu Nr. 11a .....	9
<b>F. Erläuterungen zu Satz 5:</b>	
Leistungen nach § 150c SGB XI .....	10

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 11b

### 1 I. Grundinformation zu Nr. 11b

Nr. 11b stellt – zeitlich befristet und der Höhe nach begrenzt – Leistungen des ArbG an seine ArbN während der Corona-Krise stfrei, sofern es sich dabei um Pflegekräfte und sonstige in Krankenhäusern sowie Pflegeeinrichtungen tätige ArbN handelt.

### 2 II. Rechtsentwicklung der Nr. 11b

**Viertes Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2022** (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931): Die Vorschrift wird erstmals in den Katalog des § 3 eingefügt. Sie befreit durch die Corona-Krise veranlasste Unterstützungsleistungen des ArbG an seine in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen tätigen ArbN in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 bis zu einem Betrag von 4500 € von der (Lohn-)Steuer.

**JStG 2022 v. 16.12.2022** (BGBl. I 2022, 2294; BStBl. I 2023, 7): Satz 2 wird in Form eines neuen Halbs. 2 erweitert. Es wird klargestellt, dass sich der Verweis auf das IfSG im neuen Halbs. 1 von Satz 2 auf die Gesetzesfassung v. 22.6.2022 bezieht. Ferner wird ein neuer Satz 5 angefügt. Dadurch wird der Begünstigungszeitraum für Sonderleistungen nach § 150c SGB XI bis zum 31.5.2023 verlängert.

### 3 III. Bedeutung der Nr. 11b

**Zielsetzung des Gesetzgebers:** Die Corona-Krise hat die in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen tätigen ArbN nach Ansicht des Gesetzgebers vor besondere Herausforderungen gestellt. Sofern der ArbG in Anerkennung dessen den ArbN besondere Leistungen gewährt, soll deren finanzielle Wirkung noch dadurch gestärkt werden, dass diese – der Höhe nach beschränkt – stfrei gestellt werden (BTDrucks. 20/1111, 18, 19; BTDrucks. 20/1906, 44).

**Steuersystematische Bedeutung:** Vom ArbG gewährte Leistungen sind regelmäßig Arbeitslohn. Sie werden auch regelmäßig nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG geleistet. Die StBefreiung hat daher normativen Charakter.

### 4 IV. Geltungsbereich der Nr. 11a

**Sachlicher Geltungsbereich:** Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“ und „Arbeitnehmer“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich

reich der Nr. 11b nur auf ArbN und damit auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Nr. 11a betrifft unbeschränkt und beschränkt Stpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

## V. Verhältnis der Nr. 11b zu anderen Vorschriften

5

**Verhältnis zu Nr. 11a:** Siehe Anm. 9.

**Verhältnis zu Nr. 11c:** Siehe Nr. 11c Anm. 1.

## B. Erläuterungen zu Satz 1: Steuerfreie Leistungen zur Anerkennung besonderer Leistungen

6

Steuerfrei sind Leistungen, dh. Aufwendungen des ArbG zur Anerkennung besonderer Leistungen der ArbN während der Corona-Krise. Die Leistungen des ArbG müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn und im Zeitraum vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 gezahlt worden sein. Zudem ist die StBefreiung der Höhe nach beschränkt. Die stfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV).

**Vom Arbeitgeber gewährte Leistungen:** Sämtliche vom ArbG gewährten Sonderleistungen sind stfrei, sofern ein Corona-Bezug anzunehmen ist. Da die Leistungen darüber hinaus keinen Einschränkungen unterliegen, sind somit auch freiwillige Leistungen des ArbG begünstigt. Es ist nicht erforderlich, dass Grundlage der Zuwendungen bundes- oder landesrechtl. Regelungen oder Tarifverträge sind. Nach dem Regierungsentwurf sollten jedoch nur vom Staat finanzierte, vom ArbG ausbezahlte Bonuszahlungen begünstigt werden (s. BTDrucks. 20/1111, 19; BTDrucks. 20/1906, 44). Davon wurde im Laufe der parlamentarischen Beratungen Abstand genommen. Die StBefreiung hat nicht zur Voraussetzung, dass die Leistungen des ArbG aufgrund bundes- oder landesrechtl. Regelungen erfolgen (s. aber Anm. 10).

**Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn:** Eine Leistung iSd. Nr. 11b ist nur stfrei, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Maßgeblich ist insoweit § 8 Abs. 4. Die Vorschrift definiert mW ab VZ 2020, unter welchen Voraussetzungen eine zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Leistung anzunehmen ist (§ 8 Anm. 180 ff.; § 3 Nr. 11a Anm. 2).

