

# Betriebs Berater

BB

7|2024

Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... Recht ... Wirtschaft ...

12.2.2024 | 79. Jg.  
Seiten 321–384

## DIE ERSTE SEITE

**Dr. Nils Rauer**, MJI, RA

Künstliche Intelligenz und der Versuch einer Regulierung – Die KI-Verordnung

## WIRTSCHAFTSRECHT

**Dr. Dominik Nikol**, RA, und **Leonard Weiland**, LL.M.

Interne Meldestelle nach dem HinSchG im Konfliktbereich mit dem RDG –  
Darf die interne Meldestelle (§§ 12 ff. HinSchG) rechtsberatend tätig werden? | 323

**Dr. André Lippert**, RA, und **Sylle Schreyer-Bestmann**, LL.M. (London), RA in

Mobilitätsdaten – Treibstoff der Zukunft | 328

## STEUERRECHT

**Prof. Dr. Christoph Schmidt**

Die Korrektur von Steuerbescheiden im digitalen Steuervollzug in Deutschland im  
Vergleich zu Österreich – Teil I | 343

## BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

**Dr. Thomas Lenz**, StB

Teilwertansatz bei börsennotierten hybriden Anleihen | 361

## ARBEITSRECHT

**Peter Wehner**, RA, und **Dr. Sven Gunkel**, RA

Corona-Sonderzulagen nach § 3 Nr. 11a EStG – arbeitsrechtliche Problemstellungen | 372

Peter Wehner, RA, und Dr. Sven Gunkel, RA

# Corona-Sonderzulagen nach § 3 Nr. 11a EStG – arbeitsrechtliche Problemstellungen

Eine dogmatische Einordnung anhand aktueller Fragen und Problemstellungen bei der (tarifvertraglichen) Gewährung von Corona-Sonderzahlungen, Antworten der Rechtsprechung und Ausblick auf die Bedeutung für künftige Sonderzahlungen mit vergleichbaren Voraussetzungen.

Dieser Beitrag gibt einen Überblick zum aktuellen Stand der in der Rechtsprechung zu Corona-Sonderzahlungen entwickelten Dogmatik und beleuchtet hierbei etwaig offene Rechtsfragen. Aufhänger hierfür sind die zuletzt ergangenen Entscheidungen des Neunten Senats des Bundesarbeitsgerichts (BAG) vom 25.7.2023 (9 AZR 332/22, juris) sowie vom 28.3.2023, (9 AZR 132/22, BB 2023, 2430, 9 AZR 106/22, BeckRS 2023, 19610, und 9 AZR 217/22, BeckRS 2023, 19606), in denen tarifvertraglich zugesagte Corona-Sonderzahlungen auch jenen Arbeitnehmern zugesprochen wurden, die sich in der Freistellungsphase einer im Blockmodell vereinbarten Altersteilzeitregelung befanden.

## I. Die Corona-Sonderzahlung – Rechtsgrundlage und Gestaltung

Die anfangs lediglich durch die Praxis der Finanzverwaltung anerkannte Möglichkeit für Arbeitgeber, Arbeitnehmern steuerfrei eine Corona-Sonderzahlung zu gewähren<sup>1</sup>, wurde durch den Gesetzgeber in erstaunlichem Tempo in § 3 Nr. 11a EStG<sup>2</sup> verankert und bildet seither die „bestimmende“ Rechtsgrundlage für diese. Inhaltlich gibt § 3 Nr. 11a EStG allerdings nur eine grobe Richtung vor und enthält im Wesentlichen den steuerrechtlich bestimmenden Zweck der Norm. Nach Lektüre der Norm ist klar, dass die „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 1. März 2020 bis zum 31. März 2022 [dem Referenzzeitraum] auf Grund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährten Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1 500 Euro“ steuerfrei geleistet werden können. Aus der gewährten Steuerfreiheit folgt zugleich die sozialversicherungsrechtliche Abgabefreiheit.<sup>3</sup> Immanent ist der Regelung, dass es zur Begründung eines Anspruchs auf eine Corona-Sonderleistung seitens des Arbeitnehmers stets einer arbeitsrechtlichen Grundlage bedarf. Während eine solche in der Praxis häufig individualvertraglich oder meist einseitig durch den Arbeitgeber durch Gesamtzusage erfolgte, wurden vereinzelt durch die Betriebsparteien kollektive Normen auf Betriebs-ebene vereinbart. Gegenstand der Rechtsprechung waren hingegen im Besonderen solche abstrakt-generell wirkenden Regeln, die eine Corona-Sonderzahlung durch die Tarifvertragsparteien in den Tarifabschlüssen des Referenzzeitraums vorsahen.<sup>4</sup>

1 BMF-Schreiben vom 9.4.2020 – IV C 5 – S 2342/20/10009 :001, BStBl. I S. 503.

2 Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.6.2020, BGBl. I S. 1385.

3 Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV).

## II. Klärungsbedürftige und von der Rechtsprechung adressierte Fragen der Corona-Sonderzahlung

Gegenstand der höchstrichterlichen Entscheidungen waren zum einen Tarifnormen, bei denen neben dem Umfang des Tatbestands insbesondere der berechnete Adressatenkreis thematisiert wurde. Zum anderen lag ein Schwerpunkt der Rechtsprechung bei der Frage, ob nach Auszahlung einer Corona-Sonderzulage diese durch Dritte gepfändet werden konnte oder besonderen Schutzvorschriften unterlag. Unter beiden Gesichtspunkten hat die höchstrichterliche Rechtsprechung dogmatische Regeln aufgestellt, wie solche Leistungen einzuordnen sind.

