

§ 3 Nr. 28 [Leistungen zur Förderung der Altersteilzeit]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

28. die Aufstockungsbeträge im Sinne des § 3 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a sowie die Beiträge und Aufwendungen im Sinne des § 3 Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b und des § 4 Absatz 2 des Altersteilzeitgesetzes, die Zuschläge, die versicherungsfrei Beschäftigte im Sinne des § 27 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch zur Aufstockung der Bezüge bei Altersteilzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen erhalten sowie die Zahlungen des Arbeitgebers zur Übernahme der Beiträge im Sinne des § 187a des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch, soweit sie 50 Prozent der Beiträge nicht übersteigen;

...

Autor und Mitherausgeber:

Dr. Winfried *Bergkemper*, Richter am BFH aD, Lenggries

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 28 1

B. Erläuterungen zu Nr. 28:

Leistungen zur Förderung der Altersteilzeit

I. Steuerfreie Leistungen iSd. Alters- teilzeitgesetzes	2	III. Steuerfreiheit vom Arbeitgeber übernommener Beiträge iSd. § 187a SGB VI	4
II. Zuschläge an versicherungsfrei Beschäftigte iSv. § 27 Abs. 1 Nr. 1–3 SGB III	3		

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 28

1

Grundinformation zu Nr. 28: Die Vorschrift nimmt bestimmte, im Einzelnen genannte Leistungen von der Besteuerung aus. Dazu zählen ua. Aufstockungsbeträge, Beiträge und Aufwendungen iSd. Altersteilzeitgesetzes (ATZG).

Rechtsentwicklung der Nr. 28: Die Vorschrift enthielt in den VZ 1958 bis 1974 eine StBefreiung für Dividenden und Zinsen aus internationalen Schuldverschreibungen und Wertpapieren (s. § 3 Nr. 27 Anm. 1). In den VZ 1975 bis 1988 war Nr. 28 nicht besetzt.

- ▶ *StÄndG v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Einfügung der StBefreiung für Dividenden und Zinsen aus den von der Internationalen Finanz-Corporation ausgegebenen oder garantierten Schuldverschreibungen und Wertpapieren.

- ▶ *EstRG v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 539): Aufhebung ua. auch der Nr. 28 wegen rein deklaratorischer Bedeutung.
- ▶ *ÄndG zum AFG und AltersteilzeitG v. 20.12.1988* (BGBl. I 1988, 2343; BStBl. I 1989, 40): Nach der neu eingefügten Nr. 28 sind die Aufstockungsbeträge iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a sowie die Beträge und Aufwendungen iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b und des § 4 Abs. 2 ATZG stfrei.
- ▶ *1. SGB III-ÄndG. v. 16.12.1997* (BGBl. I 1997, 2970; BStBl. I 1988, 127): Die StBefreiung der Leistungen nach dem ATZG wurde auf die vom ArbG freiwillig übernommenen Rentenversicherungsbeiträge iSd. § 187a SGB VI ausgedehnt. Die StFreistellung wurde dabei auf die Hälfte der Beiträge begrenzt.
- ▶ *Bundesbesoldungs- und -versorgungsanpassungsgesetz v. 6.8.1998* (BGBl. I 1998, 2026; BStBl. I 1998, 1125): Erweiterung der StBefreiung auf Zuschläge aufgrund des § 6 Abs. 2 BBesG.
- ▶ *StÄndG 2001 v. 20.12.2001* (BGBl. I 2001, 3519; BStBl. I 2002, 4): Die Wörter „die Zuschläge auf Grund des § 6 Abs. 2 des Bundesbesoldungsgesetzes“ wurden durch die Wörter „die Zuschläge, die versicherungsfrei Beschäftigte im Sinne des § 27 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch zur Aufstockung der Bezüge bei Altersteilzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften oder Grundsätzen“ ersetzt.

Rechts- und steuersystematische Bedeutung der Nr. 28: Ohne die StBefreiung nach Nr. 28 wären die Aufstockungsbeträge, Beiträge und Aufwendungen iSd. ATZG ebenso wie die Zuschläge an versicherungsfrei Beschäftigte stpfl. Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (FG Köln v. 22.11.2021 – 6 K 1902/19, EFG 2022, 499, Rev. VI R 4/22; s. auch BFH v. 17.5.2006 – X R 19/05, BFH/NV 2006, 2049, zur Rückzahlung des Aufstockungsbetrags). Im Einzelfall könnten diese Leistungen allenfalls nach § 24 Nr. 1 Buchst. a iVm. § 34 Abs. 2 und Abs. 2 Nr. 2 als Entschädigungen stbegünstigt sein (BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251). Auch die StBefreiung für Beiträge iSd. § 187 Buchst. a SGB VI, die der ArbG für den ArbN übernimmt, ist konstitutiv (s. Anm. 3).

