



## Abschließende Mitteilung

an das Bundesministerium der Finanzen

über die Prüfung

### Steuerliche Auswirkungen des Bezugs von Kurzarbeitergeld während der Corona-Pandemie

Diese Prüfungsmitteilung enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 Satz 1 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Sie ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht ([www.bundesrechnungshof.de](http://www.bundesrechnungshof.de)).

Gz.: VIII 3 - 2021 - 0742

13. Dezember 2022

Die Mitteilung des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

## **Inhaltsverzeichnis**

|       |                                                                                         |    |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 0     | Zusammenfassung                                                                         | 5  |
| 1     | Anlass, Gegenstand und Umfang der Prüfung                                               | 10 |
| 1.1   | Anlass und Gegenstand                                                                   | 10 |
| 1.2   | Umfang                                                                                  | 11 |
| 2     | Rechtslage Kurzarbeitergeld                                                             | 12 |
| 2.1   | Anspruch und Höhe                                                                       | 12 |
| 2.2   | Verfahren beim Arbeitgeber                                                              | 12 |
| 2.3   | Steuerliche Behandlung beim Empfänger                                                   | 14 |
| 2.3.1 | Progressionsvorbehalt                                                                   | 14 |
| 2.3.2 | Pflichtveranlagung                                                                      | 14 |
| 3     | Steuerliche Wirkungen                                                                   | 15 |
| 3.1   | Mehrsteuern aus dem Progressionsvorbehalt zum Kurzarbeitergeld                          | 15 |
| 3.2   | Paradoxe steuerliche Belastung des Kurzarbeitergeldes durch den Progressionsvorbehalt   | 15 |
| 3.3   | Coronabedingter Anstieg der Pflichtveranlagungsfälle führt zu erheblichem Mehraufwand   | 17 |
| 3.4   | Pflichtveranlagungen wegen des Bezugs von Kurzarbeitergeld führen meist zu Erstattungen | 19 |
| 3.5   | Höhe und Staffelung Kurzarbeitergeld                                                    | 20 |
| 3.6   | Sonderfall: Kein Bruttoarbeitslohn, aber Kurzarbeitergeld                               | 21 |
| 4     | Aufgriff von Pflichtveranlagungsfällen durch die Finanzverwaltung                       | 23 |
| 4.1   | Instrument: Relevanzprüfung                                                             | 23 |
| 4.2   | Festlegungen im Lastenheft                                                              | 24 |

|     |                                                                                                    |    |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.3 | Vorschlag für ein bundeseinheitliches Vorgehen zur Relevanzprüfung 2020                            | 24 |
| 4.4 | Praxis: Uneinheitliche Nutzung der Relevanzprüfung 2020 durch die Länder                           | 25 |
| 4.5 | Auswertung der Lohnsteuerbescheinigungen mit Kurzarbeitergeld unter den Kriterien des Lastenheftes | 25 |
| 5   | Würdigung                                                                                          | 29 |
| 5.1 | Keine Lösung für absehbare Mehrbelastung der Finanzämter                                           | 29 |
| 5.2 | Relevanzprüfung missachtet gesetzliche Vorgabe                                                     | 29 |
| 5.3 | Uneinheitlicher Vollzug beeinträchtigt Gleichmäßigkeit der Besteuerung                             | 30 |
| 5.4 | Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in einzelnen Fallgruppen nicht gewährleistet               | 30 |
| 6   | Empfehlung                                                                                         | 31 |
| 7   | Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen                                                  | 31 |
| 8   | Abschließende Bewertung durch den Bundesrechnungshof                                               | 33 |

## **Abkürzungsverzeichnis**

### **B**

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

### **E**

eDaten *elektronisch übermittelte Daten*

ESt *Einkommensteuer*

EStG *Einkommensteuergesetz*

### **K**

KuG *Kurzarbeitergeld*

### **L**

LStR *Lohnsteuer-Richtlinie*

### **R**

RZF NRW *Rechenzentrum der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen*

### **S**

SGB *Sozialgesetzbuch*

### **Z**

zvE *zu versteuerndes Einkommen*

# 0 Zusammenfassung

- 0.1 Durch die Corona-Pandemie stiegen im Jahr 2020 die Ausgaben der Bundesagentur für Arbeit für Kurzarbeitergeld (KuG) „auf ein historisches Hoch“ von 22,1 Mrd. Euro. Der Bundesrechnungshof nahm dies zum Anlass, die steuerlichen Auswirkungen des Bezugs von Kurzarbeitergeld zu untersuchen. Schwerpunkt der Prüfung waren die Maßnahmen der Finanzverwaltung zur Durchsetzung der gesetzlichen Pflicht von Kurzarbeitergeldempfängern, Einkommensteuererklärungen einzureichen, damit die Steuerverwaltung Veranlagungen durchführen kann.

Der Bundesrechnungshof stellt sein Prüfungsergebnis nachfolgend abschließend fest. Die Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 1. September 2022 hat er dabei berücksichtigt Textziffer (Tz.) 1.

- 0.2 Der Arbeitgeber berechnet das Kurzarbeitergeld und zahlt es aus. Die Bundesagentur für Arbeit erstattet ihm den verauslagten Betrag. Der Arbeitgeber weist das Kurzarbeitergeld auf der Lohnsteuerbescheinigung des Beschäftigten aus.

Den monatlichen Lohnsteuereinbehalt führt der Arbeitgeber nur anhand des steuerpflichtigen Arbeitslohns durch; das Kurzarbeitergeld berücksichtigt er dabei nicht. Das Gesetz verbietet dem Arbeitgeber zudem, für Kurzarbeitende einen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen.

- 0.3 Das Kurzarbeitergeld sowie alle anderen in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung eingetragenen Leistungen sind steuerfrei, unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt. Der Progressionsvorbehalt bewirkt, dass das steuerpflichtige Einkommen mit dem Steuersatz besteuert wird, der sich ergibt, wenn das Kurzarbeitergeld dem zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet wird. Der Gesetzgeber möchte damit vermeiden, dass Empfänger durch soziale Ersatzleistungen ein höheres Einkommen erzielen als durch Arbeitsleistung nach Abzug der Steuern. Dies entspricht dem Grundprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

- 0.4 Beträgt bei Arbeitnehmern die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, mehr als 410 Euro, ist eine Pflichtveranlagung durchzuführen. Die Freigrenze soll dazu dienen, die Anzahl der Veranlagungen und den damit einhergehenden Verwaltungsaufwand zu reduzieren. Die Veranlagungspflichtgrenze von 410 Euro gilt in dieser Höhe seit dem Jahr 1958. Das BMF und die Länder beschlossen im Jahr 2020, die Pflichtveranlagungstatbestände des § 46 Absatz 2 EStG zu evaluieren und setzten dazu eine Arbeitsgruppe ein. Ergebnisse der Arbeitsgruppe sind dem Bundesrechnungshof nicht bekannt.

- 0.5 Für das Jahr 2020 ermittelte der Bundesrechnungshof rund 8 Millionen Steuerpflichtige, die mehr als 410 Euro Kurzarbeitergeld erhalten haben und damit zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet sind. Die Anforderung und Bearbeitung dieser Erklärungen bedeuten für die Finanzämter eine erhebliche, zusätzliche

Arbeitsbelastung. Dies erkannte das BMF im Jahr 2020. Es untersuchte verschiedene Lösungsmöglichkeiten. Unter anderem beschäftigte es sich mit einer Anhebung der Veranlagungspflichtgrenze von 410 Euro. Es hielt einen wesentlich höheren Betrag im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung aber für verfassungsrechtlich kaum zu rechtfertigen.

- 0.6 Das automatisierte Verfahren „Relevanzprüfung“ soll nachgelagert und risikoorientiert Pflichtveranlagungstatbestände identifizieren. Die Kriterien der Relevanzprüfung für die Einstufung als prüfungswürdig legt das Lastenheft fest. Insbesondere ist hier nach ein Fall nur dann prüfungswürdig, wenn die Summe der Eintragungen in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung und die Summe aller weiteren Lohnersatzleistungen ein Vielfaches der gesetzlichen Freigrenze betragen.

Der Bundesrechnungshof untersuchte diese Vorgabe näher. Er stellte fest, dass die Relevanzprüfung aufgrund dieser Grenze höchstens 20 % der Pflichtveranlagungen aufgreift. Mindestens 80 % der Verpflichteten stuft die Relevanzprüfung als nicht prüfungswürdig ein. Für diese Gruppe kann deshalb die Finanzverwaltung nicht sicherstellen, dass die Kurzarbeitergeld-Empfänger eine Steuererklärung einreichen und das Kurzarbeitergeld ordnungsgemäß besteuert wird.

- 0.7 Bund und Länder forderten Anfang 2021, zeitnah Steuerpflichtige zu erfassen, die aufgrund des Bezugs von Kurzarbeitergeld zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind. Sie schlugen dabei eine „bundeseinheitliche Vorgehensweise“ vor. Den Ländern seien für den Veranlagungszeitraum 2020 baldmöglichst Ergebnisse der Relevanzprüfung zur Verfügung zu stellen. Seit August 2021 können die Länder entsprechende Auswertungen für den Veranlagungszeitraum 2020 beauftragen.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die Länder die Relevanzprüfung für den Veranlagungszeitraum 2020 uneinheitlich nutzten. Ein Land griff das Angebot nicht auf. Von den anderen Ländern leiteten nur zwei die aus der Relevanzprüfung angeforderten Daten an die Finanzämter weiter.

- 0.8 Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass die Steuerbelastung, die prozentual auf das Kurzarbeitergeld entfällt, mit Zunahme des zu versteuernden Einkommens sinkt. Die Besteuerung des Kurzarbeitergeldes über den Progressionsvorbehalt führt bei höherem zu versteuerndem Einkommen zu einer geringeren steuerlichen Belastung als bei niedrigerem Einkommen. Diese Besteuerung knüpft damit unzureichend an der Leistungsfähigkeit an.

Bei Kurzarbeitenden, die keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte beziehen, wird keine Einkommensteuer (ESt) festgesetzt. Auch hier ist der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht gewahrt, denn wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte führen hier nicht zu einer gleichen steuerlichen Belastung.

- 0.9 Ob Pflichtveranlagungen zu Nachzahlungen oder Erstattungen führen, ist abhängig von den individuellen Verhältnissen des einzelnen Kurzarbeitergeldempfängers, wie

beispielsweise der Steuerklasse , der Dauer und dem Anteil der Kurzarbeit, dem monatlichen Bruttolohn sowie der Höhe weiterer Einkünfte und der Höhe der Steuerabzugsbeträge.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass sich bei drei von vier Pflichtveranlagungen von Kurzarbeitenden eine Steuererstattung ergibt. Die Höhe der Erstattungen und Nachzahlungen lagen in der Regel im dreistelligen Bereich. Nachzahlungen waren häufig auf Gewinne aus anderen Einkunftsarten zurückzuführen. Ein direkter Zusammenhang der Nachzahlungen mit dem Bezug von Kurzarbeitergeld war nicht erkennbar.

- 0.10 Der Bundesrechnungshof hat dem BMF empfohlen, den gesetzlichen Tatbeständen für Pflichtveranlagungen im Steuervollzug Geltung zu verschaffen. Eine hiermit nicht im Einklang stehende Aufgriffsgrenze bei der Relevanzprüfung darf es nicht zulassen. Es muss auf einen bundeseinheitlichen Vollzug bei der Besteuerung von Lohnersatzleistungen hinwirken. Hierfür sollte es einen Mindeststandard bei der Nutzung der Relevanzprüfung gewährleisten. Das BMF sollte zudem prüfen, wie der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit umgesetzt werden kann, wenn Kurzarbeitergeldempfänger keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte erzielen und deshalb keine Steuer festzusetzen ist. Es sollte auch die Steuerbelastung des Kurzarbeitergeldes untersuchen, die mit Zunahme des zu versteuernden Einkommens sinkt.

