

Betriebs Berater

25 | 2020

COVID-19 ... Bilanzrestrukturierung ... Agiles Arbeiten ... Recht ... Wirtschaft ... Steuern ... 15.6.2020 | 75. Jg. Seiten 1345–1408

DIE ERSTE SEITE

Daniel F. Fritz, RA

Auf dem Weg in die Schuldensackgasse? –

Die schnelle Umsetzung der Restrukturierungsrichtlinie ist dringender denn je geboten!

WIRTSCHAFTSRECHT

Frank Frind, RiAG

COVID-19-Pandemie: Vertragsfortsetzungen unter den Bedingungen der Insolvenznähe und in der Insolvenz | 1346

Reinhard Willemsen, RA, und **Christiane Kühn**, LL.M., RAin

Vorsatzanfechtung: Praktische Handhabung und Grenzen bei kongruenten Deckungen | 1353

STEUERRECHT

Dr. Christian Bochmann, LL.M., RA, **Prof. Dr. Jan F. Bron**, LL.M.oec., StB, und **Prof. Dr. Marco Staake**

Krisenbewältigung durch Familienunternehmen: Stärken, Chancen und Handlungsoptionen | 1367

Prof. Dr. Lorenz J. Jarass, M. S.

Wann drohen Steuernachzahlungen wegen Kurzarbeit? | 1374

BILANZRECHT UND BETRIEBSWIRTSCHAFT

Dr. Franziska Hackenberg, RAin

Effektives Management in der insolvenzrechtlichen vorläufigen Eigenverwaltung | 1387

Dr. Michael Seppelt, RA/FAStR/FAHaGesR/StB/FBISr

Bilanzrestrukturierung – Erweitert der präventive Restrukturierungsrahmen die Toolbox? | 1392

ARBEITSRECHT

Dr. Marco Rau, LL.M., RA, und **Dr. Katharina Reus** Syndikus-RAin

#Zeitenwende ... Agilität in der Rechtsabteilung | 1397

Prof. Dr. Lorenz J. Jarass, M. S. (Engineering, Stanford University)

Wann drohen Steuernachzahlungen wegen Kurzarbeit?

Kurzarbeitergeld ist zwar steuerfrei, erhöht aber den Steuersatz für den Lohn, was im Einzelfall zu erheblichen Steuernachzahlungen führen kann. Der Beitrag untersucht, wann kurzarbeitsbedingte Steuernachzahlungen drohen und wann Steuererstattungen zu erwarten sind (vgl. Jarass, BB 2020, 1111 ff.). Zudem wird erläutert, wie die bis Ende 2020 erhöhten Leistungssätze die Nettolohn-Ersatzrate beeinflussen.

I. Erhöhte Leistungssätze beim Kurzarbeitergeld im Jahr 2020

Das Kurzarbeitergeld beträgt 60 % (ohne Kinder) bzw. 67 % (mit Kindern) des pauschalierten Nettolohnausfalls. Im Mai 2020 wurden

diese Leistungssätze ab dem vierten Kurzarbeitsmonat und verstärkt ab dem siebten Kurzarbeitsmonat erhöht:¹

- ab dem 4. Monat Kurzarbeit von 60 % auf 70 % (ohne Kinder) bzw. von 67 % auf 77 % (mit Kindern²),
- ab dem 7. Monat Kurzarbeit von 60 % auf 80 % (ohne Kinder) bzw. von 67 % auf 87 % (mit Kindern).

Diese erhöhten Leistungssätze gelten allerdings nur bis Ende 2020 und werden ab 2021 wieder auf die bisherigen einheitlichen Leis-

¹ Drittes Buch Sozialgesetzbuch, § 421c Abs. 2 n.F. Voraussetzung für die Erhöhung ist, dass während eines Kurzarbeitsmonats höchstens zur Hälfte gearbeitet wird. Alle neuen Regelungen sind bis zum 31.12.2020 befristet.

² Die genaue Zahl der Kinder spielt bei der Festlegung des Leistungssatzes keine Rolle.

tungssätze von 60 % (ohne Kinder) bzw. 67 % (mit Kindern) reduziert.

Abb. 1 zeigt die durch die Reform resultierenden durchschnittlichen Leistungssätze für unterschiedliche Dauern der Kurzarbeit im Jahr 2020.

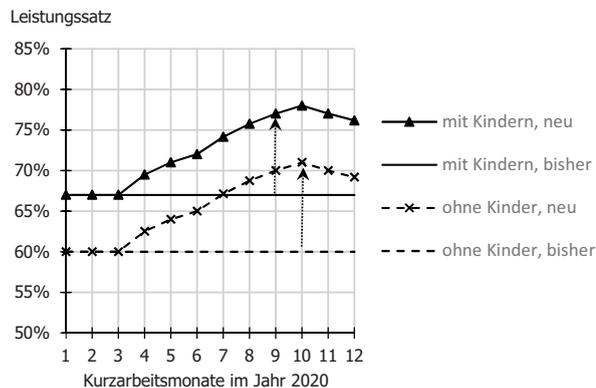


Abbildung 1: Durchschnittliche Leistungssätze für unterschiedliche Dauern der Kurzarbeit im Jahr 2020

Für die erhöhten Leistungssätze sind nur Monate mit Kurzarbeit ab März 2020 zu berücksichtigen.³ Für Abb. 1 und entsprechend für die Berechnungen in den folgenden Kapiteln wird deshalb angenommen, dass die Kurzarbeit frühestens im März 2020 beginnt.

Dadurch resultiert bei 6 Monaten Kurzarbeit im Jahr 2020 ein durchschnittlicher Leistungssatz von 65,0%⁴ (ohne Kinder) statt bisher 60,0% und von 72,0%⁵ (mit Kindern) statt bisher 67,0%. Bei 9 Monaten Kurzarbeit resultiert ein durchschnittlicher Leistungssatz von 70,0%⁶ (ohne Kinder) statt bisher 60,0% und von 77,0%⁷ (mit Kindern) statt bisher 67,0%.

10 Monate Kurzarbeit ab März 2020 nutzen die Möglichkeiten der erhöhten Leistungssätze am besten aus: Nach den ersten 3 Monaten März, April und Mai 2020 mit normalem Leistungssatz von 60% (ohne Kinder) bzw. 67% (mit Kindern) greift in den folgenden 3 Monaten Juni, Juli und August 2020 der erhöhte Leistungssatz von 70% (ohne Kinder) bzw. 77% (mit Kindern) und in den darauffolgenden 4 Monaten bis Dezember 2020 der nochmals erhöhte Leistungssatz von 80% (ohne Kinder) bzw. 87% (mit Kindern). Dadurch ergibt sich bei 10 Monaten Kurzarbeit der höchste durchschnittliche Leistungssatz von 71,0%⁸ (ohne Kinder) statt bisher 60,0% und von 78,0%⁹ (mit Kindern) statt bisher 67,0%.

Bei noch längerer Kurzarbeit in 2020 sinkt der durchschnittliche Leistungssatz wieder. So sind z. B. 12 Monate Kurzarbeit im Jahr 2020 nur möglich, wenn die Kurzarbeit bereits im Januar 2020 begonnen hat. Da für die erhöhten Leistungssätze nur Monate ab März 2020 zählen, bekommt ein Kurzarbeiter ohne Kinder bei 12 Monaten Kurzarbeit im Jahr 2020 für die ersten 5 Monate nur den normalen Leistungssatz von 60%, erst ab Juni 2020 den erhöhten Leistungssatz von 70% und wiederum erst ab September 2020 den nochmals erhöhten Leistungssatz von 80%. Es resultiert durch die Reform bei 12 Monaten Kurzarbeit in 2020 ein durchschnittlicher Leistungssatz von 69,2%¹⁰ (ohne Kinder) bzw. von 76,2%¹¹ (mit Kindern).

II. Wie wird das Kurzarbeitergeld berechnet?

Bei voller Kurzarbeit¹² wird während eines Kurzarbeitsmonats gar nicht gearbeitet, der Nettolohnausfall entspricht dann dem Nettolohn

ohne Kurzarbeit. Das monatliche Kurzarbeitergeld ergibt sich als Nettolohnausfall¹³ mal Leistungssatz. Tab. 1 zeigt beispielhaft die Bestimmung des Kurzarbeitergelds für Alleinstehende ohne Kinder mit einem monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro bei 1 Monat volle Kurzarbeit.