### 1. Tatbestand der tariflichen Normen

In allen tariflichen Regelungen, die Gegenstand der BAG-Rechtsprechung waren, war tatbestandlich vorgesehen, dass ein Berechtigter für einen Anspruch auf die Corona-Sonderzahlung zwei Voraussetzungen erfüllen musste: Der Anspruch wurde (i) an ein während des Referenzzeitraums bestehendes Arbeitsverhältnis geknüpft, aus dem (ii) mindestens an einem Tag (Arbeits-)Entgelt für jedenfalls einen Tag<sup>5</sup> des Referenzzeitraums bezogen werden musste. Vergleichbare Normierungen finden sich in vielen Tarifabschlüssen.

### 2. Berechtigter Adressatenkreis

Auch wenn die Tatbestandsmerkmale insoweit eindeutig erscheinen, sind die Rechtsbegriffe „Arbeitsverhältnis“ und „(Arbeits-)Entgelt“ zum einen vor dem Hintergrund der tariflichen Autonomie sowie zum anderen vor dem steuer- und arbeitsrechtlichen Normzweck des § 3 Nr. 11a EStG auszulegen. Häufig wird hierrüber – neben etwaigen ausdrücklichen personellen und sachlichen Anwendungsbereichen, die in den Eingangsnormen der jeweiligen Tarifverträge verankert sind – auch der berechnete Adressatenkreis bestimmt, indem insbesondere das „(Arbeits-)Entgelt“ im Sinne von § 3 Nr. 11a EStG abweichend vom Begriff des „Arbeitslohns“ großzügig ausgelegt wird. Besonders deutlich wird dies in den aktuellen Entscheidungen des BAG zur Altersteilzeit.

#### a) Rechtsprechung des BAG zur Altersteilzeit

Das BAG entschied mit Urteilen vom 28.3.2023 sowie vom 25.6.2023,<sup>6</sup> dass Arbeitnehmer, die sich in der Freistellungsphase eines

4 Beispielhaft die Normen des öffentlichen Dienstes, die den Entscheidungen des Neunten Senats zugrunde lagen.

5 Die Tage des Entgeltbezugs fielen hierbei unterschiedlich aus. Während etwa im öffentlichen Dienst ein einzelner Tag im Referenzzeitraum ausreichend war, war etwas bei manchen Tarifverträgen im Textil und Bekleidungsbereich (insb. der IGM) eine Tätigkeit für insgesamt 15 Tage festgeschrieben.

6 BAG, 28.3.2023 – 9 AZR 132/22, BB 2023, 2430, NZA 2023, 1206; BAG, 28.3.2023 – 9 AZR 106/22, BeckRS 2023, 19610; BAG, 28.3.2023 – 9 AZR 217/22, BeckRS 2023, 19606.

Altersteilzeitvertrags befanden, welche in den Anwendungsbereich eines Tarifvertrags zur Gewährung einer Corona-Sonderzahlung fiel, Anspruch auf die entsprechende anteilige Zahlung der Corona-Sonderzulage haben. Auf die Kläger fanden kraft einzelvertraglicher Vereinbarung die Tarifverträge für den öffentlichen Dienst für den Bereich der Vereinigung der kommunalen Arbeitgeberverbände (TVöD/VKA) in der jeweils geltenden Fassung Anwendung. Der somit anwendbare Tarifvertrag über eine einmalige Corona-Sonderzahlung war am 25.10.2020 geschlossen worden und beinhaltete zur Anspruchsgründung die bereits erwähnten beiden Elemente als einheitliches Tatbestandsmerkmal: „Personen, die unter den Geltungsbereich fallen, erhalten eine einmalige Corona-Sonderzahlung [...] ausgezahlt, wenn ihr Arbeitsverhältnis am 1. Oktober 2020 bestand und an mindestens einem Tag zwischen dem 1. März 2020 und dem 31. Oktober 2020 Anspruch auf Entgelt bestand.“ Ergänzend war in einer Protokollnotiz aufgenommen worden, dass die Ansprüche auf Entgeltfortzahlung, Krankengeldzuschuss (jeweils nach tariflichen Normen), der Anspruch auf Krankengeld (§ 45 SGB V) oder entsprechender gesetzlicher Leistungen, wie etwa Kurzarbeitergeld und der Bezug von Mutterschaftsgeld nach § 19 MuSchG einem Entgeltbezug im Sinne des entsprechenden Tarifvertrags zur Gewährung der Corona-Sonderzulage entsprachen. Nach Ansicht des BAG war somit das „Entgelt“ nach dem Vorrang zu respektierenden Willen der Tarifvertragsparteien deutlich weiter zu verstehen als das im Gegenleistungsverhältnis stehende Arbeitsentgelt.