Der Bundesrechnungshof hielt es für notwendig, dass die Arbeitsgruppe Pflichtveranlagungstatbestände ihre Tätigkeit baldmöglichst aufnimmt und zeitnah Lösungsansätze aufzeigt. Die Arbeitsgruppe sollte in ihre Überlegungen insbesondere die Prüfung einbeziehen, ob der Bezug von Kurzarbeitergeld als Pflichtveranlagungstatbestand abgeschafft werden sollte. Auch sollte sie eine Neubestimmung der Freigrenze in § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG oder alternativ einen Freibetrag prüfen. Um den Aufwand zu reduzieren, den Pflichtveranlagungen für die Steuerverwaltung und für die steuerberatenden Berufe verursachen, wäre es denkbar, den Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber auch bei Bezug von Lohnersatzleistungen zuzulassen, die der Arbeitgeber auf der Lohnsteuerbescheinigung ausweist. Die Durchführung einer Pflichtveranlagung wäre dann nicht mehr notwendig.

- 0.11 In seiner Stellungnahme lehnte das BMF eine Abschaffung oder vorübergehende Aussetzung des Progressionsvorbehalts und eine Freibetragsregelung für das Kurzarbeitergeld aus Gründen der Steuergerechtigkeit und Steuersystematik ab.

Bei der Bewertung der Abschaffung des Pflichtveranlagungstatbestands für das Kurzarbeitergeld sei zu berücksichtigen, dass Steuerpflichtige mit anderen Lohnersatzleistungen oder steuerpflichtigen Einkünften, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen haben, aus anderen Gründen ebenfalls der Steuererklärungspflicht nach § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG unterliegen könnten.

Die Einbeziehung von Lohnersatzleistungen in den Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 42b EStG befürwortete das BMF nicht. Die Umsetzung der Regelung des

Progressionsvorbehalts obliege der Finanzverwaltung und könne nicht auf den Arbeitgeber verlagert werden. Arbeitnehmer könnten auch von dritter Seite Lohnersatzleistungen beziehen, die der Arbeitgeber nicht kennen könne. Im Ergebnis könne dies zu einem unzutreffenden Lohnsteuerabzug führen.

Das BMF hält die derzeit angewandten Prüfkriterien der Relevanzprüfung für sachgerecht und angemessen. Eine Verpflichtung zur personellen Prüfung jedes Falles, in dem die Freigrenze des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG überschritten wird, entspreche nicht dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung (§ 88 Absatz 5 Satz 2 AO).

Zu unserer Feststellung, dass die Länder Schatten- und Relevanzläufe zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Inhalten durchführten, merkte das BMF an, dass die Länder in eigener Verantwortung über den Einsatz von Relevanz- und Schattenläufen entscheiden würden.

- 0.12 Der Bundesrechnungshof erkennt an, dass sich das BMF mit seinen Prüfungsfeststellungen auseinandergesetzt und sich über seine Empfehlungen hinaus mit Lösungsmöglichkeiten beschäftigt hat. Das BMF hat zwar erkannt, dass die Steuerverwaltung eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung von Kurzarbeitergeld und anderen Lohnersatzleistungen nicht sicherstellen kann, hält jedoch keine gesetzlichen Änderungen für geboten.

Der Arbeitgeber-Lohnsteuerjahresausgleich kann aus Sicht des Bundesrechnungshofes ohne Weiteres auf Lohnersatzleistungen ausgedehnt werden, die dem Arbeitgeber bekannt sind. Dies betrifft alle Leistungen, die er auf der Lohnsteuerbescheinigung eintragen muss. Allein dies würde die Finanzämter erheblich von Pflichtveranlagungen entlasten.

Der Bundesrechnungshof stimmt den Ausführungen des BMF zum Einsatz der Relevanzprüfung durch die Steuerverwaltungen nicht zu. Er hält die Festlegung von Aufgriffsgrenzen in diesem Verfahren, die über der gesetzlichen Freigrenze liegen, für einen unzulässigen Ansatz, um die Arbeitsbelastung der Steuerverwaltung leistbar zu machen. Sie sind weder als Maßnahmen der Sachverhaltsermittlung noch als Maßnahmen des Risikomanagements von § 88 AO gedeckt.

Auch ist das steuerliche Risiko nicht allein an der Höhe der Lohnersatzleistungen festzumachen, sondern hängt von vielen Faktoren ab, die die Relevanzprüfung nicht abfragt. Die Aufgriffsgrenzen der Relevanzprüfung dienen ausschließlich der Verringerung der großen Menge an Pflichtveranlagungen, die die Gesetzeslage auslöst. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber die Freigrenze des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG geschaffen.

Der Anmerkung des BMF, dass die Länder in eigener Verantwortung über den Einsatz der Relevanzprüfung entscheiden würden, hält der Bundesrechnungshof entgegen, dass gemäß Artikel 108 Absatz 3 Grundgesetz ein einheitlicher Steuervollzug im

Bundesgebiet sicherzustellen ist. Der Bund hat mit diesem Ziel im gesamtstaatlichen Interesse auf die Verwaltung der Gemeinschaftsteuern durch die Länder einzuwirken.

Die Ausführungen des BMF haben den Bundesrechnungshof nicht überzeugt. Er bekräftigt seine Empfehlungen und behält sich vor, sie im Wege der Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen.

Die Prüfung ist abgeschlossen.

# 1 Anlass, Gegenstand und Umfang der Prüfung

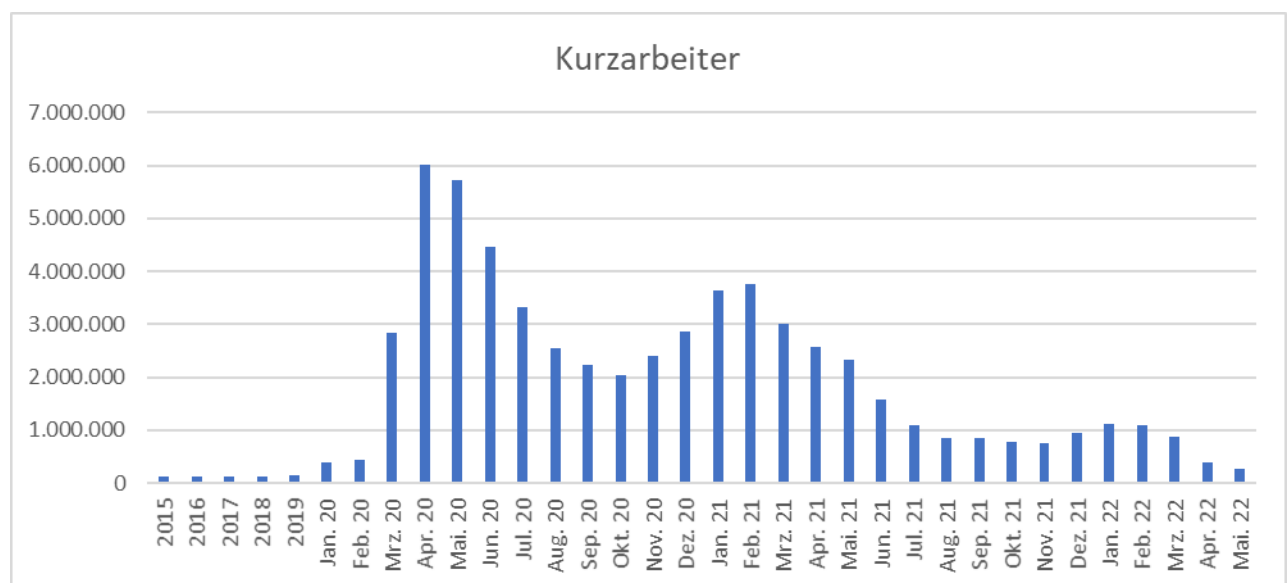
## 1.1 Anlass und Gegenstand

Die pandemische Lage in Deutschland geht mittlerweile in das dritte Jahr. Während dieser Zeit war das Kurzarbeitergeld ein wichtiges Instrument zur Beschäftigungssicherung. Wie folgende Abbildung zeigt, hat sich seit Januar 2020 die Anzahl der Personen<sup>1</sup> in Kurzarbeit gegenüber den Vorjahren drastisch erhöht. Der Höchststand wurde im April 2020 mit rund 6 Millionen Personen in Kurzarbeit erreicht.

Abbildung 1

### Anzahl der Kurzarbeitenden in Deutschland von 2015 bis 2019 (Jahresdurchschnittswerte) und in den Monaten von Januar 2020 bis Mai 2022

Die Abbildung zeigt die Entwicklung der Anzahl der Kurzarbeitenden.



Erläuterung: Die Anzahlen der Kurzarbeitenden für die Monate April 22 und Mai 22 beruhen auf Schätzungen des ifo-Instituts.

Grafik: Bundesrechnungshof.

Quelle: Statista – Auszug (<https://de.statista.com/statistik/daten/studie/2603/umfrage/entwicklung-des-bestands-an-kurzarbeitern/>), abgerufen am 24. Oktober 2022.

<sup>1</sup> Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird bei Personenbezeichnungen und personenbezogenen Hauptwörtern in diesem Bericht teilweise die männliche Form verwendet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für alle Geschlechter. Die verkürzte Sprachform hat nur redaktionelle Gründe und beinhaltet keine Wertung.

Durch die hohe Zahl der Kurzarbeitenden stiegen auch die Ausgaben der Bundesagentur für Arbeit im Jahr 2020 für Kurzarbeitergeld „auf ein historisches Hoch“ von 22,1 Mrd. Euro. Zum Vergleich: Im Jahr 2019 beliefen sich die Kosten auf 157 Mio. Euro.<sup>2</sup>

Der Bundesrechnungshof nahm die Steigerungen zum Anlass, die steuerlichen Auswirkungen des Bezugs von Kurzarbeitergeld zu untersuchen. Schwerpunkt der Prüfung waren die Maßnahmen der Finanzverwaltung zur Durchsetzung der gesetzlichen Pflicht von Kurzarbeitergeldempfängern, Einkommensteuererklärungen einzureichen.

## 1.2 Umfang

Wir untersuchten von Juli 2021 bis März 2022 die steuerlichen Auswirkungen des Kurzarbeitergeldes. Unsere Untersuchungen beziehen sich ausschließlich auf den Veranlagungszeitraum 2020.

Einsicht in die elektronischen Fachakten des Referats IV C 5 des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) nahmen wir im Herbst 2021.

Uns lagen Auswertungen zu Lohnsteuerbescheinigungen für das Jahr 2020 für jedes Bundesland vor. Aufgelistet war darin der Inhalt von Lohnsteuerbescheinigungen mit einem Eintrag unter Nummer 15 (u. a. Kurzarbeitergeld) über 410 Euro. Außerdem werteten wir die Ergebnisse mehrerer maschineller Prüfläufe der Länder Bayern, Schleswig-Holstein und Sachsen aus.

Örtliche Erhebungen führten wir in Bayern durch. Für die Einsicht in die elektronischen Daten der Bayerischen Finanzverwaltung nutzten wir einen Online-Zugang. Zudem führten wir im Finanzamt Dachau ein Informationsgespräch über die Bearbeitung von Fällen der eDaten-Prüfliste.

Der Bayerische Oberste Rechnungshof untersuchte das Thema zeitgleich zu unserer Prüfung. Wir stimmten Erhebungen ab und unterrichteten uns gegenseitig über wesentliche Prüfungserkenntnisse.

---

<sup>2</sup> <https://www.arbeitsagentur.de/presse/2021-07-haushalt-der-ba-rekordausgaben-im-jahr-2020> (abgerufen am 2. Mai 2022).

