
Datum: 27.09.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 814/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0927.6K814.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 45/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Der Kläger war Gesellschafter und Geschäftsführer der A 1 GmbH, welche ihm im Jahr 1993 - seinerzeit noch als A 2 GmbH firmierend - eine Pensionszusage erteilt hatte. | 2 |
| Im April 2010 wurde die A 1 GmbH an die B GmbH veräußert. Gleichzeitig wurde die Tätigkeit des Klägers als Geschäftsführer beendet. Anlässlich dieser Veräußerung und der damit verbundenen Beendigung der Geschäftsführerstellung des damals 54-jährigen Klägers wurde die dem Kläger gegenüber eingegangene Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds, die C Pensionsfonds AG, übertragen. | 3 |
| Als Gegenleistung für die Übertragung trat die A 1 GmbH ihre Ansprüche aus einer zur Deckung der Pensionszusage des Klägers abgeschlossenen Rückdeckungsversicherung i.H.v. 257.644,- € an den Pensionsfonds ab. Der Kläger zahlte an den Pensionsfonds aus eigenen Mitteln einen Einmalbetrag i.H.v. 167.695,- €, um die Versorgungsanwartschaft bis zum Eintritt seiner Versorgungsberechtigung beitragsfrei zu stellen. | 4 |
| Die A 1 GmbH löste in ihrer Buchführung die für die Pensionsverpflichtung des Klägers gebildete Rückstellung in Höhe von 233.680,- € auf. Demgemäß ergab sich bei ihr ein Aufwand i.H.v. 23.964,- € (Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung 257.644,- € | 5 |

abzüglich Pensionsrückstellung 233.680,- €). Einen Antrag auf Verteilung dieses Aufwands gemäß § 4e Abs. 3 EStG auf zehn Jahre stellte die A 1 GmbH nicht.

Nachdem der Beklagte durch eine Kontrollmitteilung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D von dem Sachverhalt Kenntnis erlangt hatte, änderte er mit Bescheid vom 11.01.2016 den Einkommensteuerbescheid 2010 der Kläger gemäß § 164 Abs. 2 AO und rechnete dem steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers einen Betrag in Höhe der bei der A 1 gebildeten Rückstellung von 233.680,- € zu. Gegen diesen Bescheid erhoben die Kläger nach erfolglosem Vorverfahren die vorliegende Klage.

Die Kläger vertreten die Ansicht, es liege schon kein Arbeitslohn des Klägers vor. Der Kläger habe durch die Überführung der Pensionsverpflichtung auf den Pensionsfonds keine Verfügungsmacht über finanzielle Mittel erlangt. Seine Leistungsfähigkeit habe sich nicht erhöht. Er habe vor der Übertragung der Pensionsverpflichtung eine Anwartschaft besessen. Diese Situation habe sich auch durch die Übertragung nicht geändert. Gegenüber dem Pensionsfonds habe er ebenfalls nur eine Anwartschaft, die erst mit dem Erreichen des Pensionsalters zum Zufluss von verfügbaren Mitteln führe.

Für den Fall, dass gleichwohl Arbeitslohn anzunehmen sei, sei dieser gemäß § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei. Zu dieser Rechtsauffassung sind die Kläger in der (falschen) Annahme gelangt, der A 1 GmbH sei im Zusammenhang mit der Übertragung der Pensionszusage kein Aufwand entstanden, der gemäß § 4e Abs. 3 EStG verteilt hätte werden können. Sie meinen, eines Antrags des Arbeitgebers auf Verteilung des Aufwands bedürfe es jedenfalls dann nicht, wenn und soweit dem Arbeitgeber kein Aufwand entstanden sei und es demgemäß nichts zu verteilen gebe. Denn der Antrag ginge in einem solchen Fall erkennbar ins Leere. Nachdem sie darauf hingewiesen wurden, dass bei der A 1 GmbH nach Verrechnung mit der Rückstellung ein Aufwand i.H.v. 23.964,- € entstanden ist, haben sie ihren Vortrag dahingehend ergänzt, wenn überhaupt steuerpflichtiger Arbeitslohn anzunehmen sei, sei dieser jedenfalls auf 23.964,- € zu begrenzen. Es sei unverhältnismäßig, beim Arbeitnehmer einen Betrag i.H.v. 233.680,- € der Steuerpflicht zu unterwerfen, weil der Arbeitgeber einen vergleichsweise geringen Aufwand i.H.v. 23.964,- € nicht auf zehn Jahre verteilt habe.