Tabelle 1: Bestimmung des Kurzarbeitergelds – Alleinstehende ohne Kinder – bei voller Kurzarbeit – Beispiel

(1) Bruttolohn pro Monat ohne Kurzarbeit	4.000 [€]	
(2) Nettolohn pro Monat ohne Kurzarbeit	2.486	SGB3EntgV 2020
(3) Nettolohnverlust pro Monat volle Kurzarbeit	2.486	=(2)
(4) Leistungssatz	60%	SGB3EntgV 2020
(5) Kurzarbeitergeld pro Monat volle Kurzarbeit	1.492	=(3)*(4)

Bei halber Kurzarbeit wird während eines Kurzarbeitsmonats zur Hälfte gearbeitet. Tab. 2 zeigt wieder die Bestimmung des Kurzarbeitergelds für Alleinstehende ohne Kinder mit einem monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro bei 1 Monat Kurzarbeit, diesmal aber nicht bei voller, sondern bei halber Kurzarbeit.

Tabelle 2: Bestimmung des Kurzarbeitergelds – Alleinstehende ohne Kinder – bei halber Kurzarbeit – Beispiel

(1) Bruttolohn pro Monat ohne Kurzarbeit	4.000 [€]	
(2) Nettolohn pro Monat ohne Kurzarbeit	2.486	SGB3EntgV 2020
(2a) Nettolohn pro Monat bei halber Kurzarbeit	1.417	SGB3EntgV 2021
(3) Nettolohnverlust pro Monat halbe Kurzarbeit	1.070	=(2)-(2a)
(4) Leistungssatz	60%	SGB3EntgV 2021
(5) Kurzarbeitergeld pro Monat halbe Kurzarbeit	642	=(3)*(4)

Bei halber Kurzarbeit entspricht der Nettolohnausfall bei Kurzarbeit¹⁴ dem Nettolohn ohne Kurzarbeit¹⁵ abzüglich dem Nettolohn für halbe Arbeit¹⁶. Das monatliche Kurzarbeitergeld ergibt sich als Nettolohnausfall multipliziert mit dem Leistungssatz.

Der Arbeitgeber zahlt das Kurzarbeitergeld an die Mitarbeiter und bekommt alle dadurch anfallenden Kosten von der Bundesanstalt für Arbeit erstattet. Soweit Arbeitgeber Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld

3 Drittes Buch Sozialgesetzbuch, § 421c, Abs. 2, S. 2 n.F.

4 $(60\% * 3 \text{ Monate} + 70\% * 3 \text{ Monate}) / 6 \text{ Monate} = 65,0\%$.

5 $(67\% * 3 \text{ Monate} + 77\% * 3 \text{ Monate}) / 6 \text{ Monate} = 72,0\%$.

6 $(60\% * 3 \text{ Monate} + 70\% * 3 \text{ Monate} + 80\% * 3 \text{ Monate}) / 9 \text{ Monate} = 70,0\%$.

7 $(67\% * 3 \text{ Monate} + 77\% * 3 \text{ Monate} + 87\% * 3 \text{ Monate}) / 9 \text{ Monate} = 77,0\%$.

8 $(60\% * 3 \text{ Monate} + 70\% * 3 \text{ Monate} + 80\% * 4 \text{ Monate}) / 10 \text{ Monate} = 71,0\%$.

9 $(67\% * 3 \text{ Monate} + 77\% * 3 \text{ Monate} + 87\% * 4 \text{ Monate}) / 10 \text{ Monate} = 78,0\%$.

10 Da für die erhöhten Leistungssätze nur Monate ab März 2020 zählen, bekommt ein Kurzarbeiter ohne Kinder bei 12 Monaten Kurzarbeit im Jahr 2020 für die ersten 5 Monate nur 60% Leistungssatz, ab Juni 2020 70% und ab September 2020 80%, durchschnittlich also $(60\% * 5 \text{ Monate} + 70\% * 3 \text{ Monate} + 80\% * 4 \text{ Monate}) / 12 \text{ Monate} = 69,2\%$, etwas weniger als bei 10 Monaten mit 71,0%.

11 $(67\% * 5 \text{ Monate} + 77\% * 3 \text{ Monate} + 87\% * 4 \text{ Monate}) / 12 \text{ Monate} = 76,2\%$, etwas weniger als bei 10 Monaten mit 78,0%.

12 Die Bundesanstalt für Arbeit bezeichnet volle Kurzarbeit mit „Kurzarbeit Null“.

13 Siehe Verordnung über die pauschalierten Nettoentgelte für das Kurzarbeitergeld für das Jahr 2020. Das relevante Monatsgehalt ist das vereinbarte Bruttogehalt (inkl. Zuschläge für Nacharbeit, Schichtarbeit, Wochenendarbeit etc.), aber ohne Berücksichtigung von Einmalzahlungen wie Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld und anderen jährlichen Zahlungen. Aus diesem monatlichen Bruttogehalt wird laut Verordnung ein pauschalierter Nettolohn ohne Kurzarbeit bestimmt in Abhängigkeit von Bruttolohn und Steuerklasse. Kinderfreibeträge bleiben dabei unberücksichtigt, weil Kinder pauschal durch einen erhöhten Leistungssatz berücksichtigt werden. Der pauschalierte Lohnausfall ist die Differenz aus pauschalierter Nettolohn ohne Kurzarbeit und pauschalierter Nettolohn bei Kurzarbeit.

14 Tab. 2, Z. (3).

15 Tab. 2, Z. (2).

16 Tab. 2, Z. (2a).

zahlen, besteht Beitragspflicht zur Sozialversicherung nur, wenn der Zuschuss zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des ausgefallenen Nettoarbeitsentgelts übersteigt (§ 1 Abs. 1 Nr. 8 SvEV). Wird ein höherer Zuschuss gezahlt, ist nur der übersteigende Betrag beitragspflichtig. Zuschüsse sind generell steuerpflichtig.

Soweit die Zuschüsse für Zeiträume vom 1.3.2020 bis 31.12.2020 gezahlt werden und die genannte 80%-Grenze nicht übersteigen, sind sie steuerfrei.¹⁷

III. Warum gibt es wegen Kurzarbeit sowohl Steuererstattungen als auch Steuernachzahlungen?

In den Monaten der Beschäftigung wird vom Arbeitgeber Lohnsteuer einbehalten. Wird kein Kurzarbeitergeld bezogen, so ist die Summe der monatlich einbehaltenen Lohnsteuer genauso groß wie die für das ganze Jahr zu zahlende Steuer und es resultiert keine Lohnsteuererstattung. Wird hingegen für einige Monate Kurzarbeitergeld bezogen, so ist die Summe der monatlich einbehaltenen Lohnsteuer größer als die für das ganze Jahr zu zahlende Steuer und es resultiert daraus ein kurzarbeitsbedingtes Lohnsteuerguthaben.

Das Kurzarbeitergeld ist zwar steuerfrei, erhöht aber den Steuersatz für den Lohn (sog. Progressionsvorbehalt). Dabei wird ein kalkulatorischer Steuersatz unter Berücksichtigung des Kurzarbeitergelds bestimmt, der höher ist als der Steuersatz ohne Berücksichtigung des Kurzarbeitergelds. Dieser erhöhte Steuersatz wird aber anschließend nur auf den Lohn angewendet¹⁸ und erhöht dessen Steuerbelastung, woraus eine kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer resultiert.

Ist das kurzarbeitsbedingte Steuerguthaben größer als die kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer, resultiert insgesamt eine Steuererstattung, andernfalls resultiert eine Steuernachzahlung. Kurzarbeitsbedingte Steuererstattungen bzw. Steuernachzahlungen hängen wesentlich von der Dauer der Kurzarbeit ab sowie vom Familienstand, vom Bruttolohn pro Monat, vom Umfang der Kurzarbeit pro Monat und vom Leistungssatz des Kurzarbeitergelds.¹⁹

Kurzarbeitsbedingte Steuererstattungen bzw. Steuernachzahlungen werden häufig nicht bemerkt

Die durch den Progressionsvorbehalt für Lohnersatzleistungen wie das Kurzarbeitergeld (genauso beim Arbeitslosen- oder Elterngeld) bewirkten Steuererhöhungen sind von einem normalen Steuerzahler nur schwer zu durchschauen. Im Regelfall kann der Steuerpflichtige über die bei diesen Berechnungen berücksichtigten Pauschbeträge hinaus zusätzliche Werbungskosten und Sonderausgaben geltend machen.²⁰ Daraus resultiert bei voller Kurzarbeit eine zusätzliche Steuererstattung, die im Einkommensteuerbescheid zu der kurzarbeitsbedingten Steuererstattung addiert wird. Der Mitarbeiter sieht nur die gesamte Steuererstattung, nicht aber, dass in der gesamten Steuererstattung bei voller Kurzarbeit eine kurzarbeitsbedingte Steuererstattung enthalten ist.

Auch die bei halber Kurzarbeit resultierende Steuernachzahlung wird häufig nicht bemerkt, da im Einkommensteuerbescheid die aus zusätzlichen Werbungskosten und Sonderausgaben resultierende Steuererstattung und die kurzarbeitsbedingte Steuernachzahlung saldiert werden. Deshalb bemerkt der Mitarbeiter die kurzarbeitsbedingte Steuernachzahlung häufig gar nicht, wenn trotz kurzarbeitsbedingter Steuernachzahlung netto eine Steuererstattung für den Steuerpflichtigen resultiert.