## 2 Rechtslage Kurzarbeitergeld

### 2.1 Anspruch und Höhe

Beschäftigte haben Anspruch auf Kurzarbeitergeld, wenn die regelmäßige, betriebsübliche, wöchentliche Arbeitszeit infolge wirtschaftlicher Ursachen oder aufgrund eines unabwendbaren Ereignisses vorübergehend verkürzt wird (§§ 95 ff. Sozialgesetzbuch III – SGB III). Kurzarbeitergeld soll gefährdete Arbeitsplätze sichern, Kündigungen vermeiden und den Verdienstausschlag der Beschäftigten zumindest teilweise ausgleichen.

Die Höhe des Kurzarbeitergeldes richtet sich nach dem finanziellen Ausfall, der dem Beschäftigten durch die Kürzung der Arbeitszeit entsteht. Die Beschäftigten erhalten 60 % der Nettoentgeltdifferenz (§ 105 Sozialgesetzbuch – SGB III)<sup>3</sup> als Kurzarbeitergeld (Beschäftigte mit mindestens einem Kind: 67 %). Aufgrund von Sonderregelungen während der Corona-Pandemie beträgt bei einem Arbeitsausfall von mindestens 50 % das Kurzarbeitergeld ab dem 4. Monat 70 % (bei Beschäftigten mit mindestens einem Kind: 77 %). Ab dem 7. Monat erhöht es sich auf 80 % (bei Beschäftigten mit mindestens einem Kind: 87 %).<sup>4 5</sup>

### 2.2 Verfahren beim Arbeitgeber

Der Arbeitgeber berechnet das Kurzarbeitergeld für den Beschäftigten und zahlt es an ihn aus. Zur Erstattung des Kurzarbeitergeldes stellt der Arbeitgeber einen Leistungsantrag bei der Bundesagentur für Arbeit. Nach Prüfung des Antrags entscheidet die Bundesagentur für Arbeit vorläufig über den Leistungsbetrag und erstattet diesen dem Arbeitgeber.<sup>6</sup>

Der Arbeitgeber zeichnet das Kurzarbeitergeld im Lohnkonto besonders auf<sup>7</sup> und bestätigt die Zahlungen sowie weitere folgende Leistungen in Nummer 15 der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung:

- Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld (Aufstockungszahlungen),
- Saison-Kurzarbeitergeld,

---

<sup>3</sup> Die Nettoentgeltdifferenz (§ 106 SGB III) entspricht der Differenz zwischen dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Soll-Entgelt und dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Ist-Entgelt.

<sup>4</sup> Gesetz zur befristeten krisenbedingten Verbesserung der Regelungen für das Kurzarbeitergeld (BGBl. I 2020 Seite 493).

<sup>5</sup> Diese Regelung war zunächst bis 31. Dezember 2021 befristet. Das **Gesetz zur Verlängerung von Sonderregelungen im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie beim Kurzarbeitergeld und anderer Leistungen** (Bundestagsdrucksachen 20/688 und 20/734) verlängerte die Maßnahmen bis zum 30. Juni 2022. Gleichzeitig wurde die Bezugsdauer von Kurzarbeitergeld auf bis zu 28 Monaten ausgeweitet. Seit Juli 2022 beträgt die maximale Bezugsdauer 12 Monate.

<sup>6</sup> Nach dem Ende des Kurzarbeitergeld-Bezugs werden die abgerechneten Kurzarbeitergeld-Bezugszeiträume abschließend geprüft. Erst mit der Abschlussprüfung ist der Bescheid endgültig.

<sup>7</sup> § 41 Absatz 1 Sätze 1 und 4 EStG.

- Zuschuss zum Mutterschaftsgeld,
- Zuschuss bei einem Beschäftigungsverbot für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften,
- Verdienstausfallentschädigung nach dem Infektionsschutzgesetz,
- Aufstockungsbetrag nach dem Altersteilzeitgesetz,
- Altersteilzeitzuschläge nach beamtenrechtlichen Grundsätzen,
- Zuschläge, die versicherungsfrei Beschäftigte im Sinne des § 27 Absatz 1 Nummern 1 bis 3 SGB III zur Aufstockung der Bezüge bei Altersteilzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten.

Den monatlichen Lohnsteuereinbehalt berechnet der Arbeitgeber ausschließlich vom steuerpflichtigen Arbeitslohn. Das an den Beschäftigten ausbezahlte Kurzarbeitergeld bleibt unberücksichtigt.

Gemäß § 42b Einkommensteuergesetz (EStG) ist der Arbeitgeber berechtigt und bei mindestens zehn Beschäftigten verpflichtet<sup>8</sup>, für alle Arbeitnehmer, die während des gesamten abgelaufenen Kalenderjahres bei ihm beschäftigt waren, frühestens im letzten Lohnzahlungszeitraum einen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen. Dabei erstattet er die nach dem Lohnsteuer-Jahresausgleich zu viel einbehaltene Jahreslohnsteuer.

Beim permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich nach § 39b Absatz 2 Satz 12 EStG nimmt der Arbeitgeber den laufenden Lohnsteuerabzug nach dem voraussichtlichen Jahresarbeitslohn und unter Anwendung der Jahreslohnsteuertabelle vor. Damit werden Lohnsteuer-Überzahlungen ständig, also bereits in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen, ausgeglichen.

Der Arbeitgeber darf beide Verfahren nicht durchführen, wenn z. B. der Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr Kurzarbeitergeld oder andere Leistungen bezogen hat, die in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung zu bescheinigen sind (§ 42b Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 EStG und R 39b.8 Lohnsteuer-Richtlinien – LStR).

Vertreter des Bundes und der Länder diskutierten zwar darüber, ob es sinnvoll sei, Kurzarbeitergeld bereits im Rahmen der monatlichen Lohnsteuerberechnung oder des arbeitgeberseitigen Lohnsteuerjahresausgleichs zu berücksichtigen. Aufgrund folgender Kritikpunkte wurde der Vorschlag verworfen:

- Arbeitgeber kennen regelmäßig nicht alle steuerbestimmenden Tatbestände (z. B. andere Einkünfte oder weitere Lohnersatzleistungen des Arbeitnehmers und außerdem auch nicht die Einnahmen, Ausgaben sowie Lohnsteuerabzüge des Ehegatten),
- vielfach wird trotzdem eine Pflichtveranlagung notwendig sein, um eine „Punktlandung“ zu erreichen,

---

<sup>8</sup> Der Arbeitgeber ist zur Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs gesetzlich verpflichtet, wenn er am 31. Dezember des Ausgleichsjahres mindestens zehn Arbeitnehmer beschäftigt (§ 42b Absatz 1 Satz 2 EStG).

- eine rückwirkende Lohnsteuerkorrektur für 2020 könnte womöglich gerade zur Weihnachtszeit bzw. zum Jahreswechsel zu empfindlichen Nachzahlungen führen.

## 2.3 Steuerliche Behandlung beim Empfänger

### 2.3.1 Progressionsvorbehalt

Kurzarbeitergeld ist nach § 3 Nummer 2a EStG steuerfrei und unterliegt – wie die meisten anderen Lohnersatzleistungen – dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a), e) und g) EStG). Der Progressionsvorbehalt bewirkt, dass das steuerpflichtige Einkommen mit dem Steuersatz besteuert wird, der sich ergibt, wenn das Kurzarbeitergeld dem zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet wird.

Der Ansatz von Einnahmen unter Progressionsvorbehalt soll vermeiden, dass Empfänger durch soziale Ersatzleistungen ein höheres Einkommen erzielen als nach Abzug der Steuern durch Arbeitsleistung.<sup>9</sup> Der Progressionsvorbehalt soll damit das Grundprinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sicherstellen.<sup>10</sup>

### 2.3.2 Pflichtveranlagung

Beträgt bei Arbeitnehmern die positive Summe der Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, mehr als 410 Euro<sup>11</sup>, ist eine Veranlagung durchzuführen (§ 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG; sogenannte Pflichtveranlagung). Sie bezieht sich im Fall der Zusammenveranlagung auf die von beiden Ehegatten zusammen bezogenen Einkünfte und Leistungen und verdoppelt sich nicht.

Die Freigrenze soll dazu dienen, die Anzahl der Veranlagungen und den damit einhergehenden Verwaltungsaufwand zu reduzieren. Denn der Aufwand der Veranlagung von Arbeitnehmern mit Nebeneinkünften unterhalb der Freigrenze sei wegen der geringen steuerlichen Auswirkung nicht verhältnismäßig.<sup>12</sup>

Im Jahr 2020 sahen sowohl das BMF als auch die Länder den Bedarf, die Pflichtveranlagungstatbestände des § 46 Absatz 2 EStG zu evaluieren. Eine dazu eingesetzte Arbeitsgruppe sollte

<sup>9</sup> Bundestagsdrucksache. 9/795 Seite 67.

<sup>10</sup> Bundesratsdrucksache 503/20 (Beschluss).

<sup>11</sup> Die Freigrenze betrug früher 600 DM. Sie wurde durch das **Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts** (BGBl. 1958 vom 18. Juli 1958) erstmals für den Veranlagungszeitraum 1958 „zur weiteren Vereinfachung“ auf 800 DM erhöht (Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, Drucksache 260, Seite 59). Seit Inkrafttreten des **Gesetzes zur Umrechnung und Glättung steuerliche Euro-Beträge** (Steuereuro-Glättungsgesetz, BGBl. 2000 I Nummer 57 vom 23. Dezember 2000) beträgt die Freigrenze 410 Euro.

<sup>12</sup> Bundestagsdrucksache 11/2157, Begründungsteil.

ein Konzept zur Änderung der Pflichtveranlagungstatbestände erarbeiten. Bisher sind uns keine Ergebnisse der Arbeitsgruppe bekannt.

Die Rechnungshöfe Rheinland-Pfalz und Baden-Württemberg hatten untersucht, wie die Steuerverwaltung von den Trägern der Lohnersatzleistungen übermittelte Daten über Lohnersatzleistungen bearbeiteten.<sup>13</sup> Nachdem sie festgestellt hatten, dass die derzeitige Veranlagungspflicht zu einem hohen Arbeitsaufwand für steuerlich nicht lohnende Steuerveranlagungen führt, hatten sich beide Rechnungshöfe dafür ausgesprochen, die Veranlagungspflicht aufgrund von Lohnersatzleistungen zu überprüfen.

## 3 Steuerliche Wirkungen

### 3.1 Mehrsteuern aus dem Progressionsvorbehalt zum Kurzarbeitergeld

Auf unsere Anfrage bezifferte das BMF im Februar 2022 die Steuereinnahmen aus dem Progressionsvorbehalt des coronabedingten Kurzarbeitergeldes für das Jahr 2020 auf etwa 1 985 Mio. Euro Einkommensteuer und 95 Mio. Euro Solidaritätszuschlag. Für das Jahr 2021 errechnete es Mehrsteuern von insgesamt etwa 1 385 Mio. Euro (davon ca. 2 Mio. Euro Solidaritätszuschlag).

### 3.2 Paradoxe steuerliche Belastung des Kurzarbeitergeldes durch den Progressionsvorbehalt

Wir untersuchten die Steuerbelastung des Kurzarbeitergeldes durch den Progressionsvorbehalt bei Einzelveranlagung und bei Zusammenveranlagung. Die folgenden beiden Tabellen zeigen die auf das Kurzarbeitergeld entfallende prozentuale Steuerbelastung.

---

<sup>13</sup> Nummer 5 des Jahresberichtes 2018 des Rechnungshofes Rheinland-Pfalz und Nummer 16 der Denkschrift 2020 des Rechnungshofes Baden-Württemberg.