**18.11.2021 bis 31.12.2022:** Die StBefreiung ist befristet. Die ArbG-Leistungen müssen in der Zeit vom 18.11.2021 bis zum 31.12.2022 bzw. 31.5.2023 (s. Anm. 10) gewährt werden, dh. zufließen. Zur Ausnahmeregelung nach Satz 5 s. Anm. 10.

**Zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise:** Dem Gesetzeswortlaut lässt sich nicht entnehmen, unter welchen Voraussetzungen die Anerkennung besonderer Leistungen anzunehmen ist. Auch die Gesetzesmaterialien sind insoweit nicht aufschlussreich. Deshalb ist davon auszugehen, dass an dieses Merkmal auch keine besonderen Anforderungen zu stellen sind. Ausschlaggebend ist allein, dass die ArbN während der im Zuge der Corona-Krise herrschenden Arbeitsbedingungen in einer der in der Vorschrift genannten Einrichtungen ihren Dienst verrichtet haben, so dass ein sachlicher Zusammenhang der Leistungen mit der Corona-Krise anzunehmen ist (BMF, FAQ „Corona“ (Steuern) v. 20.10.2022,

20). Es ist nicht erforderlich, dass die ArbN während des gesamten Auszahlungszeitraums oder der gesamten Corona-Krise beim ArbG beschäftigt waren. Zur Bedeutung der Corona-Krise s. § 3 Nr. 11a Anm. 2.

**Bis zu einem Betrag von 4500 €:** Die ArbG-Leistungen sind nicht in vollem Umfang stfrei gestellt. Die StBefreiung ist vielmehr an einen Höchstbetrag (4.500 €; s. dazu BTDrucks. 20/1906, 44) gebunden. Darüber hinausgehende Zahlungen sind stpfl. Da die StBegünstigung zeitraumbezogen ist, gilt auch der Höchstbetrag nur einmalig für den gesamten Zeitraum 19.11.2021 bis 31.12.2022 bzw. 31.5.2023 (s. Anm. 10).

Die StBefreiung gilt bis zur Höhe von insgesamt 4.500 € auch für mehrere Leistungen, die der ArbG den ArbN im begünstigten Zeitraum gewährt.

Die StBefreiung kann bis zu dem Betrag von 4.500 € für jedes Dienstverhältnis, also auch für aufeinander folgende Dienstverhältnisse, gesondert in Anspruch genommen werden (BMF, FAQ „Corona“ (Steuern) v. 20.10.2022, 21).

## 7 C. Erläuterungen zu Satz 2: Tätigkeit in Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen

**Einrichtungen:** Voraussetzung für die StBefreiung nach Satz 1 ist, dass die begünstigten ArbN in einer der in Satz 2 genannten Einrichtungen im fraglichen Zeitraum tätig sind. Arbeitnehmer, die vergleichbare Tätigkeiten in anderen Einrichtungen ausführen, sind nicht begünstigt. Satz 2 verweist im Einzelnen auf Einrichtungen iSd. § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 8, 11, 12 bzw. § 36 Abs. 1 Nr. 2 oder 7 IfSG (Halbs. 1). Dabei kommt es auf die Fassung des IfSG an, die im Zeitpunkt der Verkündung des 4. Corona-Steuerhilfegesetzes v. 19.6.2022 (BGBl. I 2022, 911; BStBl. I 2022, 931) galt. Dies stellt der durch das JStG 2022 eingefügte Halbs. 2 von Satz klar (s. Anm. 2). Das bedeutet, dass die Änderung des IfSG durch das Gesetz zur Stärkung des Schutzes der Bevölkerung und insbesondere vulnerabler Gruppen vor COVID-19 v. 16.9.2022 (BGBl. I 2022, 1454) keine Auswirkung auf den Einrichtungsbezug in Nr. 11b hat (BTDrucks. 20/4729, 146).

Die Aufzählung in Halbs. 1 umfasst folgende Einrichtungen oder Dienste (s. auch BMF, FAQ „Corona“ (Steuern) v. 20.10.2022):

- § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 IfSG: Krankenhäuser,
- § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 IfSG: Einrichtungen für ambulantes Operieren,
- § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 IfSG: Vorsorge- oder Rehabilitierungseinrichtungen, in denen eine den Krankenhäusern vergleichbare medizinische Versorgung erfolgt,
- § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 IfSG: Dialyseeinrichtungen,
- § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 8 IfSG: Arztpraxen und Zahnarztpraxen,
- § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 11 IfSG: ambulante Pflegedienste, die ambulante Intensivpflege in Einrichtungen, Wohngruppen oder sonstigen gemeinschaftlichen Wohnformen erbringen,
- § 23 Abs. 3 Satz 1 Nr. 12 IfSG: Rettungsdienste,
- § 36 Abs. 1 Nr. 2 IfSG: nicht unter § 23 Abs. 5 Satz 1 IfSG fallende voll- oder teilstationäre Einrichtungen zur Betreuung und Unterbringung älterer, behinderter oder pflegebedürftiger Menschen oder vergleichbarer Einrichtungen,