IV. Steuererstattungen und Steuernachzahlungen in Abhängigkeit vom Familienstand

Die Tab. 3 bis 6 zeigen beispielhaft²¹ für einen monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro die kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung in Abhängigkeit von der Dauer der Kurzarbeit, und zwar für folgende Familienstände:

- Tab. 3: Alleinstehend ohne Kinder,
- Tab. 4: Alleinstehend mit zwei Kindern,
- Tab. 5: Verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern,
- Tab. 6: Verheiratete Doppelverdiener²² mit zwei Kindern.

Dabei werden jeweils die bei längerer Kurzarbeit neu eingeführten erhöhten Leistungssätze²³ berücksichtigt.

Zuerst wird jeweils die jährliche kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung gezeigt, wenn während der Kurzarbeitsmonate gar nicht gearbeitet wird, was in diesem Beitrag mit „volle Kurzarbeit“ bezeichnet wird. Darunter werden die Ergebnisse gezeigt, wenn während der Kurzarbeitsmonate zur Hälfte gearbeitet wird, was in diesem Beitrag mit „halbe Kurzarbeit“ bezeichnet wird.

Die Ergebnisse gelten nur, falls die gesamte Dauer der Kurzarbeit im Jahr 2020 liegt. Beginnt aber z. B. eine insgesamt zwölfmonatige Kurzarbeit im April 2020, so müssen zuerst die Ergebnisse für 9 Monate Kurzarbeit im Jahr 2020 abgelesen werden. Für 9 Monate halbe Kurzarbeit zeigt z. B. Tab. 3 eine Steuernachzahlung von 637 Euro.²⁴ Für die verbleibenden 3 Monate Anfang 2021, für die wieder der normale Leistungssatz gilt, zeigt Tab. 3 eine Steuernachzahlung von 91 Euro.²⁵ Insgesamt ist in diesem Fall also mit einer kurzarbeitsbedingten Steuernachzahlung von 728 Euro zu rechnen.

1. Alleinstehend ohne Kinder

Tab. 3 zeigt die kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung²⁶ bei einem monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro für Alleinstehende ohne Kinder.²⁷

17 § 28a EStG, unterliegen aber nach § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 1g EStG dem Progressionsvorbehalt.

18 Und andere steuerpflichtige Einkünfte, z. B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Renten, die hier unberücksichtigt bleiben sollen, aber durchaus im Einzelfall die kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer deutlich erhöhen können.

19 Zu einer detaillierten Beschreibung siehe Jarass, BB 2020, 1111 ff. Bei den Berechnungen wurde das zu versteuernde Einkommen mit Hilfe des im Internet abrufbaren Steuerrechners des BMF (im Folgenden mit BMF-Steuerrechner bezeichnet) aus der abgeführten Lohnsteuer abgeleitet, damit nicht kurzarbeitsbedingte Steuererstattungen bzw. Steuernachzahlungen ausgeschlossen sind. Für die Bestimmung des Kurzarbeitergelds wird laut Verordnung über die pauschalierten Nettoentgelte für das Kurzarbeitergeld für das Jahr 2020 ein pauschaliertes Nettoentgelt in Abhängigkeit vom monatlichen Bruttolohn vorgegeben. Dabei werden für die Lohnsteuer nur die Pauschalen für Sonderausgaben und Werbungskosten berücksichtigt und für die Sozialversicherungsbeiträge pauschal 20 % des Bruttolohns. Entsprechend werden in diesem Beitrag bei der Bestimmung der für das ganze Jahr zu zahlenden Einkommensteuer nur diese Pauschalen berücksichtigt, erhöhte Sonderausgaben und Werbungskosten bleiben unberücksichtigt, weil sie auch ohne Bezug von Kurzarbeitergeld die Steuerlast mindern würden.

20 Wie eben erläutert, bleiben diese zusätzlichen Werbungskosten und Sonderausgaben bei den in diesem Beitrag betrachteten kurzarbeitsbedingten Steuererstattungen und Steuernachzahlungen unberücksichtigt, weil sie auch ohne Bezug von Kurzarbeitergeld die Steuerlast mindern würden.

21 Dabei werden bereits die bei längerer Kurzarbeit neu eingeführten erhöhten Leistungssätze berücksichtigt, siehe Abb. 1.

22 Partner verdient genauso viel, hat keine Kurzarbeit.

23 Die Zusatzsteuer auf Kurzarbeitergeld ist abhängig vom insgesamt erhaltenen Kurzarbeitergeld, aber unabhängig von Zeitpunkt und Höhe der einzelnen Zahlungen. Deshalb kann für die Berechnungen der Zusatzsteuer der in Abb. 1 gezeigte durchschnittliche Leistungssatz verwendet werden.

24 Tab. 3, Z. (7c), Sp. (5).

25 Tab. 3, Z. (7c), Sp. (3).

26 Jeweils zzgl. Solidaritätszuschlag, der aber erst ab bestimmten Freigrenzen erhoben wird. Bei Berücksichtigung des Solidaritätszuschlags wären insbesondere bei höheren Einkommen, die über der Freigrenze für den Solidaritätszuschlag liegen, sowohl Steuererstattungen als auch Steuernachzahlungen etwas höher.

Tabelle 3: Kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung, alleinstehend ohne Kinder, monatlicher Bruttolohn 4.000 Euro

Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-) [€ pro Jahr]	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	alleinstehend ohne Kinder, 4.000 € Bruttolohn pro Monat
	0	1	3	6	9	12	
	Kurzarbeitsmonate im Jahr 2020						
(A) Volle Kurzarbeit							
(1a) Bruttolohn	48.000	44.000	36.000	24.000	12.000	0	
(1b) Nettolohn pauschaliert	29.835	27.348	22.376	14.917	7.459	0	SGB3EntgV 2020
(2a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	2.486	7.459	14.917	22.376	29.835	Nettolohnänderung
(2b) Leistungssatz	60,0%	60,0%	60,0%	65,0%	70,0%	69,2%	BfA-Tabelle
(2c) Kurzarbeitergeld	0	1.492	4.475	9.696	15.663	20.637	=(2a)*(2b)
(3a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	448	1.203	1.982	2.019	0	BMF-Steuerrechner
(3b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	196	551	1.088	1.296	0	Zusatzrechnung
(3c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	253	652	894	723	0	=(3a)-(3b)
(4) Nettoeinkommen	29.834	29.093	27.503	25.507	23.845	20.637	=(1b)+(2c)+(3c)
(B) Halbe Kurzarbeit							
(5a) Bruttolohn	48.000	46.000	42.000	36.000	30.000	24.000	
(5b) Nettolohn pauschaliert	29.835	28.765	26.626	23.417	20.208	16.999	SGB3EntgV 2020
(6a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	1.070	3.209	6.418	9.626	12.835	Nettolohnänderung
(6b) Leistungssatz	60,0%	60,0%	60,0%	65,0%	70,0%	69,2%	BfA-Tabelle
(6c) Kurzarbeitergeld	0	642	1.925	4.171	6.738	8.878	=(6a)*(6b)
(7a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	64	158	211	158	0	BMF-Steuerrechner
(7b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	86	249	516	795	1.015	Zusatzrechnung
(7c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	-21	-91	-305	-637	-1.016	=(7a)-(7b)
(8) Nettoeinkommen	29.834	29.385	28.460	27.284	26.310	24.861	=(5b)+(6c)+(7c)

Bei 12 Monaten *volle* Kurzarbeit wird keine Lohnsteuer gezahlt und es entsteht keine Einkommensteuerschuld. Die wegen Kurzarbeit zu viel gezahlte Lohnsteuer ist also in diesem Fall 0 Euro, es resultiert kein Lohnsteuerguthaben. Die Zusatzsteuer auf Kurzarbeit ergibt sich als Zusatzsteuersatz mal zu versteuerndem Lohn. Da der Lohn bei 12 Monaten volle Kurzarbeit 0 Euro beträgt, fällt keine Zusatzsteuer an. Insgesamt resultiert in diesem Fall weder eine Steuererstattung noch eine Steuernachzahlung.

