



RÜHL & PARTNER
Stadtberger Str. 99
86157 Augsburg
T: 0821/3 46 74-0
F: 0821/3 46 74-20

info@ruehlpartner.de
www.ruehlpartner.de

Mandanten-Information für das Personalbüro

Im Oktober 2025

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

das **Zweite Betriebsrentenstärkungsgesetz** steht ein weiteres Mal auf der Agenda des Gesetzgebers. Wir stellen Ihnen die bei der betrieblichen Altersversorgung geplanten Änderungen vor. Darüber hinaus gehen wir der für die Praxis bedeutsamen Frage nach, ob das Finanzamt zur „**Schattenveranlagung**“ verpflichtet ist. Der **Steuertipp** befasst sich mit der **Versicherungspflicht von Lehrkräften**.

Gesetzgebung

Zweites Betriebsrentenstärkungsgesetz geht in die nächste Runde

Die betriebliche Altersversorgung (BAV) soll weiter ausgebaut und mehr Beschäftigten zugänglich gemacht werden. Die **Betriebsrente** soll als zweites Standbein in der Alterssicherung neben der gesetzlichen Rente gestärkt und breiter verankert werden. Diese Ziele verfolgt der Referentenentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze.

Hinweis: Einen ähnlichen Entwurf gab es bereits in der letzten Legislaturperiode (vgl. Ausgabe 09/24). Das Gesetzgebungsverfahren konnte aufgrund des Bruchs der Ampelkoalition jedoch nicht abgeschlossen werden. Das Gesetz ist daher nicht in Kraft getreten.

Aus steuerlicher Sicht sind folgende Maßnahmen hervorzuheben:

- Ab 2027 soll die Geringverdienergrenze für die Inanspruchnahme des BAV-Förderbetrags von 30 % dynamisiert werden und 3 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung betragen. Ausgehend von der heutigen Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung würde die Geringverdienergrenze bei monatlicher Lohnzahlung 2.898 € statt 2.575 € betragen.
- Der Höchstbetrag für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Arbeitgeberbeiträge zur BAV für die Inanspruchnahme des BAV-Förderbetrags soll - ebenfalls ab 2027 - von 960 € auf 1.200 € jährlich steigen. Die höchstmögliche Förderung des Arbeitgebers bei einem unveränderten Prozentsatz von 30 % würde sich somit von 288 € jährlich auf 360 € jährlich erhöhen.

In dieser Ausgabe

- ☑ **Gesetzgebung:** Zweites Betriebsrentenstärkungsgesetz geht in die nächste Runde..... 1
- ☑ **Lohnsteuerhaftung:** Finanzamt ist nicht zur „Schattenveranlagung“ verpflichtet..... 2
- ☑ **Rückfallklausel:** Keine Besteuerung in Deutschland bei 30%-Regelung in den Niederlanden..... 2
- ☑ **Doppelte Haushaltsführung:** Kostenbeteiligung wird bei Singlehaushalten nicht geprüft..... 3
- ☑ **Veranlagung:** Finanzamt darf Steuerbescheid nach Datenübermittlung ändern..... 3
- ☑ **Berufskraftfahrer:** Die Übernachtungspauschale kann nur bei Übernachtung beansprucht werden..... 4
- ☑ **Verordnung:** Künstlersozialabgabe soll ab 2026 geringfügig gesenkt werden 4
- ☑ **Steuertipp:** Übergangsregelung zur Versicherungspflicht von Lehrkräften umsetzen! 4

- Abfindungen von Kleinanwartschaften (bis 2 % der monatlichen Bezugsgröße = ca. 75 €) der BAV sollen steuerfrei zum Aufbau einer zusätzlichen Absicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung genutzt werden können. In diesen Fällen sollen erst die (späteren) Auszahlungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung mit dem im Jahr der Auszahlung maßgebenden Besteuerungsanteil als sonstige Einkünfte versteuert werden.

Lohnsteuerhaftung

Finanzamt ist nicht zur „Schattenveranlagung“ verpflichtet

Das Finanzgericht Niedersachsen (FG) hat entschieden, dass die Lohnsteuerhaftung mit Ablauf des Kalenderjahres weiterhin an den Lohnsteueranspruch und nicht etwa an den Einkommensteueranspruch anknüpft. Das hat zur Folge, dass die **Lohnsteuerschuld des Arbeitnehmers** Grundlage der Haftung bleibt, und nicht dessen gegebenenfalls geringere Einkommensteuerschuld.