Für das Verständnis besonders interessant ist, dass das Argument der Beklagten (einer Gebietskörperschaft, die Mitglied des Arbeitgeberverbands Nordrhein-Westfalen war), dass durch § 7 Abs. 2 des Tarifvertrags zur flexiblen Arbeitszeitregelung für ältere Beschäftigte (TV FlexAZ) die Entstehung neuer Entgeltansprüche in der Freistellungsphase dem Grunde nach ausgeschlossen gewesen sei, zurückgewiesen wurde. In der Norm wird festgehalten, dass Beschäftigte „[...] während der Arbeitsphase des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses im Blockmodell [...] das Tabellenentgelt und alle sonstigen Entgeltbestandteile in Höhe der Hälfte des Entgelts, das sie jeweils erhalten würden, wenn sie mit der bisherigen wöchentlichen Arbeitszeit [...] weitergearbeitet hätten; die andere Hälfte des Entgelts fließt in das Wertguthaben (§ 7b SGB IV) und wird in der Freistellungsphase rätierlich ausgezahlt.“ Die Beklagte trug vor, es würde sich bei den Auszahlungen um Ansprüche des in der Arbeitsphase verdienten und durch Tarifierhöhungen dynamisierten Wertguthabens handeln. Insofern wäre bereits kein „Entgelt“ im Referenzzeitraum verdient worden, da sich die klagenden Parteien zu diesem Zeitpunkt bereits in der Freistellungsphase befunden hätten. Ihr Entgeltanspruch wäre insofern nicht Referenzzeitraum entstanden, sondern vorher und würde jetzt lediglich zur Verfügung gestellt. Dieser Ansicht trat das BAG mit dem Argument entgegen, die „gebotene“ Auslegung der tariflichen Regelungen ergebe, dass beide Tatbestandsmerkmale – das bestehende Arbeitsverhältnis sowie der Entgeltanspruch – zwischen den beiden Stichtagen bestanden habe. Es sei insofern nicht Voraussetzung, dass eine tatsächliche Arbeitsbelastung erbracht wurde und dabei die durch die Corona-Pandemie bedingten Belastungen am Arbeitsplatz „erlitten“ wurden. Vielmehr sei – wie aus der Gleichstellung mit anderen „Lohnersatzleistungen“ deutlich werde – ein „fingierter“ Entgeltanspruch ausreichend, dieser sei auch im Auszahlungsanspruch aus dem Wertguthaben zu erkennen.

Wesentlich sei zudem trotzdem, dass sich die Berechnung der konkreten Höhe der Corona-Sonderzahlung nach der arbeitsvertraglich vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit richtete. Die Regelung des § 7 Abs. 2 TV FlexAZ stehe dem nicht entgegen, da mit dieser lediglich die Auszahlungsmodalitäten für das in der Aktivphase angesammelte Wertguthaben geregelt wurde, ohne aber das Entstehen zukünftiger, im Zeitpunkt des Abschlusses des Altersteilzeitvertrags noch nicht absehbarer Vergütungsansprüche für die Altersteilzeit auszuschließen. Die Vertragsparteien sind nicht gehindert, für Arbeitnehmer in der Freistellungsphase der Altersteilzeit im Blockmodell zusätzlich zum Wertguthaben Leistungen vorzusehen, die unabhängig von einer bestimmten Arbeitsleistung gewährt werden. Auch wenn es der Neunte Senat des BAG nicht ausdrücklich formuliert, kommt es ihm wesentlich darauf an, dass ein Anspruch auf Leistung einer Entgeltkomponente vorliegt, wobei es aber ausreichend sei, dass dieser nur fingiert sei. Das Entgelt setzte aber eben keine zwingende Arbeitsleistung voraus. Dies ergebe sich auch aus dem Tarifzweck, den der Neunte Senat wesentlich aus dem Verweis der Protokollnotiz aus § 3 Nr. 11a EStG entnimmt. Es handele sich bei der Corona-Sonderzahlung um eine „Beihilfe bzw. Unterstützung“ nach § 3 Nr. 11a EStG, die wie die Tarifvertragsparteien durch Verweis auf die gesetzliche Klarstellung mit dem Gesetz zu Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise<sup>7</sup> zeigten, eben nicht von einer besonderen Belastung aufgrund geleisteter Arbeit abhängig gemacht werden sollte, sondern mit der, unabhängig von einer Arbeitsleistung, finanzielle Belastungen der Corona-Pandemie für die Berechtigten abmildern sollen. Der Neunte Senat greift insofern auf die Wertungen der Finanzgerichtsbarkeit zu § 3 Nr. 11 EStG zurück und meint, es handele sich bei den Leistungen um „uneigennützigte Unterstützungsleistungen“,<sup>8</sup> die unabhängig von einem entgeltlichen Austauschgeschäft bestehen würden.<sup>9</sup> Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 11a EStG sei somit aufgrund der Uneigennützigkeit der arbeitgeberseitigen Leistung begründet.

Aufgrund dieser Wertungen sei – so das BAG – eindeutig, dass die Kläger tatbestandlich unter die Anwendung des Tarifvertrags für die Gewährung der Corona-Sonderzahlung fielen. Sie hatten mit dem Altersteilzeitverhältnis ein bestehendes Arbeitsverhältnis, ferner komme es – aufgrund des Wortlauts und der Zweckrichtung – nicht auf ein bestehendes gegenseitiges Austauschverhältnis an. Es sei ausreichend, dass Arbeitsentgelt bezogen worden sei, aber nicht wann dieser Anspruch begründet wurde und ob dieser synallagmatisch mit einer Gegenleistung verknüpft war. Die Leistungen aus dem Wertguthaben erfüllen diese Merkmale und begründe einen Anspruch auf die durch den Tarifvertrag gewährte Leistung.

Dieser Anspruch bestehe, da sich die Höhe nach dem Anteil der individuell vereinbarten durchschnittlichen Arbeitszeit berechne, jedoch nur anteilig (d.h. vorliegend nach dem Blockmodell zu 50%). Dies sei – so der Neunte Senat – auch mit § 4 Abs. 1 S. 1 TzBfG vereinbar, da diese Entscheidung vom Umfang der tariflichen Rechtsetzungautonomie umfasst sei und sich kein Verstoß gegen §§ 22, 4 TzBfG zeige. Trotz des nicht vorausgesetzten Gegenleistungsbezugs sei es in Ordnung dennoch an die durchschnittliche vertragliche Arbeitszeit anzuknüpfen. Dies stelle einen sachlich nachvollziehbaren Grund dar.