Bei weniger als 12 Monaten *volle* Kurzarbeit resultiert hingegen ein kurzarbeitsbedingtes Lohnsteuerguthaben. Z. B. werden bei 3 Monaten Kurzarbeit während der 9 Monate Lohneinkommen mit je 4.000 Euro brutto laut Lohnsteuertabelle jeden Monat 673,16 Euro Lohnsteuer einbehalten, insgesamt 6.058 Euro pro Jahr. Bei der Bestimmung der Lohnsteuer wird in den amtlichen Lohnsteuertabellen angenommen, dass das Lohneinkommen jeden Monat anfällt. Da in unserem Beispiel aber Lohn nur für 9 Monate gezahlt wurde, fallen am Jahresende nur rund 5.406 Euro Einkommensteuer an. Es resultiert ein Lohnsteuerguthaben von 1.203 Euro.²⁸

Für die Bestimmung der Zusatzsteuer muss das Kurzarbeitergeld von 4.475 Euro berücksichtigt werden. Dadurch wird das zu versteuernde Einkommen um 4.475 Euro erhöht. Der deshalb von 16,8% auf 18,7% erhöhte Steuersatz muss nun auf das zu versteuernde Lohneinkommen angewendet werden (wegen „Progressionsvorbehalt“), wodurch die Einkommensteuer um 551 Euro²⁹ erhöht wird. Vom kurzarbeitsbedingten Lohnsteuerguthaben von 1.203 Euro wird diese kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer abgezogen, es resultiert eine *Steuererstattung* von 652 Euro.³⁰

Bei 6 Monaten *halbe* Kurzarbeit werden während der 6 Monate mit halbem Lohneinkommen laut Lohnsteuertabelle jeden Monat 172,50

Euro Lohnsteuer einbehalten, insgesamt 1.035 Euro. Hinzu kommen 4.039 Euro Lohnsteuer für die 6 Monate ohne Kurzarbeit. Insgesamt werden also pro Jahr 5.074 Euro Lohnsteuer einbehalten. Da in unserem Beispiel voller Lohn nur für 6 Monate und halber Lohn für die anderen 6 Monate gezahlt wurde, fallen am Jahresende nur 4.863 Euro Einkommensteuer an. Es resultiert ein Lohnsteuerguthaben von 211 Euro.³¹

Für die Bestimmung der Zusatzsteuer muss das zu versteuernde Einkommen um das Kurzarbeitergeld für 6 Monate von 4.171 Euro erhöht werden. Der deshalb von 16,8% auf 18,6% erhöhte Steuersatz muss nun auf das zu versteuernde Lohneinkommen angewendet werden (wegen „Progressionsvorbehalt“), wodurch die Einkommensteuer um 516 Euro³² erhöht wird. Vom kurzarbeitsbedingten Lohnsteuerguthaben von 211 Euro wird diese kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer abgezogen, es resultiert eine *Steuernachzahlung* von 305 Euro.³³

2. Alleinstehend mit zwei Kindern

Tab. 4 zeigt die kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung für Alleinstehende mit zwei Kindern.³⁴

Tabelle 4: Kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung, alleinstehend mit zwei Kindern, monatlicher Bruttolohn 4.000 Euro

Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-) [€ pro Jahr]	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	alleinstehend mit 2 Kindern, 4.000 € Bruttolohn pro Monat
	0	1	3	6	9	12	
	Kurzarbeitsmonate im Jahr 2020						
(A) Volle Kurzarbeit							
(1a) Bruttolohn	48.000	44.000	36.000	24.000	12.000	0	
(1b) Nettolohn pauschaliert	30.518	27.975	22.889	15.259	7.630	0	SGB3EntgV 2020
(2a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	2.543	7.630	15.259	22.889	30.518	Nettolohnänderung
(2b) Leistungssatz	67,0%	67,0%	67,0%	72,0%	77,0%	76,2%	BfA-Tabelle
(2c) Kurzarbeitergeld	0	1.704	5.112	10.987	17.624	23.245	=(2a)*(2b)
(3a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	477	1.288	2.148	1.868	0	BMF-Steuerrechner
(3b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	221	621	1.206	1.025	0	Zusatzrechnung
(3c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	256	667	943	843	0	=(3a)-(3b)
(4) Nettoeinkommen	30.518	29.935	28.668	27.188	26.097	23.245	=(1b)+(2c)+(3c)
(B) Halbe Kurzarbeit							
(5a) Bruttolohn	48.000	46.000	42.000	36.000	30.000	24.000	
(5b) Nettolohn pauschaliert	30.518	29.434	27.267	24.015	20.764	17.512	SGB3EntgV 2020
(6a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	1.084	3.252	6.503	9.755	13.006	Nettolohnänderung
(6b) Leistungssatz	67,0%	67,0%	67,0%	72,0%	77,0%	76,2%	BfA-Tabelle
(6c) Kurzarbeitergeld	0	726	2.179	4.682	7.511	9.906	=(6a)*(6b)
(7a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	65	160	213	160	0	BMF-Steuerrechner
(7b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	96	279	573	875	1.116	Zusatzrechnung
(7c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	-31	-119	-360	-715	-1.116	=(7a)-(7b)
(8) Nettoeinkommen	30.519	30.130	29.326	28.337	27.559	26.303	=(5b)+(6c)+(7c)

27 Lohnsteuerklasse 1, keine Kinder, Zusatzbeitragssatz der gesetzlichen Krankenversicherung 1,1% (Durchschnitt in 2020), Zuschlag zur Pflegeversicherung 0,25%. Alle Werte jeweils ohne Solidaritätszuschlag.

28 Siehe Tab. 3, Z. (3a), Sp. (3).

29 Siehe Tab. 3, Z. (3b), Sp. (3).

30 Siehe Tab. 3, Z. (3c), Sp. (3). Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag, der in diesem Beitrag bei allen Berechnungen unberücksichtigt bleibt.

31 Siehe Tab. 3, Z. (7a), Sp. (4).

32 Siehe Tab. 3, Z. (7b), Sp. (4).

33 Siehe Tab. 3, Z. (7c), Sp. (4).

34 Lohnsteuerklasse 2, zwei Kinder, Zusatzbeitragssatz der gesetzlichen Krankenversicherung 1,1%, Zuschlag zur Pflegeversicherung 0%. Alle Werte jeweils inkl. Solidaritätszuschlag.

Ein Vergleich von Tab. 4 mit Tab. 3 zeigt: Die Lohnsteuer ist für Alleinstehende mit zwei Kindern niedriger als für Alleinstehende ohne Kinder. Deshalb ist die wegen Kurzarbeit zu viel gezahlte Lohnsteuer und damit das Lohnsteuerguthaben etwas niedriger. Gleichzeitig ist das Kurzarbeitergeld mit Kindern höher als ohne Kinder, deshalb ist die kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer auf den Lohn höher. Insgesamt resultiert deshalb bei voller Kurzarbeit bei Alleinstehenden mit Kindern eine geringere Steuererstattung als bei Alleinstehenden ohne Kinder und bei halber Kurzarbeit eine höhere Steuernachzahlung.

3. Verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern

Tab. 5 zeigt die kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung für verheiratete Alleinverdiener mit zwei Kindern.

Tab. 5: Kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung, verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern, monatlicher Bruttolohn 4.000 Euro

Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-) [€ pro Jahr]	Kurzarbeitsmonate im Jahr 2020						verheirateter Alleinverdiener mit 2 Kindern, 4.000 € Bruttolohn pro Monat
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	
(A) Volle Kurzarbeit							
(1a) Bruttolohn	48.000	44.000	36.000	24.000	12.000	0	
(1b) Nettolohn pauschaliert	33.716	30.906	25.287	16.858	8.429	0	SGB3EntgV 2020
(2a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	2.810	8.429	16.858	25.287	33.716	Nettolohnänderung
(2b) Leistungssatz	67,0%	67,0%	67,0%	72,0%	77,0%	76,2%	BfA-Tabelle
(2c) Kurzarbeitergeld	0	1.882	5.647	12.138	19.471	25.680	= (2a) * (2b)
(3a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	491	1.402	2.202	1.110	0	BMF-Steuerrechner
(3b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	278	846	1.484	559	0	Zusatzrechnung
(3c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	213	556	736	551	0	= (3a) - (3b)
(4) Nettoeinkommen	33.716	33.002	31.490	29.732	28.450	25.680	= (1b) + (2c) + (3c)
(B) Halbe Kurzarbeit							
(5a) Bruttolohn	48.000	46.000	42.000	36.000	30.000	24.000	
(5b) Nettolohn pauschaliert	33.716	32.506	30.087	26.458	22.829	19.200	SGB3EntgV 2020
(6a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	1.210	3.629	7.258	10.887	14.516	Nettolohnänderung
(6b) Leistungssatz	67,0%	67,0%	67,0%	72,0%	77,0%	76,2%	BfA-Tabelle
(6c) Kurzarbeitergeld	0	810	2.431	5.226	8.383	11.056	= (6a) * (6b)
(7a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	65	189	323	296	0	BMF-Steuerrechner
(7b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	120	363	792	1.180	1.325	Zusatzrechnung
(7c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	-51	-174	-469	-884	-1.325	= (7a) - (7b)
(8) Nettoeinkommen	33.716	33.266	32.344	31.214	30.328	28.931	= (5b) + (6c) + (7c)

Bei 12 Monaten *volle* Kurzarbeit wird keine Lohnsteuer gezahlt und es entsteht keine Einkommensteuerschuld. Die wegen Kurzarbeit zu viel gezahlte Lohnsteuer ist also in diesem Fall 0 Euro, es resultiert ein Lohnsteuerguthaben von 0 Euro.

