



Mandanten-Information für das Personalbüro

Im März 2025

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

das Bundesfinanzministerium hat geregelt, wie Aufwendungen des Arbeitgebers für **sicherheitsgefährdete Arbeitnehmer** lohnsteuerlich zu behandeln sind. Wir fassen die Verwaltungsanweisung für Sie zusammen. Darüber hinaus beleuchten wir anhand eines aktuellen Beschlusses des Bundesfinanzhofs, warum der **Altersteilzeitaufstockungsbetrag** unabhängig vom Zeitpunkt der Auszahlung steuerfrei ist. Der **Steuertipp** befasst sich mit dem **Lohnsteuerabzug** im Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale bei **Ehepaaren und Verpartnerten**.

Positionsgefährdung

Wenn der Arbeitgeber Aufwendungen für Sicherheitsmaßnahmen trägt

Vereinzelt sind Arbeitnehmer aufgrund ihrer beruflichen Position einer konkreten Gefährdung ausgesetzt. In der Regel trägt in solchen Fällen der Arbeitgeber die Aufwendungen für **Sicherheitsmaßnahmen**. Zur lohnsteuerlichen Behandlung dieser Aufwendungen vertritt die Finanzverwaltung folgende Auffassung:

- Aufwendungen des Arbeitgebers für das ausschließlich mit dem **Personenschutz** befasste Personal (z.B. Leibwächter, Personenschützer) führen nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn der zu schützenden Person.
- Bei den Aufwendungen des Arbeitgebers für den Einbau von **Sicherheitseinrichtungen** in

eine Mietwohnung oder in eine selbstgenutzte Immobilie zum Schutz konkret positionsgefährdeter Arbeitnehmer beurteilt sich die Frage, ob Arbeitslohn vorliegt, nach dem Maß der Gefährdung des Arbeitnehmers. Für die lohnsteuerliche Behandlung ist es unerheblich, ob die Sicherheitseinrichtungen in dessen Eigentum übergehen. Die dem Arbeitgeber entstehenden Betriebs- und Wartungskosten teilen steuerlich das Schicksal der Einbaukosten. Sie sind gegebenenfalls nur anteilig nach dem Verhältnis des steuerpflichtigen Anteils an den Gesamteinbaukosten steuerpflichtig.

- Bei Arbeitnehmern, die von einer Sicherheitsbehörde in die **Gefährdungsstufen 1 bis 3** eingeordnet sind, ergibt sich durch den Einbau der Sicherheitseinrichtungen in der Regel kein steuerpflichtiger Arbeitslohn. Bei Arbeitnehmern der Gefährdungsstufe 3 gilt dies jedoch in der Regel nur bis zu 30.000 €. Bei höheren Aufwendungen ist von einem ganz überwiegend

In dieser Ausgabe

- Positionsgefährdung:** Wenn der Arbeitgeber Aufwendungen für Sicherheitsmaßnahmen trägt..... 1
- Altersteilzeit:** Aufstockungsbetrag darf nach Eintritt in den Ruhestand ausgezahlt werden 2
- Scheidung:** Welche Folgen ein nachträglich geänderter Versorgungsausgleich hat..... 2
- Stille Beteiligung:** Liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus nichtselbständiger Arbeit vor?..... 3
- Auslandsbezug:** Welche Reichweite familienbezogene Steuervergünstigungen haben..... 3
- Alleinerziehende:** Wem der Entlastungsbetrag beim paritätischen Wechselmodell zusteht..... 4
- Steuertipp:** Diese Regeln gelten für ELStAM bei Ehepaaren und Verpartnerten 4

gend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers auszugehen, soweit sie den Einbau von Sicherheitseinrichtungen betreffen, die die Sicherheitsbehörde empfohlen hat. Der Höchstbetrag von 30.000 € gilt auch für in mehreren Jahren angefallene Aufwendungen.