7 (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.6.2020 (BGBl. I S. 1385, sowie BT-Drs. 19/19601, 33.  
8 Der Neunte Senat verweist auf das Urteil des BFH, 5.11.2014 – VIII R 27/11, BeckRS 2015, 94878, Rn. 27.  
9 Der Neunte Senat verweist auf das Urteil des BFH, 14.7.2020 – VIII R 27/18, DStRE 2020, 1473, Rn. 18.

Es sei nicht sachfremd, bei einer quantitativen Differenzierung der Corona-Sonderleistung den Umfang der Beteiligung des Arbeitgebers an den allgemeinen Corona-Folgen an die der individuell vereinbarten Arbeitszeit entsprechenden Vergütung anzuknüpfen, aus der die Beschäftigten wiederum ihre Aufwendungen für ihren Lebensbedarf erfahrungsgemäß decken. In diesem Zusammenhang – so der Neunte Senat – sei es völlig legitim, bei der Höhe der Corona-Sonderzahlung für Teilzeitkräfte, zu denen auch Arbeitnehmer in Altersteilzeit zählen, auf die vertraglich im Durchschnitt geschuldete Vertragsarbeitszeit abzustellen. Diese bei Teilzeitkräften pro-rata reduzierte Entgeltgröße stelle die angemessene Vergleichsgröße dar, aus der berechnete Arbeitnehmer ihren Lebensaufwand bestreiten.

## b) Zur Einordnung

Auf Grundlage dieser weitreichenden Rechtsprechung lassen sich folgende Schlussfolgerungen ableiten:

- Die Rechtsprechung gibt vor, dass die einschlägigen Tarifverträge so auszulegen sind, dass – wenn keine „Protokollnotiz“ für die weitere Auslegung herangezogen werden kann – als Grundsatz gilt, dass „(Arbeits-)Entgelt“ weit auszulegen ist. Dies hat wohl zur Folge, dass Entgeltersatzleistungen, die vom Arbeitgeber gezahlt werden, bei eindeutiger Erwähnung sicher und bei Nichterwähnung jedenfalls aufgrund des Ursprungs der Corona-Sonderzahlung als nicht an eine Gegenleistung anknüpfende uneigennützig „Beihilfe“ wohl tatbestandlich erfasst sein dürften. Das bedeutet, dass Leistungen im Referenzzeitraum allein aufgrund von Mutterschutz (§ 18 MuSchG) und Entgeltfortzahlung (§ 3 EFZG) zu einer Corona-Sonderleistung berechtigen müssten. Sind diese explizit ausgeschlossen, dürfte diese Entscheidung der Tarifvertragsparteien – aufgrund der weitreichenden tariflichen Autonomie und der begrenzten Überprüfungsmöglichkeit der Gerichte<sup>10</sup> – wohl grundsätzlich bis auf wesentliche Verstöße gegen höherrangiges Recht zu respektieren sein.
- Sofern und soweit Lohnersatzleistungen den Entgeltanspruch als „staatliche“ Leistung ersetzen, müssen diese zur Begründung der „Entgelteigenschaft“ nach § 3 Nr. 11a EStG klarstellend in den Tarifvertrag aufgenommen werden, da diese ohne eine bewusste Meinungsäußerung der Tarifvertragsparteien nicht vom Zweck der Norm allein erfasst sein dürften. So hat auch das BAG zugunsten der Kläger die Klarstellungen der Protokollnotiz als Auslegungsgrundlage des Regelungswillens der Tarifvertragsparteien berücksichtigen müssen, um einen Anspruch anzuerkennen. Wären die genannten Lohnersatzleistungen durch die Tarifvertragsparteien nicht in der Protokollnotiz genannt worden, wären sie wohl nicht allein durch den Begriff des „(Arbeits-)Entgelts“ umfasst gewesen. Es ist jedoch nicht völlig auszuschließen, dass das BAG im Streitfall – vor dem Hintergrund der großzügigen Rechtsprechung zur Altersteilzeit – solche nicht doch als vom „(Arbeits-)Entgelt“ i. S. v. § 3 Nr. 11a EStG umfasst einordnen würde. Insofern können, bei ausdrücklicher Nennung oder aber bei Nennung einiger der folgenden Lohnersatzleistungen, ein (jedenfalls anteiliger) Anspruch auf die Corona-Sonderleistung bei Bezug im Referenzzeitraum bestehen. Dies sind insbesondere das Krankengeld nach § 44 SGB V, Leistungen zur sozialen Sicherung der Pflegepersonen nach § 44 SGB XI, zusätzliche Leistungen bei Pflegezeit und kurzzeitiger Arbeitsverhinderung nach § 44a SGB XI, Kurzarbeitergeld nach den §§ 95 ff. SGB III sowie das Elterngeld nach §§ 1, 15 BEEG.

## c) Wohl keine Anwendung eines Tarifvertrags zur Corona-Sonderzahlung auf Betriebsrentner

Auch wenn mit Blick auf die Entscheidungen des BAG eindeutig, ist noch nicht abschließend höchstrichterlich geklärt, ob Betriebsrentner Anspruch auf eine tariflich gewährte Corona-Sonderleistung haben können. Das Landesarbeitsgericht (LAG) Düsseldorf hat, auch auf Grundlage der Entscheidungen des BAG, überzeugend mit Urteil vom 7.6.2023 herausgearbeitet,<sup>11</sup> dass im streitgegenständlichen Fall seitens des klagenden Betriebsrentners kein Anspruch auf Zahlung einer Corona-Sonderzahlung bestand. Noch ist die Entscheidung nicht rechtskräftig (Termin zur Entscheidung des Dritten Senats in der anhängigen Revision ist aber für Mai 2024 terminiert). Inhaltlich dürfte die überzeugende Entscheidung des LAG, welche die Grundsätze der Leitentscheidungen des BAG bewusst aufgreift, aber nicht durch das BAG zu beanstanden sein.