Bei 12 Monaten *halbe* Kurzarbeit und damit halbem Lohn ist das zu versteuernde Einkommen so niedrig, dass darauf beim Alleinverdiener mit zwei Kindern wegen des Splittingverfahrens keine Lohnsteuer gezahlt wird und auch am Jahresende keine Steuerschuld entsteht, weshalb kein Lohnsteuerguthaben entsteht (und auch bei weniger Monaten Kurzarbeit ist das Lohnsteuerguthaben relativ gering).

Für die Bestimmung der Zusatzsteuer muss das zu versteuernde Lohneinkommen um das Kurzarbeitergeld von 11.056 Euro³⁵ erhöht werden, wodurch der Steuersatz auf den Lohn von 0,0% auf 7,1% erhöht wird. Es resultiert eine kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer von 1.325 Euro.³⁶ Da es kein Lohnsteuerguthaben gibt, resultiert damit

eine *Steuernachzahlung* von eben diesen 1.325 Euro, *knapp die Hälfte des monatlichen Nettoeinkommens dieses Alleinverdieners*.

4. Verheiratete Doppelverdiener mit zwei Kindern

Tab. 6 zeigt die Ergebnisse für einen Doppelverdiener mit zwei Kindern. Der Zusatzsteuersatz ist deutlich niedriger als beim Alleinverdiener, weil die Doppelverdiener schon bisher in einer hohen Steuerprogression sind und deshalb die Berücksichtigung des Kurzarbeitergelds den Steuersatz nur wenig erhöht. Allerdings wird dieser Steuersatz nicht nur auf das zu versteuernde Einkommen des Kurzarbeiters erhoben, sondern auch auf das zu versteuernde Einkommen des nicht kurzarbeitenden Partners. Beide Effekte heben sich in diesem Fall ungefähr auf. Es resultiert bei 12 Monaten halbe Kurzarbeit eine Zusatzsteuer von 1.196 Euro,³⁷ etwas niedriger als beim Alleinverdiener mit 1.325 Euro.

Zwar hat auch der kurzarbeitende Doppelverdiener genauso viel Lohnsteuer gezahlt, wie der jährlichen Steuerschuld für seine zwölf halben Löhne entspricht. Für ihn allein betrachtet resultiert also kein Lohnsteuerguthaben. Bei Berücksichtigung auch des Lohneinkommens des Partners resultiert aber ein Lohnsteuerguthaben von 425 Euro.³⁸ Damit resultiert eine Steuernachzahlung von 771 Euro,³⁹ nur gut halb so hoch wie beim Alleinverdiener mit 1.325 Euro.

Tab. 6: Kurzarbeitsbedingte Steuererstattung bzw. Steuernachzahlung, verheiratete Doppelverdiener mit zwei Kindern, monatlicher Bruttolohn je 4.000 Euro

Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-) [€ pro Jahr]	Kurzarbeitsmonate im Jahr 2020						verheirateter Alleinverdiener mit 2 Kindern, 4.000 € Bruttolohn pro Monat
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	
(A) Volle Kurzarbeit							
(1a) Bruttolohn	48.000	44.000	36.000	24.000	12.000	0	
(1b) Nettolohn pauschaliert	29.835	27.348	22.376	14.917	7.459	0	SGB3EntgV 2020
(2a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	2.486	7.459	14.917	22.376	29.835	Nettolohnänderung
(2b) Leistungssatz	67,0%	67,0%	67,0%	72,0%	77,0%	76,2%	BfA-Tabelle
(2c) Kurzarbeitergeld	0	1.666	4.997	10.740	17.229	22.724	= (2a) * (2b)
(3a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	492	1.342	2.438	3.321	3.989	BMF-Steuerrechner
(3b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	222	643	1.305	1.966	2.459	Zusatzrechnung
(3c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	270	699	1.133	1.354	1.530	= (3a) - (3b)
(4) Nettoeinkommen	29.834	29.284	28.072	26.791	26.042	24.254	= (1b) + (2c) + (3c)
(B) Halbe Kurzarbeit							
(5a) Bruttolohn	48.000	46.000	42.000	36.000	30.000	24.000	
(5b) Nettolohn pauschaliert	29.835	28.765	26.626	23.417	20.208	16.999	SGB3EntgV 2020
(6a) Nettolohnausfall pauschaliert	0	1.070	3.209	6.418	9.626	12.835	Nettolohnänderung
(6b) Leistungssatz	67,0%	67,0%	67,0%	72,0%	77,0%	76,2%	BfA-Tabelle
(6c) Kurzarbeitergeld	0	717	2.150	4.621	7.412	9.776	= (6a) * (6b)
(7a) Lohnsteuerguthaben wegen Kurzarbeit	0	68	186	319	399	425	BMF-Steuerrechner
(7b) Zusatzsteuer auf Lohn wegen Kurzarbeitsgeld	0	96	284	596	929	1.196	Zusatzrechnung
(7c) Steuererstattung (+) bzw. Steuernachzahlung (-)	0	-29	-99	-277	-531	-771	= (7a) - (7b)
(8) Nettoeinkommen	29.834	29.453	28.677	27.761	27.090	26.004	= (5b) + (6c) + (7c)

35 Tab. 5, Z. (6c), Sp. (6).

36 $18.688 \text{ €} * (7,1\% - 0,0\%) = 1.325 \text{ €}$. Siehe Tab. 5, Z. (7b), Sp. (6). Die Zusatzsteuer ist gerade deshalb so hoch, weil in diesem Fall auf den Lohn ohne Berücksichtigung des Kurzarbeitergelds keine Einkommensteuer zu zahlen ist.

37 Siehe Tab. 6, Z. (7b), Sp. (6).

38 Siehe Tab. 6, Z. (7a), Sp. (6).

39 Siehe Tab. 6, Z. (7c), Sp. (6).

V. Steuererstattungen und Steuernachzahlungen bei unterschiedlichen Bruttolöhnen

1. Volle Kurzarbeit

Abb. 2 (auf S. 1380) gibt eine Zusammenfassung der Steuererstattungen⁴⁰ bei voller Kurzarbeit für monatliche Bruttolöhne von 2.000 Euro, 4.000 Euro und 6.000 Euro.

In allen Fällen resultieren zum Teil beträchtliche Steuererstattungen, deren Ursachen schon im Abschnitt IV. dargestellt wurden. Die kurzarbeitsbedingte Steuererstattung steigt mit höherem monatlichen Bruttolohn, weil dann mehr Lohnsteuer vorausgezahlt wird. Bei längerer Kurzarbeit wird immer weniger Lohnsteuer vorausgezahlt, gleichzeitig steigt das insgesamt gezahlte Kurzarbeitergeld und damit grundsätzlich auch die kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer. Ab einer bestimmten Kurzarbeitsdauer beginnt deshalb die Steuererstattung zu sinken.

Bei 12 Monaten volle Kurzarbeit betragen sowohl gezahlte Lohnsteuer, Steuerguthaben, zu versteuerndes Lohneinkommen als auch die Zusatzsteuer jeweils 0 Euro. Dies ist anders bei Doppelverdienern, weil hier wegen des Einkommens des Partners sowohl Steuerguthaben als auch Zusatzsteuer resultieren. Allerdings beginnt auch hier die Steuererstattung bei sehr langer Kurzarbeitsdauer zu sinken.

2. Halbe Kurzarbeit

Abb. 3 (auf S. 1380) gibt eine Zusammenfassung der Steuernachzahlungen⁴¹ bei halber Kurzarbeit für monatliche Bruttolöhne von 2.000 Euro, 4.000 Euro und 6.000 Euro.

Bei voller Kurzarbeit resultieren – wie in Abb. 2 gezeigt – in allen Fällen Steuererstattungen, bei halber Kurzarbeit hingegen immer Steuernachzahlungen. Bei halber Kurzarbeit ist nämlich das Steuerguthaben durch zu viel gezahlte Lohnsteuer viel geringer, weil die Lohnsteuer auf das halbe Bruttoeinkommen deutlich niedriger ist als die Hälfte der Lohnsteuer auf das volle Bruttoeinkommen. Entsprechend beträgt das resultierende Lohnsteuerguthaben bei halber Kurzarbeit nur rund ein Zehntel bis ein Fünftel des Lohnsteuerguthabens bei voller Kurzarbeit. Die Zusatzsteuer hingegen beträgt die Hälfte und mehr. Entsprechend resultieren bei halber Kurzarbeit teils erhebliche Steuernachzahlungen.