- Die steuerpflichtigen Vorteile fließen dem Arbeitnehmer beim **Einbau** sofort als Arbeitslohn zu. Eine spätere Änderung der Gefährdungsstufe löst keine steuerlichen Konsequenzen aus, es sei denn, sie erfolgt noch innerhalb des Jahres, in dem die Sicherheitseinrichtungen eingebaut worden sind.
- Der Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer Aufwendungen für den Einbau von Sicherheitseinrichtungen oder damit verbundene laufende Betriebs- oder Wartungskosten auch ersetzen. Ein solcher Ersatz ist bei den Gefährdungsstufen 1 bis 3 ebenfalls kein steuerpflichtiger Arbeitslohn (gegebenenfalls nur anteilig nach dem Verhältnis des nichtsteuerpflichtigen Anteils an den Gesamteinbaukosten). Dies gilt allerdings nur dann, wenn dem Arbeitnehmer die Aufwendungen in zeitlichem Zusammenhang mit dem Einbau oder der Zahlung laufender Betriebs- oder Wartungskosten ersetzt werden. Andernfalls ist der **Aufwendungersatz** steuerpflichtiger Arbeitslohn.
- Bei Arbeitnehmern, für die **keine konkrete Gefährdungslage** vorliegt, stellen die Aufwendungen des Arbeitgebers steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.
- Der Nutzungswert für ein aus Sicherheitsgründen **gepanzertes Kfz** kann individuell ermittelt werden. Bei einer individuellen Ermittlung des Nutzungswerts kann die Abschreibung nach den Anschaffungskosten oder - bei Leasing - die entsprechende Leasingrate des leistungsschwächeren Kfz zugrunde gelegt werden, das dem Arbeitnehmer ohne eine Sicherheitsgefährdung zur Verfügung gestellt würde. Im Hinblick auf die durch die Panzerung verursachten höheren laufenden Betriebskosten bestehen keine Bedenken, wenn der Nutzungswertermittlung 70 % der tatsächlichen laufenden Kosten (ohne Abschreibung) zugrunde gelegt werden.

Hinweis: Nicht vom Arbeitgeber ersetzte Aufwendungen eines konkret gefährdeten Arbeitnehmers für Sicherheitseinrichtungen sind als Werbungskosten abziehbar. Demgegenüber gehören Aufwendungen eines nicht konkret gefährdeten Arbeitnehmers für Sicherheitsmaßnahmen zum Schutz von Leben, Gesundheit, Freiheit und Vermögen seiner Person und seiner Familienangehörigen zu den Kosten der privaten Lebensführung.

Altersteilzeit

Aufstockungsbetrag darf nach Eintritt in den Ruhestand ausgezahlt werden

Ein steuerfreier Aufstockungsbetrag liegt vor, wenn der Arbeitgeber das Regelarbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit um mindestens 20 % aufstockt, wobei die Aufstockung auch weitere Entgeltbestandteile umfassen kann. Der Umstand, dass ein Arbeitnehmer bei Auszahlung des Aufstockungsbetrags nicht mehr in Altersteilzeit tätig, sondern bereits **Versorgungsempfänger** ist, steht der Steuerfreiheit nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht entgegen.

Ob (steuerpflichtiger) Arbeitslohn vorliegt, richtet sich nach den Verhältnissen des Zeitraums, für den das Entgelt gezahlt wird. Entsprechendes gilt für die Frage, ob der Aufstockungsbetrag steuerfrei ist. Auch dies richtet sich nach dem **Zeitraum, für den er geleistet wird**, und damit nach dem Zeitraum, für den der Arbeitgeber den „aufgestockten“ Arbeitslohn zahlt. Dass die Höhe der Zusage und damit auch des Aufstockungsbetrags im Streitfall erst nach Eintritt in den Ruhestand ermittelt und der Aufstockungsbetrag erst dann ausgezahlt werden konnte, war unbeachtlich.

Scheidung

Welche Folgen ein nachträglich geänderter Versorgungsausgleich hat

Von Versorgungsbezügen bleiben ein nach einem Prozentsatz ermittelter, auf einen Höchstbetrag begrenzter **Versorgungsfreibetrag** und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag steuerfrei. Der jeweils anzuwendende Prozentsatz verringert sich seit 2005 im Gleichklang mit der schrittweisen Anhebung des Besteuerungsanteils von Leibrenten und anderen Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Bei der steuerlichen Beurteilung des Versorgungsausgleichs im Rahmen einer Scheidung ist zwischen

- dem Zeitpunkt der Teilung eines Anrechts im Versorgungsausgleich durch gerichtliche Entscheidung und
- dem späteren Zufluss der Leistungen aus den unterschiedlichen Versorgungssystemen

zu unterscheiden. Die aufgrund einer internen Teilung durchgeführte Übertragung von Anrechten ist steuerfrei. Das gilt sowohl für die ausgleichspflichtige als auch für die ausgleichsberechtigende Person.

Die Leistungen aus den übertragenen Anrechten gehören bei der ausgleichsberechtigten Person zu den Einkünften, zu denen die Leistungen bei der

ausgleichspflichtigen Person gehören würden, wenn die interne Teilung nicht stattgefunden hätte. Die (späteren) Versorgungsleistungen sind daher (weiterhin) **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit**. Ausgleichspflichtige und ausgleichsberechtigte Person versteuern beide die ihnen jeweils zufließenden Leistungen.