Abschließend berufen sich die Kläger darauf, der Arbeitgeber des Klägers schulde gemäß § 40b Abs. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG als Steuerschuldner Lohnsteuer auf die Zahlung an den Pensionsfonds. Das jedenfalls befreie den Kläger von einer möglichen Steuerschuld.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 233.680,- € herabgesetzt werden,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

Der Beklagte sieht in der Übertragung der Pensionszusage auf den Pensionsfonds steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers, denn durch die Übertragung habe er einen unmittelbaren Rechtsanspruch gegen den Pensionsfonds erworben. Eine Steuerfreiheit

gemäß § 3 Nr. 66 EStG komme mangels Antrags des Arbeitgebers nach § 4e Abs. 3 EStG nicht in Betracht. Die Antragstellung sei eine formale Voraussetzung für die Anwendung des § 3 Nr. 66 EStG.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2010 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat zutreffend im Zeitpunkt der Übertragung der dem Kläger von der A 1 GmbH erteilten Versorgungszusage auf die C Pensionsfonds AG steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers i.S. des § 19 EStG angenommen.

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören Gehälter, Löhne sowie andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Einnahmen der vorgenannten Art sind nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind (vergleiche auch § 8 Abs. 1 EStG).

Sagt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses eine Leistung zu, begründet der Anspruch auf diese Leistung noch keinen gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn. Die bloße Einräumung von Ansprüchen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer führt bei diesem regelmäßig noch nicht zum Zufluss von Einnahmen. Erst der Eintritt des Leistungserfolgs durch die Erfüllung der Ansprüche bewirkt den Zufluss beim Arbeitnehmer. Zugeflossen ist eine Einnahme nämlich erst dann, wenn der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt und der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hat. Demgemäß löst die Zusage eines Arbeitgebers, eine Altersversorgung aus eigenen, erst im Zeitpunkt der Zahlung bereitzustellenden Mitteln zu erbringen, grundsätzlich noch keinen Zufluss von Arbeitslohn aus (BFH-Urteile vom 19.05.1993 I R 34/92, BStBl II 1993, 804; vom 27.05.1993 VI R 19/92, BStBl II 1994, 246).

Die Arbeitslohnqualität von Zukunftssicherungsleistungen, bei denen die Leistung des Arbeitgebers an einen Dritten - z.B. an einen Versicherer - erfolgt, hängt davon ab, ob sich der Vorgang wirtschaftlich betrachtet so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Mittel zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Erwerb der Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung, an die der Arbeitgeber Beiträge geleistet hat, ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht. Leistet der Arbeitgeber dagegen Zuwendungen an eine Einrichtung, die dem Arbeitnehmer keinen Rechtsanspruch einräumt, sind erst die laufenden von der Versorgungseinrichtung an den Arbeitnehmer ausgezahlten Bezüge als Arbeitslohn zu qualifizieren (ständige Rechtsprechung des BFH, vergleiche Urteile vom 16.04.1999 VI R 66/97, BStBl II 2000, 408; vom 27.05.1993 VI R 19/92, BStBl II 1994, 246; vom 15.07.1977 VI R 109/74, BStBl II 1977, 761).

Nach diesen Grundsätzen stellt die von der A 1 GmbH dem Kläger erteilte Direktzusage – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – mangels Zufluss noch keinen Arbeitslohn des Klägers dar.

Arbeitslohn ist aber durch die Übertragung der Zusage auf die C Pensionsfonds AG entstanden. Der Kläger hat zwar – worauf er zu Recht hinweist – sowohl vor der Übertragung

der Direktzusage als auch nach der Übertragung lediglich eine Anwartschaft auf eine Altersversorgung. Gleichwohl ist aber Arbeitslohn gegeben. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung stellt sich der Vorgang so dar, als hätte die A 1 GmbH dem Kläger Mittel zur Verfügung gestellt, die der Kläger dann aufgewandt hat, um von einem fremden Dritten, nämlich der C Pensionsfonds AG, eine Pensionszusage zu erhalten, mit welcher er unabhängig von der wirtschaftlichen Entwicklung der A 1 GmbH ist. Arbeitslohn ist insbesondere deshalb anzunehmen, weil der Kläger gegen den Pensionsfonds wie sich sowohl aus den vertraglichen Regelungen in Anlage 2 des von der A 1 GmbH mit der C Pensionsfonds AG abgeschlossenen Versorgungsvertrags (vgl. ESt-Akte) als auch aus der gesetzlichen Regelung in § 236 Abs. 1 Nr. 3 VAG ergibt, einen eigenen Anspruch auf die Leistungen hat. Die A 1 GmbH hat dem Kläger nicht nur Versorgungsleistungen versprochen, sondern ihr Versprechen bereits erfüllt, nämlich indem durch die Übertragung der Ansprüche auf den Pensionsfonds dem Kläger ein eigener unentziehbarer Anspruch auf die Versorgungsleistungen gegen den Pensionsfonds entstanden ist.