Tabelle 1

## Einzelveranlagung/Grundtabelle 2020 (Angaben in Euro)

| Mit Progressions-einkünfte i. H. v. | Est bei einem zvE von 10 000 Euro | Fiktive Est auf KuG | Est bei einem zvE von 60 000 Euro | Fiktive Est auf KuG | Est bei einem zvE von 200 000 Euro | Fiktive Est auf KuG |
|-------------------------------------|-----------------------------------|---------------------|-----------------------------------|---------------------|------------------------------------|---------------------|
| 0                                   | 86                                |                     | 16 236                            |                     | 75 036                             |                     |
| 4 000                               | 605                               | 519 (13 %)          | 16 796                            | 560 (14 %)          | 75 211                             | 175 (4 %)           |
| 5 000                               | 723                               | 637 (13 %)          | 16 925                            | 689 (14 %)          | 75 254                             | 218 (4 %)           |
| 10 000                              | 1 173                             | 1 001 (11 %)        | 17 516                            | 1 280 (13 %)        | 75 462                             | 426 (4 %)           |
| 20 000                              | 1 729                             | 1 643 (8 %)         | 18 477                            | 2 241 (11 %)        | 75 850                             | 814 (4 %)           |
| 30 000                              | 2 113                             | 2 027 (7 %)         | 19 224                            | 2 988 (10 %)        | 76 205                             | 1 169 (4 %)         |
| 40 000                              | 2 428                             | 2 342 (6 %)         | 19 821                            | 3 585 (9 %)         | 76 530                             | 1 494 (4 %)         |

Quelle: Bundesrechnungshof.

Tabelle 2

## Zusammenveranlagung/Splittingtabelle 2020 (Angaben in Euro)

| Mit Progressions-einkünfte i. H. v. | Est bei einem zvE von 10 000 Euro | Fiktive Est auf KuG | Est bei einem zvE von 60 000 Euro | Fiktive Est auf KuG | Est bei einem zvE von 200 000 Euro | Fiktive Est auf KuG |
|-------------------------------------|-----------------------------------|---------------------|-----------------------------------|---------------------|------------------------------------|---------------------|
| 0                                   | 0                                 |                     | 10 374                            |                     | 66 072                             |                     |
| 4 000                               | 0                                 | 0 (0 %)             | 10 886                            | 512 (13 %)          | 66 423                             | 351 (9 %)           |
| 5 000                               | 0                                 | 0 (0 %)             | 11 010                            | 636 (13 %)          | 66 509                             | 437 (9 %)           |
| 10 000                              | 86                                | 86 (1 %)            | 11 600                            | 1 226 (12 %)        | 66 925                             | 853 (9 %)           |
| 20 000                              | 723                               | 723 (4 %)           | 12 678                            | 2 304 (12 %)        | 67 701                             | 1 629 (8 %)         |
| 30 000                              | 1 173                             | 1 173 (4 %)         | 13 658                            | 3 284 (11 %)        | 68 410                             | 2 338 (8 %)         |
| 40 000                              | 1 485                             | 1 485 (4 %)         | 14 569                            | 4 195 (10 %)        | 69 030                             | 2 988 (7 %)         |

Quelle: Bundesrechnungshof.

Das Ergebnis macht deutlich, dass die Steuerbelastung, die prozentual auf das Kurzarbeitergeld entfällt, von der Höhe der weiteren Einkünfte abhängt. Beispielsweise wird Kurzarbeitergeld i. H. v. 5 000 Euro bei einem Steuerpflichtigen mit einem zu versteuernden Einkommen von 200 000 Euro mit 175 Euro Steuer belastet. Beträgt hingegen das zu versteuernde Einkommen 60 000 Euro, beläuft sich die Steuer auf das Kurzarbeitergeld auf 560 Euro. Während das nach dem Steuerabzug verbleibende Kurzarbeitergeld im ersten Fall bei sehr hohen weiteren Einkünften 4 825 Euro beträgt, ergibt sich zweiten Fall nur ein Betrag von 4 440 Euro.

### 3.3 Coronabedingter Anstieg der Pflichtveranlagungsfälle führt zu erheblichem Mehraufwand

Für das Jahr 2020 gab es bundesweit etwa **8,1 Millionen Lohnsteuerbescheinigungen** mit Eintragungen in Nummer 15 (über einem Betrag von 410 Euro). In Anbetracht der seit Beginn der Corona-Pandemie extrem gestiegenen Zahl von Kurzarbeitenden (allein im April 2020 bezogen über 6 Millionen Arbeitnehmer Kurzarbeitergeld; siehe Tz. 1.1) gehen wir davon aus, dass es sich im weit überwiegenden Teil dieser Eintragungen um Kurzarbeitergeld handelt. Dessen ungeachtet sind alle anderen an dieser Stelle einzutragenden Leistungen ebenfalls Lohnersatzleistungen, die steuerlich wie Kurzarbeitergeld zu behandeln sind. Im Folgenden verzichten wir daher auf eine Differenzierung und sprechen bei diesen Leistungen einheitlich von Kurzarbeitergeld.

Die Lohnsteuerbescheinigungen betrafen rund **8 Millionen Steuerpflichtige**. Diese Personen bezogen also im Jahr 2020 Kurzarbeitergeld über der gesetzlichen Freigrenze von 410 Euro und erfüllten damit den Pflichtveranlagungstatbestand nach § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG. Jeder dieser etwa 8 Millionen Kurzarbeitergeldempfänger war damit zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet. Die folgende Tabelle stellt dies im Einzelnen dar.

Tabelle 3

## Lohnsteuerbescheinigungen 2020 mit Eintragungen in Nummer 15 (über 410 Euro)

| Bundesland             | Anzahl der Lohnsteuerbescheinigungen mit Eintrag in Nummer 15 | Anzahl der Kurzarbeitenden | Summe Eintragungen in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigungen |
|------------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------|---------------------------------------------------------------|
|                        |                                                               |                            | <i>in Euro</i>                                                |
| Baden-Württemberg      | 1 315 558                                                     | 1 294 852                  | 3 581 546 576,03                                              |
| Bayern                 | 1 542 793                                                     | 1 519 230                  | 4 257 502 411,16                                              |
| Berlin                 | 305 090                                                       | 296 825                    | 955 448 044,45                                                |
| Brandenburg            | 187 540                                                       | 184 432                    | 464 927 048,77                                                |
| Bremen                 | 63 885                                                        | 62 880                     | 181 584 956,86                                                |
| Hamburg                | 188 872                                                       | 184 982                    | 632 492 251,76                                                |
| Hessen                 | 601 405                                                       | 591 218                    | 1 910 831 571,40                                              |
| Mecklenburg-Vorpommern | 129 448                                                       | 126 914                    | 310 202 634,49                                                |
| Niedersachsen          | 763 482                                                       | 752 158                    | 2 057 404 147,96                                              |
| Nordrhein-Westfalen    | 1 547 773                                                     | 1 518 780                  | 4 018 530 646,23                                              |
| Rheinland-Pfalz        | 348 306                                                       | 342 356                    | 919 062 146,30                                                |
| Saarland               | 105 201                                                       | 103 712                    | 266 497 077,45                                                |
| Sachsen                | 405 401                                                       | 397 907                    | 882 943 777,50                                                |
| Sachsen-Anhalt         | 168 720                                                       | 166 280                    | 377 497 280,33                                                |
| Schleswig-Holstein     | 226 230                                                       | 221 715                    | 581 977 255,30                                                |
| Thüringen              | 218 405                                                       | 215 421                    | 457 615 596,26                                                |
| Summe                  | 8 118 109                                                     | 7 979 622                  | 21 856 063 422,25                                             |

Quelle: Bundesrechnungshof.

Die Bediensteten verschiedener Landesfinanzverwaltungen wiesen uns darauf hin, dass die während der Corona-Pandemie deutlich gestiegene Anzahl an kurzarbeitergeldbedingten Pflichtveranlagungen einen erheblichen, zusätzlichen Arbeitsaufwand für sie bedeute: Die Bediensteten müssten nicht nur sicherstellen, dass Kurzarbeitergeldempfänger ihrer Erklärungsspflicht nachkommen, sondern die Erklärungen auch bearbeiten. Ein Teil der Personalkapazität der Finanzverwaltung sei jedoch derzeit mit der Umsetzung der Grundsteuerreform gebunden und werde nicht verstärkend für die Veranlagungsstellen zur Verfügung stehen.

Das BMF erkannte früh, dass die hohe Zahl Kurzarbeitender zu mehr Veranlagungsfällen in den Finanzämtern und ggf. zu längeren Bearbeitungszeiten führen wird. Nach Ansicht des BMF bestand aus rein steuerfachlicher Sicht kein zwingender Handlungsbedarf. Die Problemfelder seien Folge der verfassungsrechtlichen Leitlinien der Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit und eines progressiven Steuertarifs. Dennoch untersuchte das BMF, ob

und wie den Problemen ggf. abgeholfen werden könne und zog u. a. folgende Möglichkeiten in Betracht:

- Aufhebung bzw. temporäre Aussetzung des Progressionsvorbehalts,
- Einführung eines einmaligen Abzugsbetrags von der Steuerschuld,
- (zeitlich befristete) Erhöhung der Werbungskostenpauschale,
- Einführung einer Homeoffice-Pauschale,
- Verlängerung der Steuererklärungsfrist.

Eine Anhebung der Veranlagungspflichtgrenze von 410 Euro nach § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG hielt das BMF im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung für bedenklich, denn diese Grenze sei aufgrund des Effekts der Bürokratieentlastung verfassungsrechtlich gerechtfertigt. Ein wesentlich höherer Betrag wäre jedoch kaum mit diesem Argument zu rechtfertigen. Zudem bestehe für eine Vielzahl der Bezieher von Kurzarbeitergeld aus anderen Tatbeständen die Verpflichtung, eine Steuererklärung abzugeben.

Letztendlich wurde lediglich die Verlängerung der Abgabefrist für die Einkommensteuererklärung und die Einführung einer Homeoffice-Pauschale beschlossen.

### 3.4 Pflichtveranlagungen wegen des Bezugs von Kurzarbeitergeld führen meist zu Erstattungen

Dem BMF lagen keine belastbaren Zahlen vor, um abschätzen zu können, ob bei Pflichtveranlagungen insgesamt das Erstattungs- oder das Nachzahlungsvolumen überwiegt. Denn die konkreten steuerlichen Auswirkungen seien abhängig von den individuellen Verhältnissen jedes Kurzarbeitergeldempfängers, wie beispielsweise der Steuerklasse, der Dauer und dem Anteil der Kurzarbeit, dem monatlichen Bruttolohn sowie der Höhe weiterer Einkünfte und der Höhe der Steuerabzugsbeträge. Auch steuermindernde Tatsachen, die gesetzliche Frei- und Pauschbeträge übersteigen, spielten eine Rolle.

Die Rechnungshöfe Rheinland-Pfalz und Baden-Württemberg stellten bei Prüfungen, die sie vor der Corona-Pandemie durchgeführt hatten, fest, dass Pflichtveranlagungen, die ausschließlich durch den Bezug der Einkommensersatzleistungen begründet sind, ganz überwiegend zu Steuererstattungen führen (siehe auch Tz. 2.3.2).<sup>14</sup>

Die Besonderheit von Kurzarbeitergeldempfängern während der Corona-Pandemie ist, dass viele Arbeitnehmer neben dem Kurzarbeitergeld auch Arbeitslohn erhalten. Um festzustellen, in welchem Umfang Veranlagungen von Kurzarbeitergeldempfängern zu Nachzahlungen bzw. Erstattungen führten, untersuchten wir eine stichprobenmäßig gezogene Auswahl von

---

<sup>14</sup> Die Untersuchungen der Landesrechnungshöfe bezogen sich nicht auf Steuerpflichtige, die Kurzarbeitergeld erhalten hatten.

200 Einkommensteuerveranlagungen 2020<sup>15</sup>. Wir stellten fest, dass 77,5 % der Steuerbescheide zu einer Steuererstattung führten. Aus 22,5 % der Steuerbescheide ergab sich eine Nachzahlung. Sowohl Nachzahlungen wie auch Erstattungen lagen im dreistelligen Bereich, nur sehr selten waren die Beträge höher. In diesen Fällen ergab sich die Erstattung/Nachzahlung meist durch Verluste/Gewinne aus anderen Einkunftsarten. Auffällig war, dass nahezu jede Veranlagung Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit und Sonderausgaben über den Pauschbeträgen berücksichtigte.