Beim Alleinverdiener mit zwei Kindern beträgt bei 2.000 Euro monatlichem Bruttolohn das zu versteuernde Einkommen 0 Euro und damit beträgt auch die Zusatzsteuer, die ja auf dieses zu versteuernde Einkommen erhoben wird, ebenfalls 0 Euro. Damit gibt es in diesem Fall unabhängig von der Dauer der Kurzarbeit weder Steuererstattung noch Steuernachzahlung.

Ganz anders hingegen bei einem monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro bei 12 Monaten Kurzarbeit im Jahr 2020. Es resultiert zwar ebenfalls kein Lohnsteuerguthaben (und auch bei weniger Monaten Kurzarbeit ist das Steuerguthaben gering)⁴², aber es fällt eine kurzarbeitsbedingte Zusatzsteuer von 1.325 Euro⁴³ an. Da es kein Lohnsteuerguthaben gibt, resultiert damit eine Steuernachzahlung von eben diesen 1.325 Euro.

Hingegen beträgt beim Doppelverdiener mit zwei Kindern das Lohnsteuerguthaben 425 Euro⁴⁴ und die Zusatzsteuer nur 1.196 Euro.⁴⁵ Damit resultiert eine Steuernachzahlung von nur 771 Euro⁴⁶ gegenüber 1.325 Euro beim Alleinverdiener.

Bei einem monatlichen Bruttolohn von 6.000 Euro sind die jeweiligen Steuereffekte und damit die bei halber Kurzarbeit anfallenden Steuernachzahlungen in allen Fällen noch ausgeprägter. Z. B. muss dann ein

verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern bei 12 Monaten halbe Kurzarbeit 1.862 Euro Steuern nachzahlen, während verheiratete Doppelverdiener mit ebenfalls zwei Kindern nur 676 Euro nachzahlen müssen.

3. Vergleich von 3 Monaten volle Kurzarbeit mit 6 Monaten halbe Kurzarbeit

Tab. 7⁴⁷ zeigt einen Vergleich von 3 Monaten volle Kurzarbeit im Jahr 2020 mit 6 Monaten halbe Kurzarbeit im Jahr 2020, jeweils bei einem Bruttoeinkommen von 4.000 Euro pro Monat. Beide Fälle haben denselben Gesamtumfang an Kurzarbeit, weshalb die Ergebnisse direkt vergleichbar sind.

Tabelle 7: Vergleich von 3 Monaten volle Kurzarbeit mit 6 Monaten halbe Kurzarbeit, monatlicher Bruttolohn 4.000 Euro

Bruttolohn 4.000 € [€ pro Jahr]	(1) 3 Monate volle Kurzarbeit	(2) 6 Monate halbe Kurzarbeit	(3) Unter- schied
(1) Alleinstehend ohne Kind			
(1.1) Nettolohn	22.376	23.417	-1.041
(1.2) Kurzarbeitergeld	4.475	4.171	304
(1.3) Nettoeinkommen ohne Steuereffekte	26.851	27.588	-737
(1.4) Steuererstattung (+) Steuernachzahlung (-)	652	-305	957
(1.5) Nettoeinkommen mit Steuereffekten	27.503	27.284	220
(2) Alleinstehend mit 2 Kindern			
(2.1) Nettolohn	22.889	24.015	-1.127
(2.2) Kurzarbeitergeld	5.112	4.682	430
(2.3) Nettoeinkommen ohne Steuereffekte	28.000	28.697	-697
(2.4) Steuererstattung (+) Steuernachzahlung (-)	667	-360	1.027
(2.5) Nettoeinkommen mit Steuereffekten	28.668	28.337	330
(3) Verheirateter Alleinverdiener mit 2 Kindern			
(3.1) Nettolohn	25.287	26.458	-1.171
(3.2) Kurzarbeitergeld	5.647	5.226	422
(3.3) Nettoeinkommen ohne Steuereffekte	30.934	31.684	-749
(3.4) Steuererstattung (+) Steuernachzahlung (-)	556	-469	1.025
(3.5) Nettoeinkommen mit Steuereffekten	31.490	31.214	276
(4) Verheirateter Doppelverdiener mit 2 Kindern			
(4.1) Nettolohn	22.376	23.417	-1.041
(4.2) Kurzarbeitergeld	4.997	4.621	377
(4.3) Zwischensumme	27.373	28.038	-664
(4.4) Steuererstattung (+) Steuernachzahlung (-)	699	-277	976
(4.5) Nettoeinkommen	28.072	27.761	312

40 Jeweils zzgl. Solidaritätszuschlag, der aber erst ab bestimmten Freigrenzen erhoben wird.

41 Jeweils zzgl. Solidaritätszuschlag, der aber erst ab bestimmten Freigrenzen erhoben wird.

42 Siehe Tab. 5, Z. (7a).

43 Siehe Tab. 5, Z. (7b), Sp. (6).

44 Siehe Tab. 6, Z. (7a), Sp. (6).

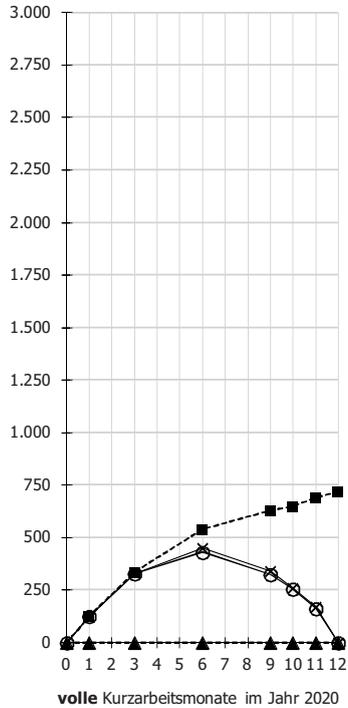
45 Siehe Tab. 6, Z. (7b), Sp. (6).

46 Siehe Tab. 6, Z. (7c), Sp. (6).

47 Quellen: Tab. 3 bis Tab. 6.

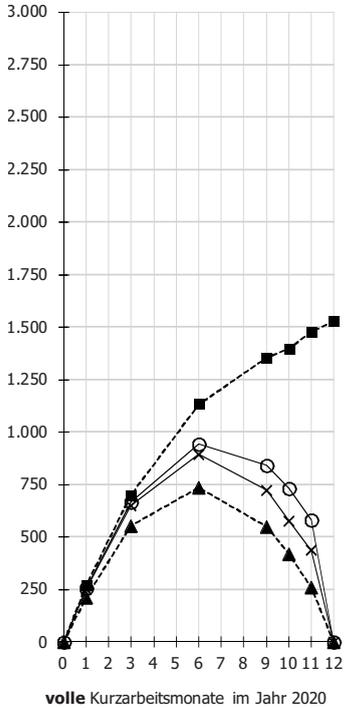
a) 2.000 € Bruttolohn pro Monat

Steuererstattung (+), Steuernachzahlung (-)
[€ pro Jahr]



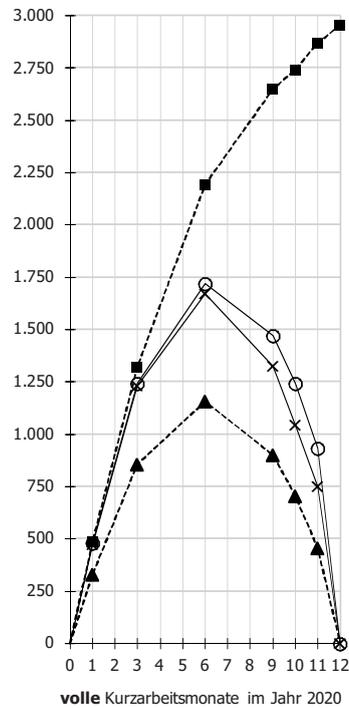
b) 4.000 € Bruttolohn pro Monat

Steuererstattung (+), Steuernachzahlung (-)
[€ pro Jahr]



c) 6.000 € Bruttolohn pro Monat

Steuererstattung (+), Steuernachzahlung (-)
[€ pro Jahr]

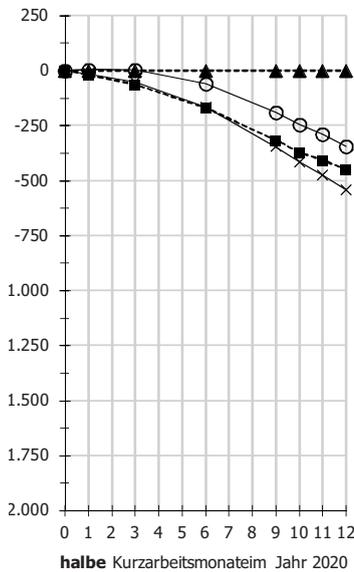


—x— alleinstehend ohne Kinder
 ---▲--- verheirateter Alleinverdiener mit 2 Kindern
 —o— alleinstehend mit 2 Kindern
 ---■--- verheirateter Doppelverdiener mit 2 Kindern