Eine andere Beurteilung ergibt sich entgegen der Ansicht der Kläger auch nicht aus den Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 18.08.2016 in den Sachen VI R 18/13 (BStBl II 2017, 730) und VI R 46/13 (BFH/NV 2017, 16). Die vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fälle unterscheiden sich in einem wesentlichen Punkt vom vorliegenden Sachverhalt. Der Bundesfinanzhof hatte nämlich in beiden Fällen über die Übertragung einer Pensionszusage von dem in der Rechtsform einer GmbH geführten Arbeitgeber auf eine andere GmbH und nicht wie im vorliegenden Fall auf einen Pensionsfonds zu befinden. Eine solche Schuldübernahme nach § 415 Abs. 1 BGB führt nach Ansicht des Bundesfinanzhofs lediglich zu einem Schuldnerwechsel und bewirkt gerade noch keinen Zufluss beim jeweiligen Pensionsberechtigten. Der Bundesfinanzhof sah in den von ihm entschiedenen Fällen noch keine wirtschaftliche Erfüllung der Ansprüche der Arbeitnehmer auf die künftigen Pensionszahlungen, denn über den zur Übertragung der Pensionsverpflichtung verwendeten Betrag hätten die Arbeitnehmer nicht verfügen können. Die Sache stelle sich wirtschaftlich gerade nicht so dar, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Betrag zur Verfügung gestellt und dieser ihn zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet habe. An seiner früheren, hier einschlägigen Rechtsprechung insbesondere im Urteil vom 16.04.1999 (VI R 66/97, BStBl II 2000, 408), nach welcher von einem Zufluss von Arbeitslohn aber dann auszugehen ist, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer – wie im Streitfall – einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen eine Versorgungseinrichtung verschafft, hält er aber ausdrücklich weiterhin fest (BFH-Urteile 18.08.2016 VI R 18/13 BStBl II 2017, 730, Tz. 22; VI R 46/13, BFH/NV 2017, 16, Tz. 17).

25

Schließlich führt auch die Vorschrift des § 40b Abs. 4 EStG zu keiner anderen Beurteilung. Der Gesetzgeber hat in § 40b Abs. 4 EStG eine Pflichtsteuerschuld des Arbeitgebers für Sonderzahlungen an einen Pensionsfonds i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG eingeführt. Da jedoch Sonderzahlungen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG nach dem insoweit eindeutigen Wortlaut der Norm nur vorliegen, wenn diese neben laufenden Zahlungen an einen Pensionsfonds geleistet werden, liegen die Voraussetzungen für eine Pflichtsteuerschuld des Arbeitgebers im Streitfall offensichtlich nicht vor.

26

Der Arbeitslohn ist auch steuerpflichtig. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG sind nicht gegeben. Nach dieser Vorschrift sind Leistungen eines Arbeitgebers an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds steuerfrei, wenn ein Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt worden ist. Nach § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG kann der Arbeitgeber auf Antrag die insgesamt erforderlichen Leistungen an einen Pensionsfonds zur teilweisen oder

27

vollständigen Übernahme einer bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft durch den Pensionsfonds erst in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abziehen. Ist eine Pensionsrückstellung nach § 6a EStG gewinnerhöhend aufzulösen, ist § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Leistungen an den Pensionsfonds im Wirtschaftsjahr der Übertragung in Höhe der aufgelösten Rückstellung als Betriebsausgaben abgezogen werden können; der die aufgelöste Rückstellung übersteigende Betrag ist in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abzuziehen (§ 4e Abs. 3 Satz 3 EStG). Das heißt, der Arbeitslohn ist in Fällen, in denen wie im Streitfall eine Pensionsrückstellung gebildet wurde, beim Arbeitnehmer steuerfrei, wenn der Arbeitgeber beantragt, im Jahr der Übertragung der Versorgungsverpflichtung Betriebsausgaben nur in Höhe der gebildeten Rückstellung abzuziehen und den sich durch die Übertragung ergebenden Mehraufwand gleichmäßig auf die nächsten zehn Jahre zu verteilen.