Für die Ermittlung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag bei der ausgleichsberechtigten Person ist nach Ansicht der Finanzverwaltung auf deren **Versorgungsbeginn** abzustellen. Das sieht das Finanzgericht Hessen anders. Die ausgleichsberechtigte Person trete nicht nur hinsichtlich der Qualifikation der Einkunftsart, sondern auch hinsichtlich des Versorgungsbeginns in die „Fußstapfen“ der ausgleichspflichtigen Person. Mit anderen Worten: Bei der Berechnung des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag ist der Versorgungsbeginn der ausgleichspflichtigen Person zugrunde zu legen.

Hinweis: Das Finanzamt hat gegen die Entscheidung Revision eingelegt. Man darf gespannt sein, wie der Bundesfinanzhof die Sache sieht.

Stille Beteiligung

Liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus nichtselbständiger Arbeit vor?

Unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang sind Gewinnanteile aus **Mitarbeiterbeteiligungen** in Form typischer stiller Beteiligungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen und nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren? Mit dieser Frage wird sich der Bundesfinanzhof (BFH) in zwei Revisionsverfahren beschäftigen, denen divergierende Entscheidungen zweier Finanzgerichte (FG) zugrunde liegen.

Laut FG Baden-Württemberg spricht der Umstand, dass der Arbeitnehmer keinen arbeitsvertraglichen Anspruch auf Einräumung der stillen Beteiligung hatte, für ein unabhängig vom Arbeitsverhältnis bestehendes **Sonderrechtsverhältnis**. Die stille Einlage durch stehengelassene Gewinnanteile zu erbringen sei eine übliche Möglichkeit zur Einlageerbringung. Eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis lasse sich auch nicht daraus herleiten, dass die Gewinnbeteiligung des Arbeitnehmers aus der stillen Beteiligung nicht auf einen bestimmten Prozentsatz der Einlageleistung begrenzt sei.

Anders die Argumentation des FG Sachsen in einem gleichgelagerten Fall: Einnahmen des Arbeitnehmers aus einer stillen Beteiligung am Unternehmen seines Arbeitgebers seien **durch das**

Dienstverhältnis veranlasst. Sie führten somit zu Arbeitslohn, wenn sie als erfolgsabhängige Vergütung „für“ die Beschäftigung beim Arbeitgeber gewährt würden. Für eine Veranlassung durch das Dienstverhältnis spreche, dass der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern die stille Beteiligung nur für die Dauer des Dienstverhältnisses angeboten habe. Darüber hinaus sprächen auch die hohe Rendite der geleisteten Einlage und die Tatsache, dass die Beteiligung am Verlust auf die Höhe der Beteiligung begrenzt sei, für eine Veranlassung durch das Dienstverhältnis.

Hinweis: Man darf gespannt sein, wie der BFH die Sache in beiden Streitfällen sieht.

Auslandsbezug

Welche Reichweite familienbezogene Steuervergünstigungen haben

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer werden unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern in vollem Umfang gleichgestellt, wenn sie

- Staatsangehörige eines EU-/EWR-Mitgliedsstaats sind,
- in einem EU-/EWR-Mitgliedstaat oder in der Schweiz ansässig sind und
- nahezu ihre gesamten Einkünfte in Deutschland erzielen.

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist als familienbezogene Steuervergünstigung vor allem die Gewährung des **Splittingvorteils** möglich.

Der Bundesfinanzhof hat sich mit der Reichweite der „ergänzenden“ fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht von EU-/EWR-Familienangehörigen des Arbeitnehmers auseinandergesetzt. Diese geht seiner Ansicht nach nicht so weit, dass der im Ausland lebende und dort Einkünfte beziehende Ehegatte in Deutschland einschränkungslos als unbeschränkt steuerpflichtig zu behandeln ist. Bei ihm müssen auch nicht alle unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährten Vergünstigungen nach Art einer „Schattenveranlagung“ berücksichtigt werden. Im Streitfall ging es um Beiträge zur niederländischen Renten- und Pflegeversicherung.

Mit der Einkünfteerzielung im Ausland zusammenhängende Aufwendungen eines nicht in Deutschland lebenden Ehegatten sind bei der inländischen Besteuerung der Einkünfte des fiktiv unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmers nicht als **Sonderausgaben** abziehbar. Die persönlichen Verhältnisse des Ehegatten, insbesondere die mit den niederländischen Einkünften zusammenhängenden Sozialabgaben, sind vom Wohnsitz- und Beschäftigungsstaat (Niederlande) zu

berücksichtigen. Die Sonderregelung bei steuerfreien Einnahmen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen kam im Streitfall nicht in Betracht. Die Einnahmen des Ehegatten waren in Deutschland nach nationalem Recht weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig.