Im Streitfall hatte eine GmbH für zwei ihrer Arbeitnehmer die Lohnsteuer fehlerhaft nach Lohnsteuerklasse I anstatt nach Lohnsteuerklasse VI einbehalten. Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung erließ das Betriebsstättenfinanzamt einen Haftungsbescheid. Im Einspruchs- und Klageverfahren beantragte die GmbH dessen Aufhebung, weil die tatsächliche **Einkommensteuerschuld der Arbeitnehmer** niedriger sei. Das Finanzamt reduzierte daraufhin die Haftungsbeträge bezüglich eines der beiden Arbeitnehmer für 2016 und 2019, da sich aus den Einkommensteuerbescheiden eine gegenüber den Lohnsteuerbeträgen geringere Einkommensteuerschuld ergab. Eine weitere Reduzierung der Haftungsbeträge lehnte es ab. Wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung seien keine Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 erlassen worden. Das Betriebsstättenfinanzamt sei nicht verpflichtet, insoweit „Schattenveranlagungen“ aufgrund von Einkommensteuererklärungen oder - wie im Fall des anderen Arbeitnehmers - vorgelegten Steuerberechnungen durchzuführen.

Das FG ist dieser Auffassung im Ergebnis gefolgt. Der Gesetzeswortlaut („Jahreslohnsteuer“) spreche dafür, dass sich die Haftung nach Ablauf des Kalenderjahres auf die Jahreslohnsteuer beziehe. Auch steuersystematisch sei diese Auslegung geboten. Das Einkommensteuergesetz trenne streng nach **Lohnsteuerabzugs- und Veranlagungsverfahren**. Das Lohnsteuerabzugsverfahren beschränke sich auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und habe keine Bindungswirkung für ein späteres Veranlagungsverfahren.

Daher sei auch nicht von Belang, ob

- eine abgegebene Einkommensteuererklärung infolge Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht in einen Einkommensteuerbescheid münde oder
- sich aufgrund von vorgelegten Berechnungen gegebenenfalls eine geringere Einkommensteuerschuld ergebe.

Alles andere führe dazu, dass das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers in solchen Fällen „Schattenveranlagungen“ durchführen und damit die Aufgaben des Veranlagungsfinanzamts übernehmen müsste. Eine solche Vermischung von Lohnsteuerabzugs- und Veranlagungsverfahren sei **steuersystematisch verfehlt** und verfassungsrechtlich nicht geboten.

Hinweis: Der Rechtsstreit ist von erheblicher praktischer Bedeutung. Man darf daher gespannt sein, ob sich der Bundesfinanzhof im anhängigen Revisionsverfahren der Sichtweise des FG anschließt.

Rückfallklausel

Keine Besteuerung in Deutschland bei 30%-Regelung in den Niederlanden

„Rückfallklauseln“ in Doppelbesteuerungsabkommen machen die Steuerfreistellung des Arbeitslohns im Ansässigkeitsstaat Deutschland von der Besteuerung dieser Einkünfte im ausländischen Tätigkeitsstaat abhängig. Eine Besteuerung im Tätigkeitsstaat liegt vor, wenn die Einkünfte dort in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Davon ist auch dann auszugehen, wenn eine Besteuerung infolge von Freibeträgen oder Verlusten im Ergebnis unterbleibt. Dagegen liegt eine **Nichtbesteuerung im Tätigkeitsstaat** insbesondere dann vor, wenn die Einkünfte nach ausländischem Recht nicht steuerbar oder sachlich steuerbefreit sind oder aber der Arbeitnehmer persönlich steuerbefreit ist.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in diesem Zusammenhang zu einem in Deutschland ansässigen, in den Niederlanden tätigen Arbeitnehmer entschieden: Der für dessen Tätigkeit gezahlte Arbeitslohn ist auch insoweit unter Anwendung des Progressionsvorbehalts in Deutschland steuerfrei, als der Arbeitnehmer den Lohn in den Niederlanden vom dortigen Arbeitgeber aufgrund der „**30%-Regelung**“ steuerfrei erhalten hat.

Arbeitnehmer, die eine Tätigkeit bei einem niederländischen Arbeitgeber aufnehmen, ziehen zwecks Ausübung ihrer Tätigkeit entweder in die Niederlande um oder reisen - wie im Streitfall -

täglich vom Ausland dorthin. Die 30-%-Freistellungsregelung in den Niederlanden beruht auf der Annahme, dass ihnen **zusätzliche Kosten** entstehen, weil die Lebenshaltungskosten in den Niederlanden höher als im Heimatland sind. Soweit es sich hierbei um „extraterritoriale“ Kosten handelt, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer diese Mehrkosten gegen Einzelnachweis steuerfrei erstatten. Alternativ kann er sie ohne Nachweis pauschal abgelden und 30 % des Arbeitslohns steuerfrei auszahlen. Letztlich handelt es sich bei der 30-%-Regelung um die pauschalierte Erstattung von steuererheblichen Aufwendungen des Arbeitnehmers.