Einfluss auf die Häufigkeit der Erstattungen kann die Steuerklassenwahl von Ehepartnern haben. Presseartikel<sup>16</sup> wiesen auf die Möglichkeit hin, durch Steuerklassenwechsel das Kurzarbeitergeld zu optimieren. Entscheidet sich der Kurzarbeitende für die Steuerklasse mit dem geringeren Lohnsteuerabzug, steigt sein Nettolohn, der maßgebend für das Kurzarbeitergeld ist. Ein damit einhergehender höherer monatlicher Lohnsteuereinbehalt wird bei der Einkommensteuerveranlagung, die in diesen Fällen regelmäßig zu einer Erstattung führt, ausgeglichen.

### 3.5 Höhe und Staffelung Kurzarbeitergeld

Unsere Auswertungen (Tabelle 3) zeigen, dass sich die Eintragungen in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung und damit die Summe der bescheinigten und geleisteten Lohnersatzleistungen im Jahr 2020 auf rund **21,9 Mrd. Euro** belaufen.<sup>17</sup>

Aus Daten der Lohnsteuerbescheinigungen 2020 ermittelten wir die Staffelung des von den Steuerpflichtigen bezogenen Kurzarbeitergeldes. Wir werteten hierzu alle Daten zu Lohnsteuerbescheinigungen aus, in denen die steuerliche Identifikationsnummer des Kurzarbeitenden angegeben war. Das Ergebnis unserer Analyse zeigt folgende Abbildung:

---

<sup>15</sup> Jeweils 100 Einkommensteuerveranlagungen von Kurzarbeitenden mit Steuerklasse I und mit Steuerklasse IV.

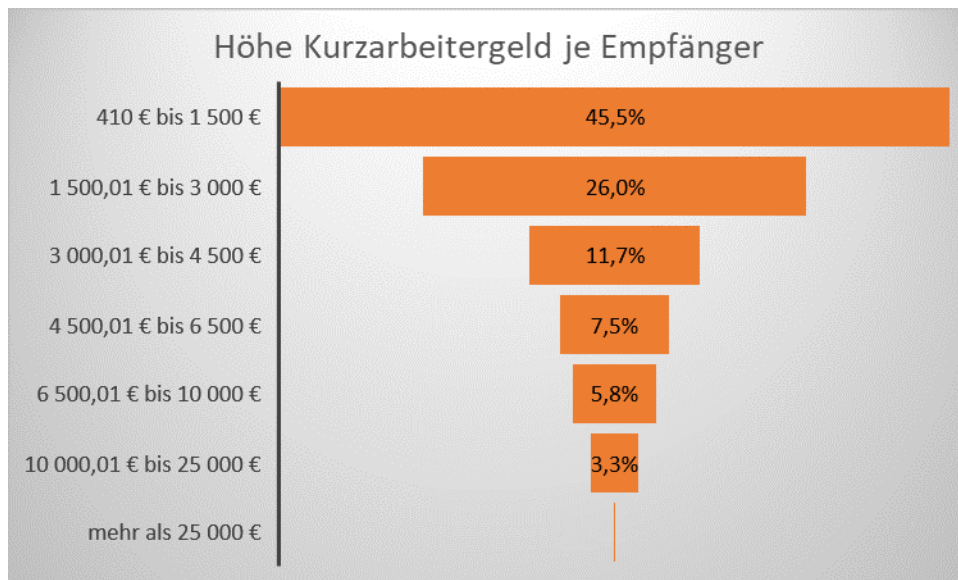
<sup>16</sup> Z. B. „Großes Plus beim Lohnersatz“ in Finanztest März 2022.

<sup>17</sup> Berücksichtigt man, dass Lohnsteuerbescheinigungen mit Eintragungen in Nummer 15 unter 410 Euro in den Auswertungen nicht, aber auch Lohnersatzleistungen ohne Corona-Bezug enthalten sind, bestätigt das Ergebnis in etwa die Angaben der Bundesagentur für Arbeit (Tz. 1.1).

Abbildung 2

## Staffelung des Kurzarbeitergeldes 2020

Die Abbildung zeigt gestaffelt die Höhe des Kurzarbeitergeldes je Kurzarbeitenden.



Quelle: Bundesrechnungshof.

Etwa 83,2 % der Kurzarbeitenden (rund 6,6 Millionen) bezogen Leistungen unter 4 500 Euro. Diese Gruppe hat 50,5 % (rund 11 Mio. Euro) des gesamten in 2020 ausgezahlten Kurzarbeitergeldes erhalten.

Hingegen hatten 16,8 % (rund 1,3 Millionen) der Kurzarbeitenden Leistungen von mehr als 4 500 Euro bezogen. Dies entspricht einem Anteil von 49,5 % am gesamten Kurzarbeitergeldvolumen 2020.

### 3.6 Sonderfall: Kein Bruttoarbeitslohn, aber Kurzarbeitergeld

Wir untersuchten auch die steuerliche Wirkung von Kurzarbeitergeld, wenn der Arbeitnehmer keinen Arbeitslohn, also ausschließlich Kurzarbeitergeld, bezogen hatte. In diesen Fällen ist keine Einkommensteuer festzusetzen. Dies traf in folgendem Umfang zu:

Tabelle 4

## Lohnsteuerbescheinigungen 2020 ohne Bruttoarbeitslohn, aber mit Kurzarbeitergeld (Angaben in Euro)

| Bundesland             | Anzahl der Kurzarbeitenden ohne Bruttoarbeitslohn | KuG-Volumen           | Höchstes KuG           |
|------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------|------------------------|
| Baden-Württemberg      | 11 472                                            | 34 017 487,51         | 29 246,01              |
| Bayern                 | 12 141                                            | 36 275 002,82         | 24 856,20 <sup>a</sup> |
| Berlin                 | 2 161                                             | 6 183 783,02          | 26 492,34              |
| Brandenburg            | 993                                               | 2 480 677,83          | 15 834,60              |
| Bremen                 | 345                                               | 914 059,00            | 17 133,60              |
| Hamburg                | 1 425                                             | 4 331 438,97          | 33 469,58              |
| Hessen                 | 3 718                                             | 10 299 546,28         | 38 139,20              |
| Mecklenburg-Vorpommern | 624                                               | 1 521 427,96          | 17 172,00              |
| Niedersachsen          | 5 223                                             | 13 287 731,74         | 21 459,24              |
| Nordrhein-Westfalen    | 10 412                                            | 28 565 357,48         | 32 415,24              |
| Rheinland-Pfalz        | 2 716                                             | 7 228 449,61          | 17 044,00              |
| Saarland               | 2 647                                             | 8 160 658,50          | 26 873,88              |
| Sachsen                | 2 156                                             | 5 338 389,29          | 17 967,96              |
| Sachsen-Anhalt         | 757                                               | 1 829 704,60          | 17 896,87              |
| Schleswig-Holstein     | 1 660                                             | 4 438 839,31          | 35 416,60              |
| Thüringen              | 973                                               | 2 282 777,44          | 15 135,44              |
| <b>Summen</b>          | <b>59 423</b>                                     | <b>167 155 331,36</b> |                        |

Erläuterung: <sup>a</sup> Der höchste Wert betrug 346 200 Euro. Bei diesem Betrag kann es sich nicht um Kurzarbeitergeld handeln, denn für Kurzarbeitergeld gibt es eine Bemessungsgrenze. Das Kurzarbeitergeld kann monatlich maximal 4 623,00 Euro, in den neuen Bundesländern 4 321,50 Euro, betragen.

Quelle: Bundesrechnungshof.

Haben Kurzarbeitende keine steuerpflichtigen Einkünfte bezogen, bleibt das gesamte Kurzarbeitergeld (insgesamt etwa 167 Mio. Euro und damit etwa 8 % des gesamten in 2020 ausbezahlten Kurzarbeitergeldes) „unversteuert“, auch wenn eine Einkommensteuerveranlagung entsprechend der gesetzlichen Vorgabe durchgeführt wird. Hat ein Ehepartner im Veranlagungszeitraum nur Lohnersatzleistungen bezogen und liegen die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung nach § 26b EStG vor, entscheiden sich die Ehepartner in der Regel für die Einzelveranlagung. Denn dadurch bleiben die Lohnersatzleistungen in vollem Umfang steuerfrei.

### Fallbeispiel:

Ein Steuerpflichtiger hat nach der Lohnsteuerbescheinigung im Jahr 2020 ausschließlich Leistungen nach Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung i. H. v. 32 415 Euro bezogen. Bei einem

anderen Steuerpflichtigen beträgt die Summe von Bruttoarbeitslohn und Kurzarbeitergeld ebenfalls 32 415 Euro. Beide Steuerpflichtigen haben somit nach ihren Brutto-Einnahmen die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Die unterschiedliche steuerliche Belastung und das daraus sich ergebende wirtschaftliche „Netto“ stellt folgende Tabelle dar:

Tabelle 5

## Steuerliche Belastung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (Angaben in Euro)

| Bruttoarbeitslohn<br>(lt. LSt-Bescheinigung) | Kurzarbeitergeld<br>(lt. LSt-Bescheinigung) | Einkommensteuer | Wirtschaftliches<br>„Netto“ |
|----------------------------------------------|---------------------------------------------|-----------------|-----------------------------|
| 0                                            | 32 415                                      | 0               | 32 415                      |
| 17 607                                       | 14 809                                      | 2 197           | 30 219                      |
| 26 161                                       | 6 254                                       | 3 273           | 29 142                      |
| 29 496                                       | 2 988                                       | 3 565           | 28 919                      |
| 32 415                                       | 0                                           | 3 891           | 28 524                      |

Quelle: Bundesrechnungshof.

Trotz gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nach dem „Brutto“ ist die steuerliche Belastung unterschiedlich. Mangels festzusetzender Steuer beim Kurzararbeitenden ohne Arbeitslohn bleibt ihm das höchste wirtschaftliche „Netto“.

## 4 Aufgriff von Pflichtveranlagungsfällen durch die Finanzverwaltung

### 4.1 Instrument: Relevanzprüfung

Zur Identifizierung von Pflichtveranlagungstatbeständen wurde im Jahr 2013 ein automatisiertes Verfahren entwickelt. Diese **Relevanzprüfung** wertet nachgelagert offene<sup>18</sup> Lohnsteuerbescheinigungen und Mitteilungen über Lohnersatzleistungen (eDaten) aus. Vor dem Relevanzlauf<sup>19</sup> kann beim Rechenzentrum der Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen (RZF NRW) ein sogenannter Schattenlauf in Auftrag gegeben werden. Der Schattenlauf entspricht technisch dem Relevanzlauf; das Ergebnis wird jedoch nicht gespeichert. Landesfinanzministerien und/oder Mittelbehörden können sich anhand des Schattenlaufs einen ersten Überblick über die Anzahl der prüfungswürdigen Fälle verschaffen.

<sup>18</sup> „Offene“ eDaten sind beispielsweise Lohnsteuerbescheinigungen, die noch nicht in einer Veranlagung berücksichtigt wurden.

<sup>19</sup> Wird auch als Echtlauflauf oder Produktionslauf bezeichnet.

Die beim Relevanzlauf als auffgriffswürdig beurteilten Fälle werden den Finanzämtern übermittelt und den Bediensteten in der eDaten-Prüfliste angezeigt. Die Veranlagungsstellen haben dann jeden Fall aufzurufen und zu prüfen, ggf. dem Steuerpflichtigen eine Steuernummer zuzuteilen und die Einkommensteuererklärung anzufordern. Weder beim Schattenlauf noch beim Relevanzlauf führt das Programm eine Probeberechnung durch. Die Länder können jeden Lauf getrennt für steuerlich geführte und steuerlich nicht geführte Fälle beauftragen.