- § 23 Abs. 1 Nr. 7 IfSG: nicht unter § 23 Abs. 5 Satz 1 IfSG fallende ambulante Pflegedienste und Unternehmen, die den Einrichtungen nach § 36 Abs. 1 Nr. 2 IfSG vergleichbare Dienstleistungen anbieten.

**Tätig sein:** Die ArbN müssen lediglich in den entsprechenden Einrichtungen tätig gewesen sein. Sie müssen dort nicht im pflegerischen Bereich eingesetzt gewesen sein. Auch Auszubildende, Praktikanten oder freiwillig Dienst Leistende sind begünstigt (BTDrucks. 20/111, 19).

## D. Erläuterungen zu Satz 3: Arbeitnehmerüberlassung

8

Zum Kreis der Begünstigten gehören auch Stpfl., die im Rahmen einer ArbN-Überlassung (s. dazu § 38 Anm. 30 ff.; § 42d Anm. 115) oder im Rahmen eines Werk- oder Dienstvertrags in einer der in Satz 2 genannten Einrichtung tätig waren. Auf das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses zum Inhaber der Einrichtung, der die Sonderzuwendung gewährt, kommt es demnach nicht an (BTDrucks. 20/1111, 19). Die Bezieher können auch Einkünfte aus selbständiger bzw. gewerblicher Arbeit beziehen.

## E. Erläuterungen zu Satz 4: Verhältnis zu Nr. 11a

9

Satz 4 soll klarstellen, dass Nr. 11a keine Anwendung auf die nach den Sätzen 1 bis 3 stfrei gestellten Leistungen findet (BTDrucks. 20/1111, 19). Das bedeutet, dass, bezogen auf dieselbe Leistung, die StBefreiung nach Nr. 11b die (zusätzliche) StBefreiung nach Nr. 11a ausschließt. Liegen die entsprechenden Voraussetzungen vor (zu den Merkmalen der Nr. 11a s. Nr. 11a Anm. 2), kann aber ein ArbN, der in einer der in Satz 2 genannten Einrichtung tätig ist, Leistungen iSd. Nr. 11b und solche iSd. Nr. 11a beziehen, und für diese unterschiedlichen Leistungen die StFreiheit nach Nr. 11b bzw. Nr. 11a in Anspruch nehmen.

## F. Erläuterungen zu Satz 5: Leistungen nach § 150c SGB XI

10

Der durch das JStG 2022 eingefügte Satz 5 (s. Anm. 2) bestimmt für Leistungen des ArbG an den ArbN nach § 150c SGB XI in Abweichung von Satz 1 einen längeren Begünstigungszeitraum.

**Leistungen nach § 150c SGB XI:** Unter die StBefreiung fallen auch Leistungen des ArbG an den ArbN nach § 150c SGB XI. Nach § 150c Abs. 1 SGB XI sind die in § 35 Abs. 1 IfSG genannten voll- und teilstationären Pflegeeinrichtungen verpflichtet, im Zeitraum vom 1.10.2022 bis 30.4.2023 monatliche Sonderleistungen an die dort Beschäftigten zu zahlen. Die Höhe der Sonderleistungen steht in Abhängigkeit von der Bettenzahl der Pflegeeinrichtung (§ 150c Abs. 2 SGB XI). Die Sonderleistungen sind von den Pflegeversicherungen im Zeitraum vom 1.10.2022 bis 30.4.2023 an die Pflegeeinrichtungen zu zahlen (§ 150c Abs. 4 SGB XI). Die Pflegeeinrichtungen haben ihrerseits die Sonderleistungen in diesem Zeitraum an die anspruchsberechtigten Beschäftigten auszuzahlen (§ 150c Abs. 5 SGB XI).

**Zeitraum:** Da die Pflegeeinrichtungen verpflichtet sind, im Zeitraum vom 1.10.2022 bis 30.4.2023 und damit über den in Satz 1 genannten 31.12.2022 hinaus Son-

derleistungen zu erbringen, erstreckt sich die StBefreiung auch auf diesen Zeitraum. Steuerfrei sind danach auch die Sonderzahlungen, die für die Monate Januar bis April 2023 an die ArbN gezahlt werden (BTDrucks. 20/4729).