Fazit des BFH: Von einer Nichtbesteuerung im Tätigkeitsstaat Niederlande, die zum **Rückfall des Besteuerungsrechts** an den Wohnsitzstaat des Arbeitnehmers und damit an Deutschland führen würde, kann aufgrund einer solchen aufwandsentlastenden Steuerfreistellung nicht ausgegangen werden. Für den Arbeitnehmer war dies erfreulich. Die Lohn Einkünfte blieben im Streitfall in Deutschland steuerfrei.

Doppelte Haushaltsführung

Kostenbeteiligung wird bei Singlehaushalten nicht geprüft

Notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, sind **Werbungskosten**. Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Orts seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält und zugleich auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt.

Das Vorliegen eines **eigenen Hausstands** setzt das Innehaben einer Wohnung voraus. Es erfordert des Weiteren eine finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung. Bedeutung kommt diesem Tatbestandsmerkmal nach einer aktuellen Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) jedoch nur zu, soweit der Arbeitnehmer am Lebensmittelpunkt einem Mehrpersonenhaushalt angehört - zum Beispiel im Rahmen eines Mehrgenerationenhaushalts. Dies folgt schon aus dem Tatbestandsmerkmal „Beteiligung“. Nur wenn mehrere Personen einen gemeinsamen Haushalt führen, kann sich der Einzelne an den Kosten dieses Haushalts und damit an den Kosten der Lebensführung „beteiligen“.

Führt der Arbeitnehmer dagegen einen **Einpersonenhaushalt**, stellt sich die Frage nach der finanziellen Beteiligung an den Kosten dieses Haushalts (der Lebensführung) laut BFH nicht. Denn die Kosten der Lebensführung eines Ein-

personenhaushalts werden denknötwendig von dieser einen Person getragen. Woher die hierfür erforderlichen Mittel stammen - ob aus eigenen Einkünften, staatlichen Transferleistungen, Darlehen, Unterhaltsleistungen oder familiären Geldgeschenken -, ist insoweit unerheblich.

Veranlagung

Finanzamt darf Steuerbescheid nach Datenübermittlung ändern

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass das Finanzamt einen bestandskräftigen Steuerbescheid ändern darf, wenn ihm **Daten elektronisch übermittelt** werden, die bei Erlass des ursprünglichen Bescheids noch nicht vorlagen. Hierfür spielt es keine Rolle, ob der Inhalt der Daten dem Finanzamt bereits bekannt war.

Im Streitfall hatten die Kläger eine korrekte Steuererklärung abgegeben. Darin hatten sie auch ihre **Renteneinkünfte** zutreffend erklärt. Das Finanzamt erließ jedoch einen Einkommensteuerbescheid ohne Berücksichtigung der Renteneinkünfte. Später erhielt es auch noch einmal auf elektronischem Wege durch eine Datenübermittlung des Rentenversicherungsträgers von der Höhe der Renteneinkünfte Kenntnis. Daraufhin änderte es den Einkommensteuerbescheid und setzte erstmals die Renteneinkünfte an.

Der BFH hat diese Handhabung aus folgenden Erwägungen bestätigt: In der analogen Welt war die Änderung eines Steuerbescheids - sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerzahlers - nur möglich, wenn besondere Voraussetzungen erfüllt waren. Dazu gehörten zum Beispiel nachträglich bekanntgewordene Tatsachen oder ein Vorbehalt der Nachprüfung im Steuerbescheid. Diese Voraussetzungen waren im Streitfall nicht erfüllt, weil das Finanzamt die Rente **trotz Kenntnis des Sachverhalts** im ursprünglichen Steuerbescheid außer Ansatz gelassen hatte.

Weil aber im Zuge der Digitalisierung auch die Finanzämter immer mehr steuerungsrelevante Daten auf elektronischem Wege erhalten, hat der Gesetzgeber die Abgabenordnung mit Wirkung ab 2017 geändert. Ein Steuerbescheid kann nun geändert werden, soweit dem Finanzamt Daten übermittelt werden, die bisher nicht oder nicht zutreffend berücksichtigt wurden. Weitere Voraussetzungen enthält das Gesetz nicht. Daher ist eine Steuerfestsetzung auch dann zu ändern, wenn dem Finanzamt oder dem Steuerzahler zuvor **ein Fehler unterlaufen** ist. Dies hat sich im hier entschiedenen Fall zugunsten des Finanzamts ausgewirkt, würde aber umgekehrt ebenso zugunsten des Steuerzahlers gelten.