Hinweis: Die Einkünfte (ohne Sonderausgaben) des ausländischen Ehegatten wurden jedoch bei der deutschen Besteuerung über den Progressionsvorbehalt berücksichtigt.

Alleinerziehende

Wem der Entlastungsbetrag beim paritätischen Wechselmodell zusteht

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende beträgt für das erste Kind 4.260 € jährlich. Er wird automatisch über die Steuerklasse II berücksichtigt. Die hierfür erforderliche **Haushaltszugehörigkeit** des Kindes ist anzunehmen, wenn es in der Wohnung des Alleinerziehenden gemeldet ist. Ist das Kind bei beiden Eltern gemeldet, steht der Entlastungsbetrag demjenigen zu, dem das Kindergeld ausgezahlt wird.

Beim paritätischen Wechselmodell lebt das Kind abwechselnd bei beiden Elternteilen, die sich - unter Berücksichtigung ihrer jeweiligen Einkommen - die Unterhaltskosten teilen. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs verstößt die alleinige Zuordnung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende zu einem Elternteil nicht gegen den **Gleichheitsgrundsatz**. Die gleichwertige Haushaltsaufnahme in die Haushalte beider Elternteile führt nicht dazu, dass der Entlastungsbetrag aufzuteilen ist. Dies sei durch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse gerechtfertigt.

Hinweis: Allerdings haben es die Eltern in der Hand zu bestimmen, welcher Elternteil das Kindergeld und welcher Elternteil den Entlastungsbetrag erhalten soll. Das hatten die Eltern im Streitfall jedoch nicht getan.

Steuertipp

Diese Regeln gelten für ELStAM bei Ehepaaren und Verpartnerten

Heiraten Arbeitnehmer, teilen die Meldebehörden den Finanzämtern den Familienstand „verheiratet“, das Datum der Eheschließung und die Identifikationsnummer der Ehegatten mit. Dadurch werden beide Ehegatten programmgesteuert in die **Steuerklasse IV** eingereiht, wenn sie unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und

nicht dauernd getrennt leben. Das gilt auch, wenn einer von beiden keinen Arbeitslohn bezieht. Die Steuerklasse IV wird mit Wirkung ab Beginn des Monats der Eheschließung vergeben. Soll die bei der Heirat automatisch gebildete Steuerklassenkombination IV/IV nicht angewendet werden, können die Ehegatten gemeinsam beim Finanzamt die Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktor (längstens für zwei Jahre) oder die Steuerklassenkombination III/V mit Wirkung ab Beginn des Monats der Eheschließung beantragen.

Wird eine Ehe durch **Scheidung** beendet, übermittelt die Meldebehörde den geänderten melderechtlichen Familienstand und das Datum der Scheidung der Ehe an die Finanzverwaltung. Zu Beginn des darauffolgenden Kalenderjahres wird für diese Arbeitnehmer automatisiert die Steuerklasse I gebildet, sofern die Ehegatten bei Trennung ihrer Anzeigepflicht nicht bereits nachgekommen sind und hierdurch die Steuerklasse I für das Folgejahr der Trennung erhalten haben. Entsprechendes gilt bei Aufhebung einer Ehe.

Auf Antrag kann bei Alleinstehenden, denen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht, ab Beginn des Folgejahres die **Steuerklasse II** vom Finanzamt berücksichtigt werden. Bereits ab dem Monat des dauernden Getrenntlebens kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zudem zeitanteilig als Freibetrag im Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet werden, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Der Antrag ist unter „Mein ELSTER“ (www.elster.de) oder beim Finanzamt mit dem Formular „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung und zu den Lohnsteuerabzugsmerkmalen“, dem Hauptvordruck und der Anlage „Kinder“ zu stellen.

Verstirbt ein Ehegatte, wird die Steuerklasse des überlebenden Ehegatten ab dem ersten des auf den Todestag folgenden Monats automatisch in **Steuerklasse III** geändert („Verwitwetensplitting“). Ab Beginn des zweiten Kalenderjahres nach dem Tod des Ehegatten wird programmgesteuert die Steuerklasse I gebildet. Bereits für den Monat des Todes des Ehegatten kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende zeitanteilig als Freibetrag im Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet werden, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Etwas anderes gilt nur, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerklasse III zum Todeszeitpunkt nicht erfüllt waren (z.B. bei dauerndem Getrenntleben).

Mit freundlichen Grüßen