Dem Rechtsstreit lag ebenfalls eine Tarifnorm zugrunde, die wie oben ausgeführt in ihrem Tatbestand an ein „Arbeits-, Ausbildungs-, Studien- oder Praktikantenverhältnis“ anknüpfte, das zum 29.11.2021 bestanden haben und einen Entgeltanspruch für einen Tag im Referenzzeitraum vom 1.1.2021 bis zum 29.11.2021 zur Folge haben musste. Inhaltlich begründet das LAG Düsseldorf die Entscheidung, dass dem Betriebsrentner kein Anspruch auf die Corona-Sonderleistung zustand, damit dass beide für einen Anspruch vorausgesetzten Tatbestandsmerkmale im streitgegenständlichen Sachverhalt nicht vorlägen: So bestehe für einen Betriebsrentner weder ein Arbeitsverhältnis noch ein berechtigender Entgeltanspruch für jedenfalls einen Tag des Referenzzeitraums. Ein unmittelbar auf den Tarifvertrag gestützter Anspruch scheide bereits aus dem Grunde aus, dass die tarifliche Vorschrift auf das Versorgungsverhältnis des Klägers nach der einschlägigen arbeitsvertraglichen Regelung keine Anwendung finde. Selbst wenn man dies anders sehen wollte, seien die tatbestandlichen Anspruchsvoraussetzungen seitens des Klägers jedenfalls nicht erfüllt, da dieser in der Zeit vom 1.1.2021 bis zum 29.11.2021 nicht, wie tatbestandlich gefordert, „an mindestens einem Tag“ Anspruch auf Arbeitsentgelt hatte.<sup>12</sup> Daneben stellte das Gericht einige sehr fallspezifische Rechtsfragen klar und entschied etwa, dass die Corona-Sonderzulage ihrerseits – wie in der einschlägigen Protokollnotiz angeordnet – kein die Versorgungsleistung bestimmendes „zusatzversorgungs-fähiges“ Entgelt sei, sodass auch keine Berücksichtigung im Rahmen der hilfsweise geltend gemachten Neufestsetzung der Versorgungsleistung unter Berücksichtigung der Corona-Sonderleistung stattfinden konnte.<sup>13</sup>

Soweit der Kläger die Verfassungsmäßigkeit der im Tarifvertrag vorgesehenen Bestimmung des anspruchsberechtigten Personenkreises we-

10 S. hierzu der eingeschränkte Prüfungsrahmen etwa nach BAG, 6.9.1995 – 5 AZR 174/94, BB 1996, 959 m. BB-Komm. Mohr, NZA 1996, 437.

11 LAG Düsseldorf, 7.6.2023 – 12 Sa 297/23, juris.

12 LAG Düsseldorf, 7.6.2023 – 12 Sa 297/23, juris; BAG, 28.3.2023 – 9 AZR 106/22, NZA 2023, 1203, 1205, Rn. 13.

13 Nach Ansicht des LAG Düsseldorf bestehe auch der hilfsweise durch den Kläger geltend gemachte Zahlungsanspruch auf Basis einer Neufestsetzung der Versorgungsbezüge nicht. Der Arbeitgeber sei im Rahmen der (freiwilligen) Zusage einer betrieblichen Altersversorgung berechtigt, bei deren struktureller Ausgestaltung lediglich an bestimmte Entgeltbestandteile, etwa explizit als versorgungsfähig bezeichnete Zulagen, anzuknüpfen. Auch eine historische Betrachtung der Entwicklung der tarifvertraglichen Bezugsregelungen, mit denen auch für den Kläger der ursprünglich anwendbare Bundesangestelltentarifvertrag (BAT) in den TVöD übergeleitet wurde, ergebe nichts Anderes, da die Corona-Sonderzahlung keine allgemeine Zulage im Sinne der Versorgungsordnung darstelle. Es komme insofern entscheidend auf die ausdrückliche Einordnung einer Zulage als „versorgungsfähig“ an. Diese sei, so das LAG Düsseldorf, vorliegend von den Tarifvertragsparteien – im Rahmen ihrer verfassungsmäßigen Regelungsautonomie – ausdrücklich nicht vorgenommen worden; LAG Düsseldorf, 7.6.2023 – 12 Sa 297/23, juris.



gen eines vermeintlichen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz rügte, stellte das LAG Düsseldorf fest, dass den Tarifvertragsparteien mit Blick auf die inhaltliche Gestaltung der angegriffenen Regelung ein Beurteilungs- und Ermessensspielraum zukomme und für die gewählte Differenzierung ein sachlicher Grund (Milderung der Belastungen durch die Corona-Pandemie, welche in spezifischer Weise Arbeitnehmer trafen) bestanden habe. Dies verstoße nicht gegen höherrangiges Recht. Das Ende des Arbeitsverhältnisses stelle – so die zutreffende Auffassung des LAG Düsseldorf – eine wesentliche Zäsur für den Versorgungsschuldner dar, welche die tatbestandliche Differenzierung durch die Tarifvertragsparteien rechtfertige. Insbesondere müsse der Arbeitgeber die nachfolgende Lebensgestaltung des Betriebsrentners, die in dessen private Sphäre falle, bei Leistungen der Betriebsrente nicht mehr berücksichtigen. Betriebsrentner seien zudem, im Unterschied zu aktiven Beschäftigten, durch die „regelmäßige“ Anpassungsprüfungspflicht aus § 16 BetrAVG gesetzlich privilegiert, sodass das LAG Düsseldorf auch keine „Schutzlücke“ erkennen könne, die zu einem gegenteiligen Ergebnis führen könnte.