## 4.2 Festlegungen im Lastenheft

Grundlage für die Relevanzprüfung ist ein Lastenheft, das auch Kriterien für die Einstufung als prüfungsbedürftigen Fall festlegt. Ausschlaggebend dafür ist die Höhe der Eintragungen in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung, die Summe der Lohnersatzleistungen und die Höhe des Bruttoarbeitslohns. Nur wenn die im Lastenheft vorgegebenen Beträge überschritten sind, steuert das Programm den Fall zur Prüfung aus. Die Aufgriffsgrenze für Lohnersatzleistungen beträgt ein Vielfaches der gesetzlichen Freigrenze von 410 Euro.

Zur Begründung der Kriterien verweist das Lastenheft auf die Wirkung des Progressionsvorbehalts, für deren relevante Auswirkung auf den Steuersatz ein Mindestbetrag von Progressionsleistungen notwendig sei.

Nachdem das Lastenheft von den dafür zuständigen Ländern abgestimmt war und Anmerkungen des BMF zu dem Entwurf geklärt waren, stimmte das BMF dem Lastenheft in seiner finalen Form zu.

Für den Veranlagungszeitraum 2020 war geplant, erstmalig ein neues Verfahren einzusetzen und damit von einer nachgelagerten zu einer laufenden Prüfung der Pflichtveranlagungstatbestände zu wechseln. Das neue Verfahren untersucht elektronische Mitteilungen nämlich bereits bei deren Eingang risikoorientiert auf Prüfungswürdigkeit. Nach unserem derzeitigen Kenntnisstand wird das Verfahren ab September 2022 pilotiert. Es ist geplant, das neue Verfahren am 31. März 2023 zur Übernahme bereitzustellen.

## 4.3 Vorschlag für ein bundeseinheitliches Vorgehen zur Relevanzprüfung 2020

Die Abteilungsleiterinnen und Abteilungsleiter (Steuer) hatten eine zeitnahe Erfassung der Steuerpflichtigen, die aufgrund des Bezugs von Kurzarbeitergeld zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, gefordert und „eine bundeseinheitliche Vorgehensweise“ vorgeschlagen.

Eine Fachgruppe erarbeitete daraufhin einen Vorgehensvorschlag zur zeitnahen Ermittlung von Pflichtveranlagungen von Corona/Kurzarbeitergeld und ggf. weiterer Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Aufgrund der hohen zu erwartenden Pflichtveranlagungen schlug die Fachgruppe vor, den Ländern baldmöglichst den Relevanzlauf für den Veranlagungszeitraum 2020 zur Verfügung zu stellen. Die Relevanzprüfung für den Veranlagungszeitraum 2020 stand den Ländern ab August 2021 zur Verfügung.

#### 4.4 Praxis: Uneinheitliche Nutzung der Relevanzprüfung 2020 durch die Länder

Die Länder nutzten die Relevanzprüfung für den Veranlagungszeitraum 2020 uneinheitlich. Ein Land griff das Angebot gar nicht auf. Andere Länder gaben sowohl Schattenlauf (teilweise sogar mehrfach) als auch Relevanzlauf in Auftrag. Einige Länder beauftragten Schattenläufe getrennt für steuerlich erfasste und steuerlich nicht erfasste Fälle. Im Zeitpunkt unserer Erhebungen hatte das RZF NRW den Relevanzlauf nur für zwei Länder erstellt.

Auf Rückfrage erläuterten einige Länder, dass sie Auswertungen zu steuerlich geführten Personen beauftragt hätten, um bei diesen Fällen mit Hilfe eines weiteren Programms einen Pflichtveranlagungsmerker zu setzen. Damit werden Erinnerungen an die Abgabe der Einkommensteuererklärung 2020 beim nächsten Mahnlauf maschinell erstellt und versandt. Für steuerlich nicht geführte Personen ist der Aufwand höher. Jedem einzelnen muss der Bearbeiter eine Steuernummer zuteilen und einen Pflichtveranlagungsmerker setzen. Auch dann wird der Steuerpflichtige maschinell an die Abgabe einer Steuererklärung erinnert. Der Bearbeiter kennzeichnet den Fall in der eDaten-Prüfliste als „geprüft“.

#### 4.5 Auswertung der Lohnsteuerbescheinigungen mit Kurzarbeitergeld unter den Kriterien des Lastenheftes

Um festzustellen, in welchem Umfang die Relevanzprüfung den Pflichtveranlagungsstatbestand Kurzarbeitergeld aufgreift, untersuchten wir die Kriterien des Lastenheftes näher (Tz. 4.2). Wir beschränkten unsere Analyse auf ein Kriterium, bei dem die Höhe der Lohnersatzleistung entscheidend ist. Demnach muss die Summe der Eintragungen in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung und die Summe aller erhaltenen Lohnersatzleistungen einen vorgegebenen Betrag übersteigen. Diese Aufgriffsgrenze gilt pro Veranlagung, also sowohl für einen Steuerpflichtigen bei Einzelveranlagung (§ 26a EStG) als auch für beide Ehegatten, wenn sie zusammen veranlagt werden (§ 26b EStG). Eine Verdoppelung des Betrags findet bei Zusammenveranlagung nicht statt.

Im Vorfeld hatten wir anhand 100 stichprobenmäßig ausgewählter Fälle geprüft, wie häufig Kurzarbeitergeldempfänger noch weitere Lohnersatzleistungen bezogen hatten. Wir stellten fest, dass 90 % der Kurzarbeitergeldempfänger keine weiteren Lohnersatzleistungen erhalten hatten. Daher halten wir es für vertretbar, unsere Auswertung ausschließlich auf die Höhe des Kurzarbeitergeldes auszurichten.

Um festzustellen, wie viele Kurzarbeitergeldempfänger die Relevanzprüfung als nicht prüfungswürdig einstuft, zogen wir für unsere Untersuchung ausschließlich die Lohnsteuerbescheinigungen der Steuerklassen I und IV heran.<sup>20</sup> Bei den Lohnsteuerbescheinigungen mit Steuerklasse IV ordneten wir über die Steuernummer den Ehepartner zu und addierten das in 2020 bezogene Kurzarbeitergeld. Damit stellten wir sicher, dass für unsere Analyse die Aufgriffsgrenze jeweils pro Veranlagung beachtet wurde.

Unsere Auswertungen ergaben, dass die Relevanzprüfung bezogen auf das Kurzarbeitergeld und alle anderen in Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung aufgeführten Leistungen höchstens 20 % der Fälle aufgriffen, für die nach den gesetzlichen Regelungen eine Veranlagungspflicht bestand. Mindestens 80 % der Kurzarbeitergeldempfänger stufte die Relevanzprüfung als nicht prüfungswürdig ein. Die elektronische Auswertung erfasste diese Fälle nicht. Die Finanzämter erhielten keine Kenntnis hiervon. Bei dem entsprechenden Kurzarbeitergeld ist mithin automationsunterstützt eine ordnungsgemäße Erfassung im Rahmen der Veranlagung nicht sichergestellt.

Die Ergebnisse unserer Auswertungen der Lohnsteuerbescheinigungen der Steuerklasse I (Einzelveranlagung) und der Steuerklasse IV (Zusammenveranlagung) hinsichtlich der Aufgriffsgrenze der Relevanzprüfung sind im Einzelnen in den folgenden Tabellen 7 und 8 dargestellt.

---

<sup>20</sup> Steuerpflichtige mit den Steuerklassen III, V und VI erfüllen einen gesonderten Pflichtveranlagungsstatbestand (§ 46 Absatz 2 Nummer 3a EStG).

Tabelle 6

## Lohnsteuerbescheinigungen<sup>21</sup> Steuerklasse I mit Kurzarbeitergeld unter der Aufgriffsgrenze<sup>22</sup>

| Bundesland             | Anzahl der Kurzarbeitenden (Stkl. I) | Anteil an allen Kurzarbeitenden (Stkl. I) | KuG-Volumen      | Anteil am gesamten KuG-Volumen (Stkl. I) |
|------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------------|------------------|------------------------------------------|
|                        |                                      | <i>in %</i>                               | <i>in Euro</i>   | <i>in %</i>                              |
| Baden-Württemberg      | 481 020                              | 86,9                                      | 799 992 460,82   | 59,5                                     |
| Bayern                 | 599 225                              | 86,3                                      | 981 768 742,91   | 57,2                                     |
| Berlin                 | 137 994                              | 78,3                                      | 241 358 110,55   | 45,0                                     |
| Brandenburg            | 77 468                               | 86,7                                      | 122 727 109,68   | 59,4                                     |
| Bremen                 | 27 329                               | 84,4                                      | 46 608 635,59    | 55,0                                     |
| Hamburg                | 80 779                               | 77,7                                      | 142 711 789,85   | 43,3                                     |
| Hessen                 | 211 589                              | 80,4                                      | 354 015 750,83   | 46,0                                     |
| Mecklenburg-Vorpommern | 56 141                               | 88,1                                      | 92 965 769,24    | 62,1                                     |
| Niedersachsen          | 285 070                              | 86,8                                      | 477 155 537,98   | 59,9                                     |
| Nordrhein-Westfalen    | 574 321                              | 86,8                                      | 894 843 540,15   | 57,6                                     |
| Rheinland-Pfalz        | 128 410                              | 87,4                                      | 203 447 926,55   | 59,0                                     |
| Schleswig-Holstein     | 90 544                               | 87,1                                      | 144 479 651,37   | 59,3                                     |
| Saarland               | 39 178                               | 89,0                                      | 66 818 432,33    | 65,8                                     |
| Sachsen-Anhalt         | 71 284                               | 89,5                                      | 110 678 002,41   | 65,3                                     |
| Thüringen              | 93 448                               | 90,7                                      | 145 503 447,61   | 69,2                                     |
| Summen                 | 2 953 800                            | 85,7                                      | 4 825 074 907,87 | 56,4                                     |

Erläuterung: Die Lohnsteuerbescheinigungen aus Sachsen konnten mangels Angabe der Steuerklassen nicht in diese Auswertung einbezogen werden.

Quelle: Bundesrechnungshof.

Bei 2 953 800 Kurzarbeitergeldempfänger mit Lohnsteuerklasse I lag das im Jahr 2020 bezogene Kurzarbeitergeld unterhalb der Aufgriffsgrenze. In der Summe bezogen sie rund 4,8 Mrd. Euro Kurzarbeitergeld. Basierend auf den Vorgaben des Lastenheftes stufte die Relevanzprüfung somit 85,7 % der Kurzarbeitergeldempfänger mit Lohnsteuerklasse I als nicht prüfungswürdig ein. Dies entspricht 56,4 % des gesamten Kurzarbeitergeldes, das an Steuerpflichtige mit Lohnsteuerklasse I ausbezahlt wurde.

<sup>21</sup> Mit steuerlicher Identifikationsnummer.

<sup>22</sup> Nur steuerlich erfasste Kurzarbeitergeldempfänger.