Geltungsbereich der Nr. 28:

- ▶ *Sachlicher Geltungsbereich:* Nr. 28 gilt dem Wortlaut nach unabhängig davon, welcher Einkunftsart die Einnahmen zuzurechnen sind. Praktisch sind jedoch nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betroffen.
- ▶ *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 28 gilt für unbeschränkt und beschränkt EStpfl.; § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis der Nr. 28 zu anderen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 32b:* Die vom ArbG gezahlten Aufstockungsbeträge und Zuschläge unterliegen dem ProgrVorb. (§ 32b Abs. 1 Nr. 1 Buchst. g; s. § 32b Anm. 99).
- ▶ *Eintragung im Lohnkonto:* Die Aufstockungsbeträge oder Zuschläge sind im Lohnkonto einzutragen (§ 41 Abs. 1 Satz 4; § 41 Anm. 12).
- ▶ *Elektronische Lohnsteuerbescheinigung:* Bei Abschluss des Lohnkontos hat der ArbG Aufstockungsbeträge oder Zuschläge zu bescheinigen (§ 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5).
- ▶ *Verhältnis zu § 42b:* Der LStJA durch den ArbG ist ausgeschlossen, wenn der ArbN nach Nr. 28 stfreie Aufstockungsbeträge oder Zuschläge bezogen hat (§ 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 4; § 42b Anm. 20).

B. Erläuterungen zu Nr. 28: Leistungen zur Förderung der Altersteilzeit

I. Steuerfreie Leistungen iSd. Altersteilzeitgesetzes

2

Steuerfrei sind die Aufstockungsbeträge iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a ATZG und die Aufwendungen und Beiträge iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b und § 4 Abs. 2 ATZG in der jeweils maßgeblichen Form. Durch das ATZG soll älteren ArbN ein gleitender Übergang vom Erwerbsleben in die Altersrente ermöglicht werden (§ 1 Abs. 1 ATZG). Die Bundesagentur für Arbeit fördert durch die in § 4 ATZG genannten Leistungen (Erstattungen) an den ArbG die Teilzeitarbeit älterer ArbN, die ihre Arbeitszeit ab Vollendung des 55. Lebensjahres spätestens ab 31.12.2009 vermindern und damit die Einstellung eines sonst Arbeitslosen ermöglichen (§ 1 Abs. 2 ATZG). Allerdings liegt gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 ATZG Altersteilzeit unabhängig von einer Förderung durch die Bundesagentur für Arbeit auch vor bei einer Teilzeitarbeit älterer ArbN, die ihre Arbeitszeit ab Vollendung des 55. Lebensjahres nach dem 31.12.2009 vermindern. Für die Anwendung der Nr. 28 kommt es nicht darauf an, dass die Altersteilzeit vor dem 1.1.2010 begonnen und durch die Bundesagentur für Arbeit nach § 4 ATZG gefördert wird (§ 1 Abs. 3 Satz ATZG).

Aufstockungsbeträge iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und Beiträge iSd. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ATZG: Steuerfrei sind die Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b ATZG, die der ArbG dem ArbN gewährt, um – idR – in den Genuss der Leistungen nach § 4 ATZG zu kommen. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a betrifft die Aufstockung des Regelarbeitsentgelts für die Altersteilzeit um mindestens 20 %. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b bestimmt die Zahlung zusätzlicher Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung durch den ArbG.

Aufwendungen iSd. § 4 Abs. 2 ATZG: Steuerfrei sind auch Aufwendungen des ArbG iSd. § 4 Abs. 2 ATZG zugunsten des ArbN. 4 Abs. 2 ATZG eröffnet eine Leistungsgewährung an den ArbG eines solchen ArbN, der von der Versicherungspflicht in der gesetzlichen Rentenversicherung befreit ist, und zwar auch dann, wenn deshalb eine Beitragszahlung zur gesetzlichen Rentenversicherung nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b ATZG unterblieben ist (§ 4 Abs. 2 Satz 1 ATZG).

Die Voraussetzungen des § 2 ATZG müssen vorliegen: Nach dem Wortlaut der Nr. 28 hängt die StBefreiung nur davon ab, dass dem ArbN die entsprechenden Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 2 ATZG zugutegekommen sind. Ungeschriebene weitere Voraussetzung ist jedoch, dass der Altersteilzeitarbeitnehmer die persönlichen Voraussetzungen des § 2 ATZG erfüllt (R 3.28 Abs. 1 LStR; Hess. FG v. 3.12.2007 – 11 K 2422/06, EFG 2008, 781, rkr.; Nds. FG v. 14.6.2007 – 11 K 541/06, EFG 2007, 1410, rkr.). Dabei müssen die Voraussetzungen nicht im Zeitpunkt des Zuflusses vorliegen, sondern in dem Zeitraum, für den die fraglichen Einnahmen geleistet werden (FG Köln v. 22.11.2021 – 6 K 1902/19, EFG 2022, 499, Rev. VI R 4/22).

Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes nicht erforderlich: Die StBefreiung ist nicht von der Wiederbesetzung des Arbeitsplatzes nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 ATZG abhängig (R 3.28 Abs. 2 LStR). Es kommt auch nicht darauf an, dass die Altersteilzeit vor dem 1.10.2010 begonnen und durch die Bundesagentur für Arbeit nach § 4 ATZG gefördert wird (§ 1 Abs. 3 Satz 2 ATZG; s.o.).