Dem LAG Düsseldorf ist ausdrücklich zuzustimmen, wenn es das Ende des Arbeitsverhältnisses als „wesentliche Zäsur“ für den Betriebsrentner als Versorgungsgläubiger bezeichnet. Zwischen den gleichheitsrechtlich relevanten Vergleichsgruppen – d.h. Arbeitnehmer mit aktivem Arbeitsverhältnis einerseits sowie Versorgungsempfänger, die endgültig aus dem Arbeitsverhältnis ausgeschieden sind, andererseits – bestehen wesentliche Unterschiede, die eine – sofern überhaupt relevante – Ungleichbehandlung rechtfertigen. Während vorliegend Arbeitnehmer auf tarifliche oder individuell vereinbarte Erhöhungen ihres Entgelts angewiesen sind, sind Versorgungsempfänger nach § 16 BetrAVG mit Blick auf ihre Versorgungsleistungen durch die gesetzlich angeordnete Anpassungsprüfungspflicht (auch im Inflationsumfeld) besonders geschützt. Um abschließende Rechtssicherheit zu schaffen, hat das LAG Düsseldorf die Revision zugelassen (eine Entscheidung im beim Dritten Senat anhängigen Revisionsverfahren ist im Mai 2024 zu erwarten). Inhaltlich spricht aber wenig gegen die inhaltlich gut begründete Entscheidung des LAG Düsseldorf. Insoweit ist auch künftig kein Anspruch von Betriebsrentnern auf Corona-Sonderleistungen gegeben.

### 3. (Un)pfändbarkeit ausgezahlter Leistungen für solche Arbeitnehmer

Das BAG musste zudem die Frage klären, ob die Corona-Sonderleistung unter einen Pfändungsschutz fiel oder aber von etwaigen Gläubigern des berechtigten Arbeitnehmers in der Einzel- oder Gesamtvollstreckung vereinnahmt werden konnte.<sup>14</sup> Rechtlich musste der Achte Senat entscheiden, ob es sich bei der Corona-Sonderleistung um eine „Erschwerniszulage“ nach § 850a Nr. 3 ZPO handelte.<sup>15</sup> Hiernach kann eine Unpfändbarkeit nur angenommen werden, wenn der Arbeitnehmer durch erlittene Nachteile einen Anspruch auf eine ausgleichende Zulage erworben hat, deren Erschwernisse das Behaltendürfen als zweckmäßig erscheinen lasse, § 850a Nr. 3 ZPO.

In der Ausgangsentscheidung des BGH vom 13.7.2023<sup>16</sup> hatte ein Lehrer aus Niedersachsen Privatinsolvenz angemeldet und eine einmalige Erhöhung der Pfändungsfreigrenze um den Betrag der nach § 63a NBesG gesetzlich verankerten Corona-Sonderzulage beantragt. Nach dem BGH hatte der Kläger anders als bei einer individualvertraglich zugesagten Corona-Sonderzahlung seine individuelle coronabedingte besondere Erschwernisse bei Ausübung seiner Tätigkeit nach § 850a ZPO nicht darzulegen. Der Gesetzgeber habe dies mit dem

verwendeten Wortlaut – „*einem Ausgleich besonderer pandemiebedingter Belastungen der Bezügeempfänger*“ – ausreichend zum Ausdruck gebracht. Das BAG entschied hierauf aufbauend, dass im Einzelfall (auch ohne diese gesetzlich bestimmte Grundannahme) eine vom Arbeitgeber gezahlte Corona-Sonderzahlung eine Erschwerniszulage sein kann, wenn der Zweck der Leistung in der Kompensation einer coronabedingten tatsächlichen Erschwernisse bei der Arbeitsleistung liege.<sup>17</sup> Die für den Pflegebereich getroffene spezialgesetzliche Regelung zum Pfändungsschutz gem. § 150a Abs. 7 S. 4 SGB XI schließe dies nicht aus, es sei vielmehr zur Beurteilung auf die in § 3 Nr. 11a EStG enthaltene Wertung zurückzugreifen.

Im Streitfall war die Pfändbarkeit daran zu beurteilen, ob die Voraussetzungen des § 850a Nr. 3 ZPO eingehalten wurden. Mit Blick auf die historische Entwicklung der Erschwerniszulage ist erkennbar, dass nach Sinn und Zweck der Norm die Besserstellung belastender Tätigkeiten gewollt war. Dem Schuldner soll so ein ökonomischer Anreiz zu ihrer Ausübung verbleiben. Allein die besondere Belastung rechtfertige ein Zurücktreten der berechtigten Befriedigungsinteressen der Gläubiger hinter die schützenswerten Interessen des Schuldners. Die Grenze sei dort erreicht, in der eine spezielle Arbeitssituation bereits durch den vereinbarten höheren Lohn abgegolten werde. Dann kommt eine Unpfändbarkeit von Teilen dieses Lohns nicht in Betracht. Der Pfändungsschutz verlangt insofern, dass die tatsächlichen Verhältnisse, welche die Zulage veranlassen, konkret bezeichnet sein müssen, um eine Abgrenzung zum sonstigen Lohn zu ermöglichen. Vor diesem Hintergrund wäre zur Abgrenzung der Erschwerniszulage von allgemeinen Lohnbestandteilen ein Kriterium erforderlich, das eine ausreichende Verknüpfung zwischen der besonderen Belastung und der konkreten Arbeitstätigkeit für die vorgesehenen Empfänger der Sonderzahlungen enthält. In der Folge müsse der Kreis der anspruchsberechtigten Personen in hinreichend bestimmter Weise von dem Kreis derer abgegrenzt sein, bei denen die tatsächlichen Verhältnisse zu keiner Erschwernisse der Arbeitsleistung führen. Andernfalls ist eine Erschwerniszulage nur dann begründet, wenn nach Art der von der abstrakt-generellen Regelung erfassten Arbeitstätigkeiten bei allen Beschäftigten zu einer über das übliche und bereits vergütete Maß der Tätigkeit hinausgehenden besonderen Belastung führen; dies war etwa beim Sachverhalt des BGH der Fall.