Tabelle 7

## Lohnsteuerbescheinigungen<sup>23</sup> Steuerklasse IV mit Kurzarbeitergeld unterhalb der Aufgriffsgrenze<sup>24</sup>

| Bundesland             | Anzahl der Kurzarbeitenden (Stkl. IV) | Anteil an Kurzarbeitenden (Stkl. IV) | KuG-Volumen      | Anteil am gesamten KuG-Volumen (Stkl. IV) |
|------------------------|---------------------------------------|--------------------------------------|------------------|-------------------------------------------|
|                        |                                       | <i>in %</i>                          | <i>in Euro</i>   | <i>in %</i>                               |
| Baden-Württemberg      | 130 840                               | 74,3                                 | 237 483 141,86   | 39,2                                      |
| Bayern                 | 158 079                               | 74,2                                 | 285 604 861,88   | 38,7                                      |
| Berlin                 | 25 676                                | 68,7                                 | 46 791 705,08    | 31,9                                      |
| Brandenburg            | 36 808                                | 78,9                                 | 59 400 417,77    | 43,4                                      |
| Bremen                 | 4 416                                 | 74,1                                 | 8 215 748,68     | 39,6                                      |
| Hamburg                | 13 851                                | 66,3                                 | 25 698 778,31    | 29,3                                      |
| Hessen                 | 53 609                                | 66,1                                 | 97 907 301,43    | 28,9                                      |
| Mecklenburg-Vorpommern | 24 701                                | 83,0                                 | 40 784 564,85    | 50,2                                      |
| Niedersachsen          | 77 730                                | 74,6                                 | 140 866 883,91   | 40,4                                      |
| Nordrhein-Westfalen    | 169 573                               | 78,3                                 | 284 114 187,60   | 43,1                                      |
| Rheinland-Pfalz        | 36 522                                | 75,3                                 | 63 993 158,78    | 39,6                                      |
| Saarland               | 10 915                                | 81,5                                 | 19 869 888,53    | 51,7                                      |
| Sachsen-Anhalt         | 37 152                                | 82,7                                 | 59 459 251,60    | 49,7                                      |
| Schleswig-Holstein     | 25 588                                | 75,3                                 | 44 354 149,14    | 40,0                                      |
| Thüringen              | 46 899                                | 85,1                                 | 76 539 425,00    | 56,1                                      |
| Summen                 | 852 359                               | 75,6                                 | 1 491 083 464,42 | 40,0                                      |

Erläuterung: Die Lohnsteuerbescheinigungen aus Sachsen konnten mangels Angabe der Steuerklassen nicht in diese Auswertung einbezogen werden.

Quelle: Bundesrechnungshof.

Wir stellten 852 359 Zusammenveranlagungen fest, bei denen die Summe des von beiden Ehegatten bezogenen Kurzarbeitergeldes unterhalb der Aufgriffsgrenze lag. Dies betraf 75,6 % aller Zusammenveranlagungen von Kurzarbeitergeldempfängern der Lohnsteuerklasse IV. Sie bezogen zusammen rund 1,5 Mrd. Euro Kurzarbeitergeld. Basierend auf den Vorgaben des Lastenheftes zur Relevanzprüfung wurden damit 75,6 % der Zusammenveranlagungen von Kurzarbeitergeldempfänger mit Lohnsteuerklasse IV als nicht prüfungswürdig eingestuft. Dies entspricht 40 % des gesamten Kurzarbeitergeldes, das an Steuerpflichtige mit Lohnsteuerklasse IV ausbezahlt wurde.

<sup>23</sup> Mit steuerlicher Identifikationsnummer.

<sup>24</sup> Nur steuerlich erfasste Kurzarbeitergeldempfänger.

## 5 Würdigung

### 5.1 Keine Lösung für absehbare Mehrbelastung der Finanzämter

Das EStG verzichtet auf eine Pflichtveranlagung nur, wenn sämtliche Lohnersatzleistungen je Veranlagung maximal 410 Euro betragen. Weitere Freistellungen von der Veranlagung sieht der Gesetzgeber nicht vor. Daher waren – alleine für den Veranlagungszeitraum 2020 – rund 8 Millionen Kurzarbeitergeldempfänger verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Die Vorbereitung, Anforderung und Bearbeitung dieser beachtlichen Menge stellte sowohl die Finanzverwaltung als auch die Angehörigen der steuerberatenden Berufe vor große Herausforderungen.

Dem BMF war bereits im Jahr 2020 bewusst, dass die hohe Zahl an Kurzarbeitenden eine enorme zusätzliche Arbeitsbelastung in der Finanzverwaltung verursachen würde (Tz. 3.3). Dennoch veranlasste es keine Maßnahmen zur Entlastung der Finanzämter. In Betracht kam insbesondere eine rechtzeitige Anpassung der Freigrenze des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG. Diese hätte die Pflichtveranlagungen für die Jahre 2020 und 2021 reduzieren und zu einer Bürokratieentlastung führen können. Diesbezüglich äußerte das BMF im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung Bedenken und hielt einen wesentlich höheren Betrag für nicht zu rechtfertigen.

Als eine mögliche Lösung war zudem im Jahr 2020 die Berücksichtigung des Kurzarbeitergeldes beim arbeitgeberseitigen Lohnsteuerjahresausgleich diskutiert worden (Tz. 2.2). Ein Beschluss wurde jedoch nicht gefasst. Die seinerzeitige Argumentation verkennt, dass eine Einbeziehung des Kurzarbeitergeldes zu einem zutreffenderen Lohnsteuerabzug führen würde. Eine „Punktlandung“ ist generell nur nach Ablauf des Veranlagungszeitraums bei der Einkommensteuerveranlagung möglich. Kurzarbeitende könnten dann entscheiden, ob sie eine Steuererklärung abgeben.

### 5.2 Relevanzprüfung missachtet gesetzliche Vorgabe

Zwar hat die Verwaltung mit der Relevanzprüfung ein Instrument geschaffen, das die Finanzämter bei der Durchsetzung von Pflichtveranlagungen maschinell unterstützt. Allerdings greift die Relevanzprüfung nur Pflichtveranlagungsfälle mit Lohnersatzleistungen in einer Höhe auf, die erheblich über der gesetzlichen Freigrenze liegt. Dies betrifft im Veranlagungszeitraum 2020 nur etwa 20 % aller Kurzarbeitenden und nur etwa 50 % des ausgezahlten Kurzarbeitergeldes. 80 % der Kurzarbeitergeldempfänger stuft das Programm als nicht prüfungswürdig ein. Eine ordnungsgemäße Besteuerung ist für diese Fallgruppe nicht sichergestellt. Sie hängt davon ab, ob die Kurzarbeitenden freiwillig eine Steuererklärung abgeben oder aus anderen Gründen zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind. Es ist nicht ausgeschlossen, dass Kurzarbeitende zunächst ihre Steuer berechnen und im Falle einer

drohenden Nachzahlung von der Abgabe einer Steuererklärung absehen. Die Finanzverwaltung kommt alleine mit der Abarbeitung der Relevanzläufe, also mit der Bearbeitung von 20 % der Pflichtveranlagungen 2020, an ihre Grenzen. Völlig unrealistisch scheint es, dass die Finanzämter **alle** Steuererklärungen mit Pflichtveranlagungstatbeständen erledigen kann.

Das Lastenheft begründet die hohe, nicht der Freigrenze des Gesetzes entsprechende Aufgriffsgrenze damit, Fälle mit relevanter steuerlicher Auswirkung aufzugreifen. Mit einem ähnlichen Ziel schuf der Gesetzgeber auch die gesetzliche Freigrenze in § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG: Die Anzahl der Pflichtveranlagungen und damit der Verwaltungsaufwand in den Finanzämtern sollte reduziert und Fälle mit geringer steuerlicher Auswirkung nicht aufgegriffen werden. Auch wenn die Höhe der gesetzlichen Freigrenze seit über 60 Jahren trotz gestiegener Sozialleistungen nicht angepasst wurde, ist sie geltender Maßstab. Eine Rechtsgrundlage für eine abweichende Aufgriffsgrenze, wie sie das Lastenheft für die Relevanzprüfung vorgibt, existiert nicht. Zwar kann die Finanzbehörde nach § 88 Absatz 2 AO Art und Umfang der Ermittlungen bestimmen und dabei auch allgemeine Erfahrungen sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigen. Dies gilt jedoch nur hinsichtlich der Intensität der Ermittlungen. Weisungen zum Gesetzesvollzug finden ihre Grenze am klaren Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften. Die Steuerverwaltung ist damit nicht befugt, neben der gesetzlichen Freigrenze eine eigene höhere Aufgriffsgrenze festzulegen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Pflichtveranlagung zu einer Nachzahlung oder einer Erstattung führen wird.

### 5.3 Uneinheitlicher Vollzug beeinträchtigt Gleichmäßigkeit der Besteuerung

Die Länder beauftragten Schatten- und Relevanzläufe zu unterschiedlichen Zeitpunkten, mit unterschiedlichen Inhalten und teilweise mehrfach. Ein Land nutzte die Relevanzprüfung gar nicht. Damit bearbeiteten die Steuerverwaltungen nicht einmal die nach der Relevanzprüfung als prüfungswürdig eingestuften Fälle bundeseinheitlich. Von Seiten des BMF gab es weder Vorgaben für eine bundeseinheitliche Nutzung der Relevanzprüfung noch für eine bundeseinheitliche Vorgehensweise mit den Ergebnissen der Prüfläufe. Das BMF informierte sich auch nicht darüber, ob und welche Konsequenzen die Länder aus den Ergebnissen der Prüfläufe zogen. Wir sehen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung beeinträchtigt.

### 5.4 Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in einzelnen Fallgruppen nicht gewährleistet

Bei Steuerpflichtigen, die ausschließlich Kurzarbeitergeld beziehen und keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte erzielen, ergibt sich keine festzusetzende Einkommensteuer, obwohl sie wirtschaftlich genau so leistungsfähig sind wie Personen mit steuerpflichtigen Einkünften in derselben Höhe. Der Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen läuft in diesen Fällen ins Leere und verfehlt sein Ziel. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

ist nicht gewahrt, denn wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte führen hier nicht zu einer gleichen steuerlichen Belastung.

Entsprechendes gilt für die Abhängigkeit der Steuerbelastung von Kurzarbeitergeld von den weiteren Einkünften, denn die Besteuerung des Kurzarbeitergeldes über den Progressionsvorbehalt führt bei höherem zu versteuerndem Einkommen zu einer geringeren steuerlichen Belastung als bei niedrigerem Einkommen. Diese Besteuerung knüpft unzureichend an der Leistungsfähigkeit an.

## 6 Empfehlung

Der Bundesrechnungshof empfahl dem BMF, den gesetzlichen Tatbeständen für Pflichtveranlagungen im Steuervollzug Geltung zu verschaffen. Eine hiermit nicht im Einklang stehende Aufgriffsgrenze bei der Relevanzprüfung der Verwaltung darf es nicht zulassen. Es muss auf einen bundeseinheitlichen Vollzug bei der Besteuerung von Lohnersatzleistungen hinwirken. Hierfür sollte es einen Mindeststandard bei der Nutzung der Relevanzprüfung gewährleisten. Das BMF sollte zudem prüfen, wie der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit umgesetzt werden kann, wenn Kurzarbeitergeldempfänger keine weiteren steuerpflichtigen Einkünfte erzielen und deshalb keine Steuer festzusetzen ist. Es sollte auch die Steuerbelastung des Kurzarbeitergeldes untersuchen, die mit Zunahme des zu versteuernden Einkommens sinkt.

Unsere Feststellungen könnten es nahelegen, die derzeitige Pflichtveranlagung von Kurzarbeitergeldempfängern insgesamt zu überdenken. Ansätze hierfür näher zu untersuchen, sollte Aufgabe der Arbeitsgruppe Evaluation Pflichtveranlagungstatbestände sein. Der Bundesrechnungshof hält es für notwendig, dass die Arbeitsgruppe ihre Tätigkeit baldmöglichst aufnimmt und zeitnah Lösungsansätze aufzeigt.

Die Arbeitsgruppe sollte in ihre Überlegungen insbesondere die Prüfung einbeziehen, ob der Bezug von Kurzarbeitergeld als Pflichtveranlagungstatbestand abgeschafft werden sollte. Auch sollte sie eine Neubestimmung der gesetzlichen Freigrenze in § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG oder alternativ einen Freibetrag prüfen. Um den Aufwand zu reduzieren, den Pflichtveranlagungen für die Steuerverwaltung und für die steuerberatenden Berufe verursachen, wäre es denkbar, den Lohnsteuerjahresausgleich durch den Arbeitgeber auch bei Bezug von Lohnersatzleistungen zuzulassen, die der Arbeitgeber auf der Lohnsteuerbescheinigung ausweist. Die Durchführung einer Pflichtveranlagung wäre dann nicht mehr notwendig.