Umfang: Die Aufstockungsbeträge und Beiträge zur Höherversicherung sind auch stfrei, soweit sie über die in § 3 Abs. 1 Nr. 1 ATZG genannten Mindestbeträge hinausgehen (vgl. im Einzelnen R 3.28 Abs. 3 iVm. H 3.28 LStH).

Die StBefreiung kommt nicht mehr in Betracht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der ArbN die Altersteilzeit beendet oder die für ihn geltende gesetzliche Altersgrenze für die Regelaltersgrenze erreicht hat (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 ATZG; R 3.28 Abs. 1 Satz 5 LStR; aA FG Köln v. 22.11.2022 – 6 K 1902/19, EFG 2022, 499, Rev. VI R 4/22).

3 II. Zuschläge an versicherungsfrei Beschäftigte iSv. § 27 Abs. 1 Nr. 1–3 SGB III

Nach § 27 Abs. 1 Nr. 1 SGB III sind ua. Beamte und Richter von der gesetzlichen Versicherungspflicht befreit. Entsprechendes gilt unter den in § 27 Abs. 1 Nr. 2 und 3 SGB III genannten Voraussetzungen für Geistliche und Lehrer an privat genehmigten Ersatzschulen. An diesen Personenkreis durch den ArbG gezahlte Zuschläge zur Aufstockung der Bezüge bei Altersteilzeit stellt Nr. 28 ebenfalls stfrei.

Für Bundesbeamte ist die Altersteilzeit in § 93 BBG geregelt. Nach § 6 Abs. 2 BBesG kann durch Rechtsverordnung die Gewährung eines nicht ruhegehaltstfähigen Zuschlags zu den Dienstbezügen geregelt werden.

4 III. Steuerfreiheit vom Arbeitgeber übernommener Beiträge iSd. § 187a SGB VI

Mit Wirkung ab 1.1.1998 ist die StBefreiung der Leistungen nach dem ATZG auf die vom ArbG freiwillig übernommenen Rentenversicherungsbeiträge iSd. § 187a SGB VI ausgedehnt worden.

Bei vorzeitiger (also idR vor Vollendung des 65. Lebensjahres) Inanspruchnahme der Altersrente muss der Versicherte Rentenabschläge in Kauf nehmen (§ 77 Abs. 2 SGB VI). Bis zur Vollendung des 65. Lebensjahres des ArbN kann diese Rentenminderung durch Zahlung zusätzlicher Beiträge nach § 187a SGB VI aufgefangen werden. Diese Beiträge kann ganz oder teilweise der ArbG freiwillig übernehmen, um so die Bereitschaft zur Altersteilzeit beim ArbN zu wecken (*Haupt/Welsau*, DStR 1996, 1531). Die StFreiheit betrifft nur Ausgleichszahlungen, die in die gesetzliche Rentenversicherung geleistet werden (BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251).

Steuerfreiheit der Beiträge: Die Zahlungen des ArbG zur Übernahme der Beiträge iSd. § 187a SGB VI sind stfrei, soweit sie 50 % der Beiträge nicht übersteigen. Die StFreiheit ist begrenzt, weil auch Pflichtbeiträge des ArbG zur gesetzlichen Rentenversicherung nur in Höhe des halben Gesamtbeitrags stfrei sind (BTDrucks. 13/894, 75). Ohne die StBefreiung wären die Zahlungen des ArbG stpfl. Arbeitslohn.

Nach dem Wortlaut der Nr. 28 ist die StBefreiung auf die Hälfte der insgesamt geleisteten zusätzlichen Rentenversicherungsbeiträge begrenzt. Maßgeblich ist also die Höhe des Gesamtbeitrags iSd. § 187a SGB VI. Übernimmt der ArbG diesen insgesamt, ist der Beitrag nur zur Hälfte stfrei. Die andere Hälfte ist stpfl. Arbeitslohn. Tragen ArbG und ArbN den Gesamtbeitrag je zur Hälfte, ist der ArbG-Anteil insgesamt stfrei. Entsprechendes gilt, wenn der ArbG weniger als die Hälfte des Gesamtbeitrags übernimmt.

Zahlungen in eine schweizerische Pensionskasse: Auch eine Spezialeinlage, die ein ArbG in eine schweizerische Pensionskasse zur Erleichterung des vorzeitigen Ruhestands seines ArbN und zum Ausgleich der damit verbundenen Rentenminderung leistet, können gem. Nr. 28 stfrei sein. Voraussetzung ist aber, dass die Zahlung in das sog. Obligatorium der Pensionskasse gezahlt wird (BFH v. 17.5.2017 – X R 10/15, BStBl. II 2017, 1251; FG Ba.-Württ. v. 25.9.2020 – 14 K 2144/17, EFG 2021, 358, rkr., betr. die Schweizer Stiftung für den flexiblen Altersrücktritt im Bauhauptgewerbe).