In der Einzelfallprüfung im konkreten Fall nahm das BAG eine Abwägung der von der Klägerin in der „Hochphase“ der Pandemie bedingten Erschwernissen vor.<sup>18</sup> Ein besonderes Risiko bestand aufgrund der arbeitsvertraglichen Pflicht, Thekendienste zu leisten, bei denen der nahe und unvermeidliche Kontakt mit Menschen bestand, die Masken zum Verzehr von Speisen und Getränken abnehmen mussten. Aufgrund der arbeitsvertraglichen Pflicht bestand eine über die für andere Bürger bestehende Möglichkeit, einem Ansteckungsrisiko durch Vermeidung von Kontakt aus dem Weg zu gehen, nicht. Auch gab es zum streitgegenständlichen Zeitpunkt keine Behandlungs- und/oder Impfmöglichkeit. Die Verknüpfung der ausdrücklich so benannten und somit vom übrigen Arbeitslohn abgrenzbaren Corona-

14 BAG, 25.8.2022 – 8 AZR 14/22, BB 2023, 252 m. BB-Komm. Jesgarzewski, AP ZPO § 850a Nr. 8.

15 Zuletzt vom BGH abgelehnt für Justizbeschäftigte, 13.7.2023 – IX ZB 24/22, NZI 2023, 831, BB 2023, 1986 Ls.; für Arbeitnehmer in der Gastronomie hingegen bejahend die Vorinstanz zum BAG: LAG Niedersachsen, 25.11.2021 – 6 Sa 216/21, NZI 2022, 130.

16 BGH, 13.7.2023 – IX ZB 24/22, NZI 2023, 831, BB 2023, 1986 Ls.

17 BAG, 25.8.2022 – 8 AZR 14/22, NZI 2023, 179, Rn. 20, BB 2023, 252 m. BB-Komm. Jesgarzewski.

18 BAG, 25.8.2022 – 8 AZR 14/22, BB 2023, 252 m. BB-Komm. Jesgarzewski, NZI 2023, 179.

Sonderleistung mit der unter besonderem Risiko erbrachten Tätigkeit bot nach Ansicht des BAG damit die Grundlage, in der Corona-Leistung nach den oben dargelegten Maßstäben eine Erschwerniszulage zu sehen. Damit bestätigt das BAG die Rechtsprechung des BGH und stellt konkrete Prüfungsmaßstäbe für § 850a Nr. 3 ZPO im Rahmen des § 3 Nr. 11a EStG auf, indem die über dem Durchschnitt liegende „Erschwernis“ einer Tätigkeit gerade in der besonderen Exposition einer Infektion anerkannt wird.<sup>19</sup> Prozessual obliegt es hingegen dem Berechtigten diese Erschwernis darzulegen und zu beweisen.

### III. Zusammenfassung und Praxisbezug

Es ist erkennbar, dass gerade die normativ wirkenden Tarifverträge, mit denen die Corona-Sonderzahlungen einem großen Adressatenkreis (insbesondere im öffentlichen Sektor) zugänglich gemacht wurden, häufiger Gegenstand der Auseinandersetzung waren. Typisch ist hier die Anknüpfung an zwei Tatbestandsmerkmale: (i) ein zum Stichtag bestehendes Arbeitsverhältnis und (ii) der Entgeltbezug für wenigstens einen Tag im Rahmen des Referenzzeitraumes. Im Rahmen des bestehenden Arbeitsverhältnisses ist die Rechtsprechung großzügig, wobei hier – je nach Wortlaut – ein Ausbildungs- oder Studienverhältnis ebenfalls erfasst ist. Nicht ausreichend ist ein Versorgungsverhältnis, da mit Eintritt des Versorgungsfalles eine wesentliche Zäsur zwischen dem Arbeitsverhältnis und dem zum Leistungsbezug berechtigenden Versorgungsverhältnis darstellt.

Beim Entgeltbezug für jedenfalls einen Tag ist wesentlich der Wille der Tarifvertragsparteien zu berücksichtigen. Insbesondere, wenn – etwa durch Protokollnotizen – der Wille zum Ausdruck gebracht wird, dass auch Lohnersatzleistungen zum Bezug der tariflich zugesagten Corona-Sonderzahlung berechtigen sollen und eine ausdrückliche Anknüpfung an § 3 Nr. 11a EStG vorgenommen wird, bestehen nach Ansicht des Neunten Senats des BAG gute Gründe, diesen Zweck auch bei anderen „Zweifelsfällen“ weit zu verstehen und einen Anspruch anzunehmen. Es werde eben nicht an ein Gegenleistungsverhältnis angeknüpft, sondern es reiche aus, dass der Berechtigte eine Leistung im Referenzzeitraum bezogen habe. Wenn dies auch Lohnersatzleistungen als „fingiertes“ Entgelt sein können, dann ist dies mit Blick auf den Zweck von § 3 Nr. 11a EStG, einer uneigennütigen „Beihilfe oder Unterstützungsleistung“ durch den Arbeitgeber, zuzulassen. Diese könne auch aus diesem Grund steuerfrei erbracht werden, es sollen insofern keine hohen Hürden bestehen. Die Beihilfe ist nach den Worten des BAG eine Ausgleichsleistung des Arbeitgebers, mit der er sich an den Lasten der Corona-Pandemie zugunsten der Arbeitnehmer beteilige. Diese Beteiligung werde durch den Staat (im nach § 3 Nr. 11a EStG angegebenen Rahmen) gefördert und durch die Steuerfreiheit honoriert.