Berufskraftfahrer

Die Übernachtungspauschale kann nur bei Übernachtung beansprucht werden

Notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers während seiner auswärtigen Tätigkeit auf einem Kfz des Arbeitgebers, die in Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kfz entstehen, sind **Werbungskosten**. Das gilt aber nur für Tage, an denen der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kfz entstehen, können 9 € (bis 31.12.2023: 8 €) für jeden Kalendertag als Übernachtungspauschale berücksichtigt werden. Diese Pauschale kann der Arbeitnehmer als Werbungskosten abziehen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei ausgezahlt bekommen. Die Entscheidung zugunsten der Pauschale kann im Kalenderjahr nur einheitlich getroffen werden.

Das Gesetz beschränkt die Übernachtung auf ein Fahrzeug des Arbeitgebers oder eines von diesem beauftragten Dritten, wobei mit Übernachtung die Nutzung des Fahrzeugs als Unterkunft zur Nacht gemeint ist. Der Ansatz der Übernachtungspauschale setzt neben dem bestehenden Anspruch auf eine Verpflegungspauschale eine Übernachtung im vorstehenden Sinne voraus. Das Finanzgericht Thüringen hat folgerichtig entschieden, dass kein Anspruch auf die Übernachtungspauschale für An- und Abreisetage besteht, für die der Arbeitnehmer - ohne Übernachtung im Fahrzeug - die in Betracht kommende Verpflegungspauschale erhalten hat.

Hinweis: Der Arbeitnehmer hat gegen die Entscheidung Revision eingelegt.

Verordnung

Künstlersozialabgabe soll ab 2026 geringfügig gesenkt werden

Über die Künstlersozialversicherung werden derzeit mehr als 190.000 selbständige Künstler und Publizisten als Pflichtversicherte in den Schutz der gesetzlichen Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung einbezogen. Für das Jahr 2025 beträgt die Künstlersozialabgabe **5 %** der an Künstler und Publizisten gezahlten Entgelte.

Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales hat zur Künstlersozialabgabe-Verordnung 2026 die Ressort- und Verbändebeteiligung eingeleitet. Nach dem Verordnungsentwurf soll der Abgabesatz zur Künstlersozialversicherung im Jahr 2026 geringfügig von **5 % auf 4,9 % sinken**.

Steuertipp

Übergangsregelung zur Versicherungspflicht von Lehrkräften umsetzen!

Aufgrund einer sozialversicherungsrechtlichen Übergangsregelung beginnt die Versicherungspflicht von Lehrkräften unter bestimmten Voraussetzungen **erst ab dem 01.01.2027**. Dazu haben die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung Empfehlungen formuliert. Zur versicherungsrechtlichen Beurteilung von Lehrern und Dozenten gilt danach Folgendes:

- Auf vor dem 01.03.2025 bestandskräftig gewordene Bescheide und Feststellungen ist die Übergangsregelung nicht anwendbar. Bestandskräftig sind alle Verwaltungsakte, die nicht mehr angefochten werden können.
- Die Vertragsparteien müssen für die Anwendung der Übergangsregelung bei Vertragsabschluss übereinstimmend von einer selbständigen Lehrtätigkeit ausgegangen sein. Das ergibt sich in der Regel aus dem Vertragstext und den dort verwendeten Begriffen wie „Honorarvertrag“ oder „freie Mitarbeit“.
- Die schriftlich oder elektronisch zu erklärende Zustimmung zur Anwendung der Übergangsregelung ist eine einseitige, von der Lehrkraft gegenüber ihrem Vertragspartner abzugebende Willenserklärung. Sie muss von der Lehrkraft ausdrücklich erklärt werden. Keine Zustimmung im Sinne der Übergangsregelung ist der Umstand, dass gegebenenfalls im Vertragstext übereinstimmend von einer selbständigen Tätigkeit ausgegangen wird.
- Die Zustimmung ist nicht pauschal und personenbezogen, sondern jeweils vertragsbezogen. Sie bezieht sich auf ein konkretes, individuelles Vertragsverhältnis zu einem Vertragspartner, in dem beide Vertragsparteien übereinstimmend von einer selbständigen Tätigkeit ausgehen.
- Die Zustimmung bewirkt, dass ab Beginn der vertraglich vereinbarten Tätigkeit keine Versicherungspflicht aufgrund einer Beschäftigung als Lehrkraft besteht.

Hinweis: An der steuerlichen Beurteilung der Lehrtätigkeit ändert sich durch die versicherungsrechtlichen Regelungen nichts.

Mit freundlichen Grüßen