Abbildung 2: Steuererstattungen bei voller Kurzarbeit

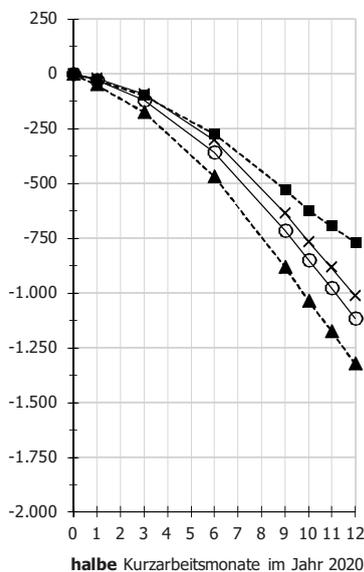
a) 2.000 € Bruttolohn pro Monat

Steuererstattung (+), Steuernachzahlung (-)
[€ pro Jahr]



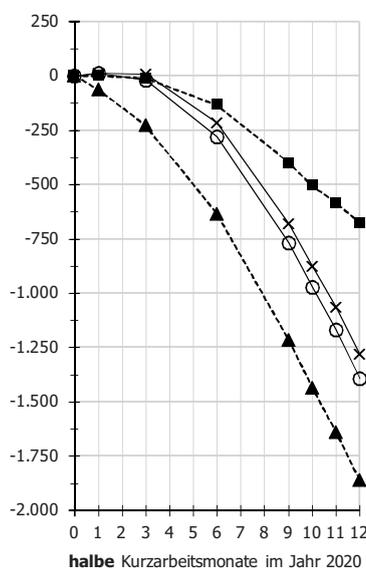
b) 4.000 € Bruttolohn pro Monat

Steuererstattung (+), Steuernachzahlung (-)
[€ pro Jahr]



c) 6.000 € Bruttolohn pro Monat

Steuererstattung (+), Steuernachzahlung (-)
[€ pro Jahr]



—x— alleinstehend ohne Kinder
 ---▲--- verheirateter Alleinverdiener mit 2 Kindern
 —o— alleinstehend mit 2 Kindern
 ---■--- verheirateter Doppelverdiener mit 2 Kindern

Abbildung 3: Steuernachzahlungen bei halber Kurzarbeit

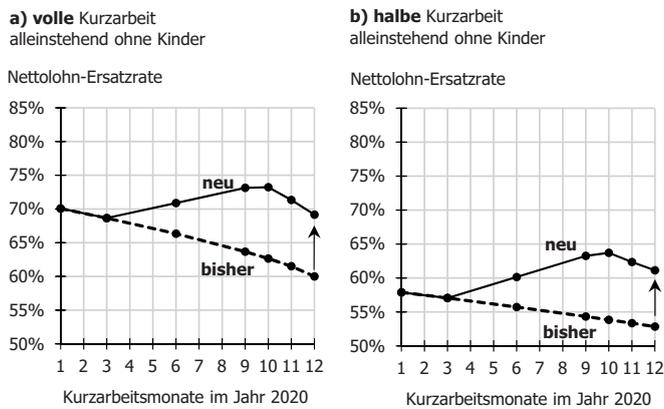


Abbildung 4: Nettolohn-Ersatzrate, alleinstehend ohne Kind, 4.000 Euro Bruttolohn pro Monat

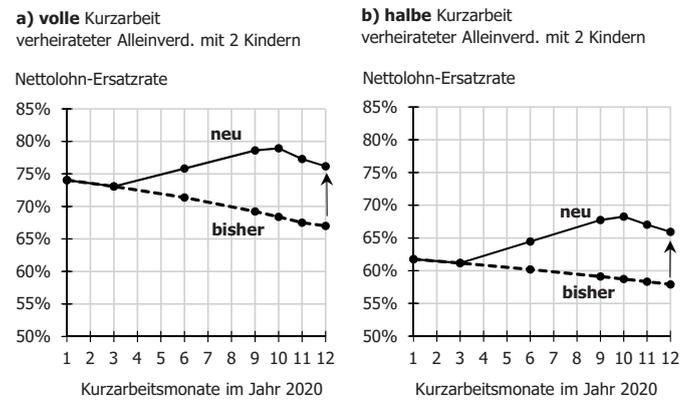


Abbildung 6: Nettolohn-Ersatzrate, verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern, 4.000 Euro Bruttolohn pro Monat

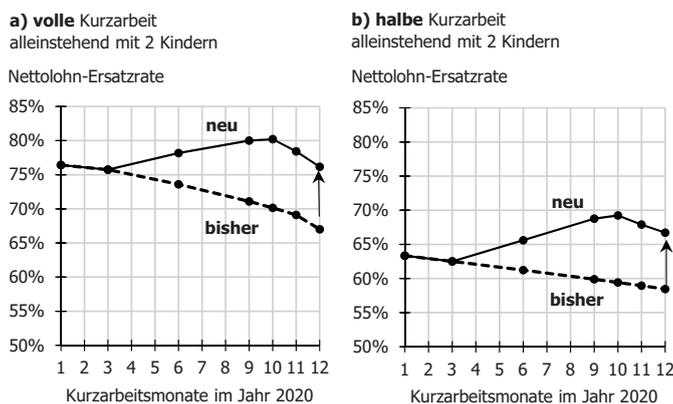


Abbildung 5: Nettolohn-Ersatzrate, alleinstehend mit zwei Kindern, 4.000 Euro Bruttolohn pro Monat

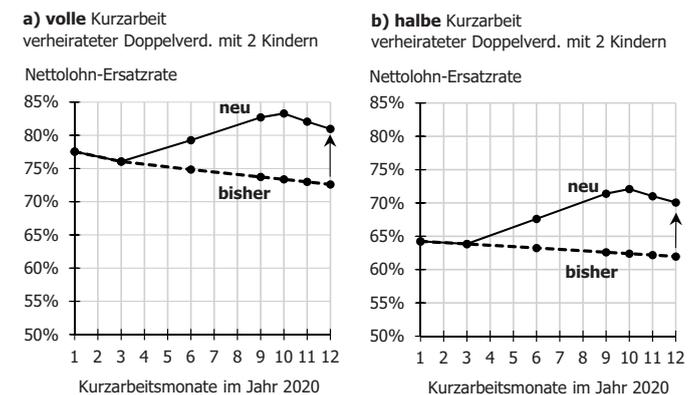


Abbildung 7: Nettolohn-Ersatzrate, verheiratete Doppelverdiener mit zwei Kindern, 4.000 Euro Bruttolohn pro Monat

In allen Fällen ist das jährliche Nettoeinkommen ohne Berücksichtigung von Steuereffekten bei 3 Monaten volle Kurzarbeit um 664...749 Euro geringer als bei 6 Monaten halbe Kurzarbeit. Mit Berücksichtigung von Steuereffekten dreht sich das um, dann ist das jährliche Nettoeinkommen bei 3 Monaten volle Kurzarbeit um 220...330 Euro höher als bei 6 Monaten halbe Kurzarbeit.

Bei diesen Vergleichen wurden die bis Ende Dezember 2020 geltenden höheren Leistungssätze⁴⁸ für 6 Monate Kurzarbeit berücksichtigt. Bei den ab 2021 wieder geltenden einheitlichen Leistungssätzen und damit verringertem Kurzarbeitergeld bei 6 Monaten halbe Kurzarbeit resultiert ein deutlich höherer Unterschied in den Nettoeinkommen.

VI. Nettolohn-Ersatzrate bei voller und bei halber Kurzarbeit

Der Leistungssatz des Kurzarbeitergelds gibt an, welcher Teil des pauschalierten Nettolohnausfalls durch das Kurzarbeitergeld ersetzt wird. Hingegen zeigt die Nettolohn-Ersatzrate, welcher Teil des tatsächlichen Lohnausfalls⁴⁹ durch Kurzarbeitergeld zzgl. kurzarbeitsbedingter Steuererstattungen/Steuernachzahlungen ersetzt wird.

Die vorstehenden Abb. 4 bis 7 zeigen die Nettolohn-Ersatzraten bei Kurzarbeit in Abhängigkeit von der Dauer der Kurzarbeit bei einem Bruttolohn pro Monat von 4.000 Euro. Die linke Abbildung (a) zeigt

jeweils die Nettolohn-Ersatzrate bei voller Kurzarbeit, die rechte Abbildung (b) bei halber Kurzarbeit.

Die mit „bisher“ bezeichnete Linie zeigt die Nettolohn-Ersatzrate bei den bisherigen Leistungssätzen, „neu“ zeigt die Nettolohn-Ersatzrate bei den neuen, bis Ende 2020 gültigen Leistungssätzen. Durch einen höheren Leistungssatz wird auch die Nettolohn-Ersatzrate erhöht. Der neue Leistungssatz ist bei 10 Monaten am höchsten (siehe Abb. 1) und sinkt dann wieder. Deshalb und wegen der dann stark sinkenden Lohnsteuerguthaben sinken auch die Nettolohn-Ersatzraten.