Interessant ist hier die Frage, ob etwaige erlittene Nachteile bei der Anspruchsbegründung im Rahmen des tatbestandlichen Anwendungsbereichs keine Rolle spielen sollen. Bei der Frage nach etwaigen Pfändungsmöglichkeiten spielt der Aspekt der zu „erduldenden“ Nachteilen bei der Ausübung der Tätigkeit im Rahmen einer abstrakten vom Einzelfall gelösten normativen Prüfungsebene dennoch eine Rolle. Nur so lässt sich bestimmen, ob die Corona-Sonderzulage als Erschwerniszulage einzustufen ist oder nicht. Bei der Corona-Sonderzulage handelt es sich – bei Gewährung durch abstrakt-generelle Regelung – grundsätzlich nicht um eine Erschwerniszulage in diesem Sinne. Dies kann nur „ausnahmsweise“ angenommen werden, wenn

ein bestimmter Kreis von berechtigten Personen, aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse von dieser allgemeinen Gruppe abgrenzbar ist. Dies kann ausdrücklich durch eine gesetzliche Klarstellung erfolgen, ist aber ansonsten dem Arbeitnehmer überlassen, ihn trifft somit die Darlegungs- und Beweislast.

Offen muss bleiben, ob diese Grundsätze auf die anderen – ähnlich aufgebauten – Sondertatbestände des § 3 EStG übertragbar sind. Aufgrund der inhaltlichen Ähnlichkeit des § 3 Nr. 11b EStG zur Norm des § 3 Nr. 11a EStG, könnte insbesondere bei gleicher arbeitsrechtlicher Gestaltungsgrundlage, eine Übertragung naheliegen. Es ist jedoch zu bedenken, dass die Zweckrichtung eine etwas andere ist, da der Personenkreis tatbestandlich bereits deutlich reduziert wurde und eine spezifizierende „besondere Leistung“ der Berechtigten durch Gewährung impliziert ist. Ein Ringen um die „Erschwerniszulage“ dürfte damit nicht notwendig sein; auch wurde mit § 150a SGB XI eine eigene gestaltende (Pfändungs-)Regelung geschaffen. Zuletzt knüpft § 3 Nr. 11b EStG bewusst an eine „zur Anerkennung besonderer Leistungen während der Corona-Krise gewährte Leistungen bis zu einem Betrag von 4500 Euro“ an. Damit wird wohl bewusst der Begriff der „Beihilfe und Unterstützungsleistung“ in § 3 Nr. 11a EStG vermieden, sodass es sich zeigen wird, ob damit die Dogmatik zu den Lohnersatzleistungen übertragbar sein kann. Gleiches gilt auch für § 3 Nr. 11c EStG, der „Inflationsprämie“, bei der neben dem aus steuerrechtlichen Gründen verwendeten Leistungsbegriff eben auch bewusst eine ausdrückliche Zwecksetzung (mit dem Nebenzweck der „Verhinderung einer Lohn-Preis-Spirale“) aufgenommen wurde.<sup>20</sup> Dies alles erweckt den Eindruck, dass der Gesetzgeber bewusst erste „Learnings“ aus den Schwierigkeiten bei der Corona-Sonderleistung nach § 3 Nr. 11a EStG umgesetzt hat und Unklarheiten vermeiden wollte. Es bleibt abzuwarten, ob und inwieweit die Rechtsprechung auf die dargestellten Grundsätze zu den neuen Sondertatbeständen des § 3 EStG zurückgreifen wird oder sich bewusst aufgrund der neuen Rechtsbegriffe hiervon abgrenzt.<sup>21</sup>

**Peter Wehner**, Partner im Frankfurter Büro von Allen & Overy LLP, berät zu allen arbeitsrechtlichen Fragestellungen (Individual- und Kollektivarbeitsrecht), insbesondere bei Unternehmenskäufen sowie Restrukturierungen. Einen besonderen Fokus seiner Tätigkeit stellt die betriebliche Altersversorgung (bAV) dar.



**Dr. Sven Gunkel** ist Rechtsanwalt und Associate im Arbeitsrechtsteam von Allen & Overy LLP in Frankfurt. Er berät nationale und internationale Unternehmen in allen Fragen des Individual- und Kollektivarbeitsrechts.



<sup>19</sup> Anders etwa noch das LAG Berlin-Brandenburg, 23.2.2022 – 23 Sa 1254/21, BeckRS 2022, 8258, Rn. 34; sowie einzelne Arbeitsgerichte, etwa: ArbG Bautzen, 17.02.2021 – 3 Ca 3145/20, BeckRS 2021, 36513.

<sup>20</sup> Ausführlich hierzu *Uffmann*, NZA 2023, 65, insb. 67 ff.

<sup>21</sup> In diese Richtung gehen jedenfalls richtigerweise die ersten Urteile zur Pfändbarkeit der Inflationsprämie, die diese wie regelmäßiges Arbeitseinkommen behandeln und die normalen Pfändungsfreigrenzen und Schutznormen anwenden (insb. § 850c ZPO), AG Nordstedt, 26.7.2023 – 65 IK 37/23, NZI 2023, 834; AG Köln, 4.1.2023 – 70 k IK 226/20, NZI 2023, 222.