## 7 Stellungnahme des Bundesministeriums der Finanzen

Das BMF nahm mit Schreiben vom 1. September 2022 zu der Prüfungsmitteilung Stellung. Im Einzelnen führte es aus:

Eine Abschaffung oder vorübergehende Aussetzung des **Progressionsvorbehalts** für das Kurzarbeitergeld führe zu einer Ungleichbehandlung. Denn Personen, die anstelle oder ggf. auch zusätzlich zum Arbeitslohn Lohnersatzleistungen beziehen, seien wirtschaftlich vergleichbar leistungsfähig wie solche Personen, die in insgesamt gleicher Höhe Arbeitslohn ohne Lohnersatzleistungen beziehen. Der Progressionsvorbehalt verhindere, dass es zu einer ungleich hohen Besteuerung durch die Anwendung einer unterschiedlichen Steuerprogression kommt. Zudem würden besserverdienende Arbeitnehmer mit (höheren) Kurzarbeitergeld-Bezügen und ggf. anderen Lohnersatzleistungen ansonsten überproportional stark profitieren. Dies wäre gegenüber Beschäftigten mit kleinen und mittleren Einkommen, die durch Corona-bedingte Gehaltseinbußen belastet sind, unausgewogen und verfassungsrechtlich problematisch. Eine Abschaffung oder vorübergehende Aussetzung des Progressionsvorbehalts sei im Deutschen Bundestag im Rahmen des ersten und des zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes angesprochen worden, habe jedoch keine mehrheitliche Zustimmung gefunden. Steuergerechtigkeit und Steuersystematik sprächen dagegen, das Kurzarbeitergeld isoliert zu begünstigen. Dies gelte auch für eine entsprechende Freibetragsregelung.

Bei der Bewertung der Abschaffung des **Pflichtveranlagungsstatbestands** für das Kurzarbeitergeldes sei zu berücksichtigen, dass Steuerpflichtige mit anderen Lohnersatzleistungen oder steuerpflichtigen Einkünften, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen haben, ebenfalls der Steuererklärungspflicht nach § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG unterliegen könnten. Oftmals ergebe sich eine Steuererklärungspflicht nicht nur allein durch den Progressionsvorbehalt, sondern noch aus anderen verpflichtenden Gründen i. S. d. § 46 Absatz 2 EStG.

Die **Einbeziehung von Lohnersatzleistungen in den Lohnsteuer-Jahresausgleich** nach § 42b EStG befürworte das BMF nicht, da die Umsetzung der Regelung des Progressionsvorbehalts der Finanzverwaltung obliege und nicht auf den Arbeitgeber verlagert werden könne. Arbeitnehmer könnten auch von dritter Seite Lohnersatzleistungen beziehen, die der Arbeitgeber nicht kennen könne. Im Ergebnis könne dies zu einem unzutreffenden Lohnsteuerabzug führen.

Das BMF hält die derzeit angewandten **Prüfkriterien der Relevanzprüfung** für sachgerecht und angemessen. Eine Verpflichtung zur personellen Prüfung jedes Falles, in dem die Freigrenze des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG überschritten wird, entspreche nicht dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung (§ 88 Absatz 5 Satz 2 AO).

Die Festlegung der Aufgriffsgrenzen bei der Relevanzprüfung verfolge das Ziel, Fälle mit einem steuerlichen Risiko zu identifizieren. Der Aufwand für die personelle Bearbeitung, insbesondere die Sachverhaltsaufklärung, solle in einem angemessenen Verhältnis zum prognostizierten steuerlichen Risiko stehen. Hierdurch könnten die personellen Ressourcen der Finanzämter zielgerichtet eingesetzt und für die tatsächlich risikobehafteten Fälle verwendet werden.

Das BMF verwies diesbezüglich auf eine Prüfung des BRH aus dem Jahr 2010 zur Auswertung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen durch die Steuerverwaltung<sup>25</sup>. Der BRH habe

---

<sup>25</sup> Prüfungsmitteilung vom 10. Juni 2010, Gz.: VIII 3 - 2008 - 0460.

dabei die Auffassung vertreten, dass eine Auswertung sämtlicher Pflichtveranlagungsfälle auf Basis der Lohnsteuerbescheinigungen durch die Finanzämter nicht leistbar und rechtlich nicht geboten sei.

Diese Auffassung werde durch den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 88 gestützt. Demnach dürften die Ermittlungshandlungen zu dem angestrebten Erfolg nicht erkennbar außer Verhältnis stehen. Bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen könnten allgemeine Erfahrungen der Finanzbehörden sowie Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit berücksichtigt werden. Fallgestaltungen, in denen das Risikomanagement bei hohem zeitlichen Prüfaufwand eine nur geringe steuerliche Abweichung prognostiziert, würden in Stichproben aufgeklärt. Stichproben seien aus Gründen der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 88 Absatz 3 AO) erforderlich.

Zu unserer Feststellung, dass die Länder Schatten- und Relevanzläufe zu unterschiedlichen Zeitpunkten mit unterschiedlichen Inhalten durchführen, merkte das BMF an, dass die Länder in eigener Verantwortung über den Einsatz von Relevanz- und Schattenläufen entscheiden würden.

## 8 Abschließende Bewertung durch den Bundesrechnungshof

Wir nehmen zur Kenntnis, dass sich das BMF mit unseren Prüfungsfeststellungen auseinandergesetzt und sich über unsere Empfehlungen hinaus mit Lösungsmöglichkeiten beschäftigt hat. Es hat zwar erkannt, dass die Steuerverwaltung eine gesetzmäßige und gleichmäßige Besteuerung von Kurzarbeitergeld und anderen Lohnersatzleistungen nicht sicherstellen kann, hält jedoch keine gesetzlichen Änderungen für geboten.

Die von uns in die Diskussion gebrachte Ausweitung des Lohnsteuerjahresausgleichs des Arbeitgebers betrifft sämtliche Lohnersatzleistungen nach Nummer 15 der Lohnsteuerbescheinigung. Von weiteren – insbesondere durch die Agenturen für Arbeit ausbezahlt – Lohnersatzleistungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber ohnehin keine Kenntnis. Die Ausweitung des Arbeitgeber-Lohnsteuerjahresausgleichs und eine hiermit einhergehende Freistellung von der Veranlagungspflicht würde auch zu einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung von Kurzarbeitergeld führen und die Finanzämter hinsichtlich der durchzuführenden Pflichtveranlagungen von Kurzarbeitergeldempfängern erheblich entlasten.

Nicht zustimmen können wir den Ausführungen des BMF zu den Aufgriffskriterien der Relevanzprüfung und der nicht bundeseinheitlichen Durchführung von Schatten- und Relevanzläufen.

Die insbesondere während der Corona-Pandemie (und bei künftigen Wirtschaftskrisen nicht auszuschließende) eklatant erhöhte Anzahl von Empfängern von Lohnersatzleistungen bedeutet aufgrund der gesetzmäßigen Pflichtveranlagung unstrittig einen erheblichen Arbeits-

und Zeitaufwand für die Steuerverwaltung. Die Festlegung von Aufgriffsgrenzen im Verfahren Relevanzprüfung halten wir jedoch für einen unzulässigen Ansatz, um die Arbeitsbelastung der Verwaltung in entsprechenden Fällen leistbar zu machen.

Wir sehen die Kriterien der Relevanzprüfung nicht durch die Untersuchungsgrundsätze des § 88 AO gedeckt, weil zum Sachverhalt „Bezug von Lohnersatzleistungen“ kein Ermittlungsbedarf besteht (Tz. 5.2). Maßgebend für die Entscheidung, ob aufgrund der vereinnahmten Lohnersatzleistungen eine Pflichtveranlagung durchzuführen ist, ist alleine die Höhe der Leistungen. Der jeweilige Betrag geht aber klar und eindeutig aus den Mitteilungen der Träger der Leistungen bzw. aus den Lohnsteuerbescheinigungen hervor, die der Steuerverwaltung elektronisch vorliegen.

Die Festlegung von Aufgriffsgrenzen in den Relevanzläufen ist nach unserer Meinung auch nicht durch § 88 Absatz 5 AO zu rechtfertigen. Bei der Relevanzprüfung handelt es sich nicht um ein Risikomanagementsystem im Sinne dieser Vorschrift, weil das Verfahren nicht Sachverhalte aufklären, sondern den Gesetzesvollzug sicherstellen soll. Die Gesetzesbegründung zu § 88 Absatz 5 AO nennt hierzu ein vergleichbares Beispiel: die automationsgestützte Plausibilitätsprüfung, die bei der Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer angewendet wird, stelle kein Risikomanagementsystem i. S. d. § 88 Absatz 5 AO dar, weil der Steuerfestsetzung die von der Zulassungsbehörde übermittelten Daten zugrunde gelegt werden.<sup>26</sup> Auch hier ist der Sachverhalt weder prüfbedürftig noch risikobehaftet; er steht fest. Für den Einsatz eines Risikomanagements bleibt in diesem Vorstadium des Verfahrens demnach kein Raum.

Dessen ungeachtet ist das steuerliche Risiko nicht allein an der Höhe der Lohnersatzleistungen festzumachen, sondern hängt von vielen Faktoren ab, die die Relevanzprüfung nicht abfragt (Tz. 3.4). Insofern wäre die rein betragsmäßige Aufgriffsgrenze für ein Risikomanagement auch unzureichend.

Die Aufgriffsgrenzen der Relevanzprüfung dienen ausschließlich der Verringerung der großen Menge an Pflichtveranlagungen, die die Gesetzeslage auslöst. Genau aus diesem Grund hat der Gesetzgeber die Freigrenze des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG geschaffen. Damit erscheint es im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit durchaus sinnvoll, eine Erhöhung der Freigrenze in Betracht zu ziehen. Damit könnte nicht nur der seit über 60 Jahren unveränderte Betrag angepasst, sondern auch die eigentliche Zielsetzung „reaktiviert“ werden. Die Anzahl der Pflichtveranlagungen würde reduziert und die Steuerverwaltung entlastet.

Der Anmerkung des BMF, dass die Länder in eigener Verantwortung über den Einsatz von Relevanz- und Schattenläufen entscheiden würden, ist entgegenzuhalten, dass gemäß Artikel 108 Absatz 3 Grundgesetz ein einheitlicher Steuervollzug im Bundesgebiet sicherzustellen ist. Der Bund hat mit diesem Ziel im gesamtstaatlichen Interesse auf die Verwaltung der Gemeinschaftsteuern durch die Länder einzuwirken.

---

<sup>26</sup> Gesetzesbegründung zu § 88 Absatz 5 AO (Bundestagdrucksache 18/7457, Seite 79).

Die in der Stellungnahme des BMF genannte Prüfung des BRH aus dem Jahr 2010 beschäftigte sich mit der Auswertung von elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen durch die Steuerverwaltungen. Der BRH stellte fest, dass die meisten Länder die elektronischen Lohn-  
daten nicht nutzten, um zu prüfen, ob Arbeitnehmer mit Pflichtveranlagungsmerkmalen i. S. v. § 46 Absatz 2 EStG ihren Erklärungspflichten tatsächlich nachkommen. Dies hat sich durch das zwischenzeitlich geschaffene Instrument der Relevanzläufe – ungeachtet der darin festgelegten Aufgriffsgrenzen – aber überholt.

Wir bekräftigen unsere Empfehlungen. Wir behalten uns vor, sie im Wege der Berichterstattung an das Parlament weiter zu verfolgen.

Das vorliegende Prüfungsverfahren schließen wir ab.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Simone Seltzsaam, Tarifbeschäftigte  
Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.