Die Nettolohn-Ersatzrate ist bei voller Kurzarbeit rund 10%-Punkte höher als bei halber Kurzarbeit. Allerdings ist hier auch der Nettolohnausfall deutlich höher als bei halber Kurzarbeit.

Beispiel für einen Alleinstehenden ohne Kinder bei einem monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro:

- Bei 3 Monaten volle Kurzarbeit ist der Nettolohnausfall 7.459 Euro⁵⁰ und die Nettolohn-Ersatzrate 68,6%.⁵¹ Daraus resultiert ein Nettoeinkommensverlust pro Jahr von 2.339 Euro.⁵²

⁴⁸ Siehe Abb. 1.

⁴⁹ Zur Bestimmung des tatsächlichen Lohnausfalls wird der Nettolohn bestimmt, indem vom Bruttolohn die unter Berücksichtigung von Kindern tatsächlich gezahlte Lohnsteuer sowie für Sozialversicherung 20% des Bruttolohns abgezogen werden. Der Solidaritätszuschlag bleibt dabei unberücksichtigt.

⁵⁰ Tab. 3, Z. (2a), Sp. (3).

⁵¹ Abb. 4a.

⁵² 7.459 € - 7.459 € * 68,64% = 2.339 €.

- Bei 6 Monaten halbe Kurzarbeit beträgt der Nettolohnausfall zwar nur 6.418 Euro,⁵³ weil dann jeden Monat gegenüber 3 Monaten volle Kurzarbeit überproportional weniger Lohnsteuern gezahlt werden müssen, aber auch die Nettolohn-Ersatzrate ist nur 60,1%.⁵⁴ Daraus resultiert ein Nettoeinkommensverlust pro Jahr von 2.559 Euro,⁵⁵ also 220 Euro⁵⁶ mehr als bei 3 Monaten volle Kurzarbeit.

In diesem Beispiel überwiegt also bei 3 Monaten volle Kurzarbeit der Einkommenserhöhungseffekt der höheren Nettolohn-Ersatzrate den Einkommensminderungseffekt des höheren Nettolohnausfalls.

VII. Fazit

1. Kurzarbeitsbedingte Steuererstattungen und Steuernachzahlungen

Falls während der Kurzarbeitsmonate gar nicht gearbeitet wurde („volle Kurzarbeit“) gibt es kurzarbeitsbedingte Steuererstattungen. Falls allerdings während der Kurzarbeitsmonate zur Hälfte gearbeitet wurde („halbe Kurzarbeit“) resultieren kurzarbeitsbedingte Steuernachzahlungen.

Steuererstattungen und Steuernachzahlungen sind wesentlich vom Familienstand und vom Bruttolohn abhängig. Im Folgenden einige Beispiele für einen monatlichen Bruttolohn von 4.000 Euro:

- Alleinstehende ohne Kinder erhalten bei *voller* Kurzarbeit bis zu 894 Euro Steuererstattung, bei *halber* Kurzarbeit resultieren hingegen bis zu 1.016 Euro Steuernachzahlung (siehe Tab. 3).
- Alleinstehende mit zwei Kindern erhalten bei *voller* Kurzarbeit bis zu 943 Euro Steuererstattung, bei *halber* Kurzarbeit resultieren hingegen bis zu 1.116 Euro Steuernachzahlung (siehe Tab. 4).
- Verheiratete Alleinverdiener mit zwei Kindern erhalten bei *voller* Kurzarbeit bis zu 736 Euro Steuererstattung, bei *halber* Kurzarbeit resultieren hingegen bis zu 1.325 Euro Steuernachzahlung, *knapp die Hälfte des monatlichen Nettoeinkommens dieses Alleinverdieners* (siehe Tab. 5).
- Verheiratete Doppelverdiener mit zwei Kindern erhalten bei *voller* Kurzarbeit bis zu 1.530 Euro Steuererstattung, bei *halber* Kurzarbeit resultieren hingegen bis zu 771 Euro Steuernachzahlung (siehe Tab. 6).

Sowohl Steuererstattungen als auch Steuernachzahlungen sind bei einem monatlichen Nettoeinkommen von 2.000 Euro deutlich geringer, bei 6.000 Euro deutlich höher. Z. B. muss bei 6.000 Euro monatlichem Bruttolohn ein verheirateter Alleinverdiener mit zwei Kindern bei 12 Monaten halbe Kurzarbeit 1.922 Euro Steuernachzahlen, während verheiratete Doppelverdiener mit ebenfalls zwei Kindern nur 748 Euro nachzahlen müssen (siehe Abb. 3c).

2. Nettolohn-Ersatzrate

Der Leistungssatz des Kurzarbeitergelds gibt an, welcher Teil des pauschalierten Nettolohnausfalls durch das Kurzarbeitergeld ersetzt wird. Die Nettolohn-Ersatzrate gibt hingegen an, welcher Teil des tatsächlichen Nettolohnausfalls durch Kurzarbeitergeld zzgl. kurzarbeitsbedingte Steuererstattungen/Steuernachzahlungen ersetzt wird.

Coronabedingt wurden die Leistungssätze bei längerer Kurzarbeit bis Ende 2020 erhöht (siehe Abb. 1). Dadurch wird die Nettolohn-Ersatz-

rate bei 6 Monaten Kurzarbeit um rund 5%-Punkte erhöht, bei 9 oder 12 Monaten Kurzarbeit um rund 9%-Punkte. Die Nettolohn-Ersatzrate ist bei 12 Monaten Kurzarbeit in 2020 deutlich niedriger als bei z. B. 9 Monaten Kurzarbeit.

Die Nettolohn-Ersatzrate ist bei voller Kurzarbeit gut 10%-Punkte höher als bei halber Kurzarbeit. Bei voller Kurzarbeit resultieren nämlich zusätzlich zum Kurzarbeitergeld Steuererstattungen, bei halber Kurzarbeit hingegen Steuernachzahlungen.

3. Reformbedarf

Wer während des Jahres kurzarbeiten muss, erhält unterschiedlich viel Nettolohnersatz, je nachdem, wie sich die Kurzarbeit über das Jahr verteilt, selbst wenn die Kurzarbeit ausschließlich in der Coronazeit ab März 2020 liegt. Hierfür gibt es keinen legitimen Grund.

Zudem sind Arbeitgeberzuschüsse bei der Sozialversicherung beitragsfrei und (vorübergehend) auch steuerfrei, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des ausgefallenen Nettoarbeitsentgelts nicht übersteigen.⁵⁷ Steuererstattungen und Steuernachzahlungen bleiben dabei unberücksichtigt, obwohl sie den Lohnersatz deutlich verändern.

Entsprechend sollten folgende Änderungen des Kurzarbeitsgesetzes überlegt werden:

- Das Kurzarbeitergeld dient nur als Vorauszahlung, ähnlich wie beim Kindergeld. Dann können alle Betroffenen gleichgestellt werden, unabhängig von der Verteilung der Kurzarbeit über das Jahr. Dies wird gewährleistet, indem kurzarbeitsbedingte Steuererstattungen bzw. Steuernachzahlungen geeignet korrigiert werden, um den vom Gesetzgeber vorgesehenen Leistungssatz sicherzustellen.
- Dies ist insbesondere nach Auslaufen der Sonderregelung zu erhöhten Leistungssätzen bei längerer Kurzarbeit Ende 2020 von besonderer Bedeutung, weil dann trotz insgesamt gleichen Umfangs der Kurzarbeit die Unterschiede zwischen voller und halber Kurzarbeit deutlich größer werden.
- Gerade bei Alleinverdienern mit Kindern drohen bei halber Kurzarbeit über einen längeren Zeitraum erhebliche Steuernachzahlungen. Durch geeignete Festsetzung des laufend ausgezahlten Kurzarbeitergelds könnten derartige Steuernachzahlungen deutlich verringert oder ggf. sogar ganz vermieden werden.

Prof. Dr. Lorenz J. Jarass, M.S. (Engineering, Stanford University), Professor für Wirtschaftswissenschaften an der Hochschule RheinMain (Wiesbaden), Mitglied der Unternehmensteuerreformkommission. Basierend auf seinen Ideen wurde bei der Unternehmensteuerreform 2008 die Zinsschranke und die beschränkte Abzugsfähigkeit von Zins- und Lizenzgebührenzahlungen bei der Gewerbesteuer eingeführt sowie in 2018 die Lizenzschranke.



⁵³ Tab. 3, Z. (6a), Sp. (4).

⁵⁴ Abb. 4b.

⁵⁵ $6.418 \text{ €} - 6.418 \text{ €} * 60,13\% = 2.559 \text{ €}$.

⁵⁶ Siehe Tab. 7, Z. (1.5), Sp. (3).

⁵⁷ Siehe Kap. 2.