Im Streitfall ist der Arbeitslohn des Klägers steuerpflichtig, denn die A 1 GmbH hat den Antrag nach § 4e EStG gerade nicht gestellt. Sie hat den die bei ihr nach § 6a EStG für die Versorgungszusage des Klägers gebildete Rückstellung übersteigenden Aufwand i.H.v. 23.964,- € in voller Höhe im Jahr der Übertragung der Versorgungsansprüche auf den Pensionsfonds als Aufwand geltend gemacht und nicht die auf Antrag mögliche Verteilung des Aufwands auf zehn Jahre gewählt. Die Ausführungen der Kläger, im Streitfall hätte es keines Antrags nach § 4e Abs. 3 EStG bedurft, weil es keinen die Rückstellung übersteigenden Aufwand gegeben hätte, gehen ins Leere. Denn mittlerweile ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass ein solcher Aufwand entstanden ist. 28

Die Höhe des vom Beklagten angesetzten steuerpflichtigen Arbeitslohns ist nicht zu beanstanden. Der Ansatz ist jedenfalls nicht überhöht. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob der Beklagte möglicherweise einen höheren Betrag, nämlich den vom Arbeitgeber für die Übernahme der Pensionsverpflichtung durch Abtretung der Rückdeckungsversicherung geleisteten Betrag i.H.v. 257.644,- € als steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers hätte ansetzen müssen. Da der Beklagte den Betrag auf die Höhe der beim Arbeitgeber gebildeten Rückstellung von 233.680,- € begrenzt hat, verbleibt es bei diesem Ansatz, denn eine Verböserung kommt im finanzgerichtlichen Verfahren aufgrund des Verbots der reformatio in peius nicht in Betracht. 29

Entgegen der Ansicht der Kläger ist der steuerpflichtige Arbeitslohn auch nicht aufgrund des Übermaßverbots auf den Betrag i.H.v. 23.964,- € zu begrenzen, welchen die A 1 GmbH nach § 4e Abs. 3 EStG hätte verteilen können. Ein Verstoß gegen das aus dem Rechtsstaatsprinzip folgende Übermaßverbot und damit eine Verfassungswidrigkeit liegt vor, wenn die Folgen einer schematisierenden Belastung extrem über das der Schematisierung zu Grunde liegende normale Maß hinausgehen. Ein Steuerpflichtiger darf nicht zu einer unverhältnismäßigen Steuer oder zu einer Steuerleistung, die erdrosselnde Wirkung entfaltet, herangezogen werden (BFH-Urteil vom 09.11.2017 III R 10/16 BStBl II 2018, 255 m.w.N.). Im Streitfall wird zwar beim Kläger die Steuerbefreiung für einen Betrag von 233.680,- € vollständig versagt, obwohl bei seinem Arbeitgeber nur ein vergleichsweise geringer Aufwand von 23.964,- € unverteilt bleibt. Gleichwohl ist ein Verstoß gegen das Übermaßverbot nicht anzunehmen, denn der Kläger hätte die Besteuerung abwenden können. Für die Beurteilung der Verfassungswidrigkeit einer Norm ist unter anderem von Bedeutung, ob der Steuerpflichtige den in der Norm angeordneten belastenden Rechtsfolgen durch sein Verhalten ausweichen kann (BFH-Urteil vom 09.11.2017 III R 10/16, BStBl II 2018, 255; BFH-Beschluss vom 31.07.2014 III B 13/14, BFH/NV 2014, 1901). Im Streitfall bestand diese 30

Möglichkeit, denn der Kläger hätte seine Zustimmung zur Übertragung der Versorgungszusage an die Bedingung knüpfen können, dass die A 1 GmbH den Antrag gemäß § 4e Abs. 3 EStG stellt. Nach der allgemeinen zivilrechtlichen Regelung in § 415 BGB war nämlich für den Schuldnerwechsel eine Zustimmung des Klägers erforderlich und diese wurde vom Kläger, wie sich aus Punkt 2.2 des zwischen der A 1 GmbH und der C Pensionsfonds AG abgeschlossenen Versorgungsvertrags (vgl. ESt-Akte) ergibt, auch erteilt. Dass der Kläger eine entsprechende Bedingung nicht gestellt hat, muss er nun gegen sich gelten lassen.

Möglicherweise ist für den demnach steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers eine Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 EStG zu gewähren. Bei der Zahlung der A 1 GmbH an den Pensionsfonds könnte es sich um eine Vergütung handeln, die für eine mehrjährige Tätigkeit des Klägers, nämlich für dessen Geschäftsführungstätigkeit seit 1993 gezahlt wird (vgl. zur Tarifiermäßigung von Zahlungen zwecks Abfindung einer Versorgungsanwartschaft: BFH-Urteile vom 12.04.2007 VI R 6/02, BStBl II 2007, 581; vom 19.09.1975 VI R 61/73, BStBl II 1976, 65). Da sich ausweislich der Prüfberechnung des Beklagten (vgl. Bl. 51 FG-Akte) bei Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG im Streitfall aber keine niedrigere Steuerfestsetzung zugunsten der Kläger ergibt, bedarf diese Frage keiner weiteren Erörterung und die Klage war abzuweisen. 31

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. 32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 33