BFH-Urteil vom 15. Februar 2006
(Az.: VI R 92/04)

Gegenwertzahlung beim Ausscheiden eines Arbeitgebers aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder

Orientierungssatz:

Durch die Zahlung des Gegenwerts beim Ausscheiden eines Arbeitgebers aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder fließt den Arbeitnehmern kein Arbeitslohn zu.

Rechtsgrundlage:

EStG § 8 Abs. 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1
LStDV § 2 Abs. 1

Vorinstanz:

FG München vom 29. Oktober 2004 8 K 1587/03 (EFG 2005, S. 345)

► Sachverhalt:

Streitig ist die Steuerpflicht von Gegenwertzahlungen bei Ausscheiden eines Arbeitgebers aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL).

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) kündigte fristgerecht zum 31. Dezember 1998 ihre Beteiligung an der VBL gemäß § 22 der Satzung der VBL (i.d.F. der 33./34. Satzungsänderung --VBL-Satzung--). Seit 1999 führt die Klägerin die betriebliche Altersversorgung ihrer Arbeitnehmer im Wege einer unmittelbaren Versorgungszusage entsprechend einer Versorgungsordnung durch.

Die Klägerin war zur Deckung der aus dem Anstaltsvermögen der VBL nach ihrem Ausscheiden zu erfüllenden Verpflichtungen zur Zahlung eines sog. Gegenwerts verpflichtet (§ 23 Abs. 2 VBL-Satzung). Sie zahlte den nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechneten Gegenwert in drei Teilbeträgen. Sie versteuerte den im November 1999 gezahlten Betrag im Einvernehmen mit dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) gemäß § 40b des Einkommensteuergesetzes (EStG) pauschal mit 20 v.H. und meldete die entsprechenden Steuerbeträge am 13. Dezember 1999 für den Zeitraum November 1999 an. Gleichzeitig erhob sie gegen die Lohnsteuer-Anmeldung Einspruch, mit dem sie sich gegen die Behandlung der Gegenwertzahlung als Arbeitslohn wandte.

Das FA wies den Einspruch zurück. Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 345 veröffentlicht.

Mit der Revision macht die Klägerin geltend, durch die Gegenwertzahlungen würden keine Anwartschaften begründet oder erhöht. Die Gegenwertzahlungen dienten auch nicht der Deckung eines Fehlbetrags, der durch eine fehlerhafte Kalkulation der Umlagen verursacht worden wäre. Die Ausfinanzierung bereits erworbener Anwartschaften und Leistungsansprüche sei kein geldwerter Vorteil für die Arbeitnehmer. Die Anwartschaften und Leistungsansprüche würden durch die Gegenwertzahlungen auch nicht "beständiger". Die grundlegenden Unterschiede zwischen einer Umlage und den Gegenwertzahlungen schlössen es aus, diese als "letzte" Umlage zu bezeichnen. Die Gegenwertzahlungen seien zudem nicht durch die Arbeitsverhältnisse veranlasst. Die Zahlungen beträfen ausschließlich ihr Rechtsverhältnis zur VBL. Die Auffassung des Finanzgerichts (FG), § 40b Abs. 2 Satz 5 EStG n.F. stelle lediglich einen auch für frühere Jahre maßgebenden Rechtszustand klar, sei unzutreffend.

Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil und die Lohnsteuer-Anmeldung der Klägerin vom 13. Dezember 1999 für den Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum November 1999 dahin abzuändern, dass die an die VBL geleistete Gegenwertzahlung nicht als lohnsteuerpflichtig behandelt wird.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat seinen Beitritt zum Revisionsverfahren erklärt (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). In seiner Stellungnahme vertritt es die Auffassung, dass Gegenwertzahlungen als Arbeitslohn zu behandeln seien. Dies folge neben § 2 Abs. 2 Nr. 3 der Lohnsteuer–Durchführungsverordnung (LStDV) auch aus

§ 40b Abs. 2 Satz 5 EStG i.d.F. des Alterseinkünftegesetzes vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427, BStBl I 2004, 554). Der Gesetzgeber sei bei Einführung dieser Vorschrift davon ausgegangen, dass Zuwendungen des Arbeitgebers, die anlässlich seines Ausscheidens aus einer Pensionskasse an diese geleistet würden, wie laufende Umlagezahlungen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehörten. § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV habe aufgrund der Änderung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) Gesetzesrang erlangt.

► Urteilsbegründung:

Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Korrektur der angefochtenen Lohnsteuer-Anmeldung. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Gegenwertzahlung Arbeitslohn darstellt.

1. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Arbeitslohn sind nach § 2 Abs. 1 LStDV alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen; dabei ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung und in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.

Demgemäß ist Arbeitslohn nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) jeder gewährte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist. Das ist der Fall, wenn der Vorteil nur deshalb gewährt wird, weil der Zurechnungsempfänger Arbeitnehmer des Arbeitgebers ist, der Vorteil also mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird, und wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinn als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (BFH-Urteile vom 26. Juni 2003 VI R 112/98, BFHE 203, 53, BStBl II 2003, 886; vom 30. Mai 2001 VI R 159/99, BFHE 195, 364, BStBl II 2001, 815, jeweils m.w.N.).

Zum Arbeitslohn können auch Ausgaben gehören, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer oder diesem nahe stehende Personen für den Fall der Krankheit, des Unfalls, der Invalidität, des Alters oder des Todes abzusichern (Zukunftssicherung). Die Arbeitslohnqualität von Zukunftssicherungsleistungen, bei denen die Leistung des Arbeitgebers an einen Dritten (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 Zweck seiner Zukunftssicherung verwendet hat. Davon ist auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung, an die der Arbeitgeber die Beiträge geleistet hat, ein Rechtsanspruch auf die Leistung zusteht (BFH-Urteile vom 16. April 1999 VI R 60/96, BFHE 188, 334, BStBl II 2000, 406, m.w.N.; in BFHE 195, 364, BStBl II 2001, 815; vom 12. September 2001 VI R 154/99, BFHE 196, 539, BStBl II 2002, 22; vom 20. Juli 2005 VI R 165/01, BFHE 209, 571, BFH/NV 2005, 1939).

2. Die strittige Gegenwertzahlung ist kein Arbeitslohn. Die Arbeitnehmer der Klägerin haben dadurch weder einen Vorteil erlangt noch ist die Zahlung als Gegenleistung für die Arbeitsleistung zu beurteilen.

a) Leistungen des Arbeitgebers an eine Versicherung zur Zukunftssicherung der Arbeitnehmer sind, wie erwähnt, nur dann Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer durch die Zahlungen einen eigenen Anspruch auf Leistung im Versorgungsfall erwirbt. Die Begründung eines eigenen Anspruchs stellt einen Vorteil bzw. eine Bereicherung i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar (BFH-Urteil vom 19. Februar 1993 VI R 42/93, BFHE 170, 560, BStBl II 1993, 519 zur Reisegepäckversicherung). Davon ist auch auszugehen, wenn Versorgungsleistungen durch abschnittsbezogene Umlagen der beteiligten Arbeitgeber finanziert werden (BFH-Urteil vom 30. Mai 2001 VI R 178/99, BFH/NV 2001, 1258). Zwar werden insoweit nicht die individuellen künftigen Ansprüche der aktiven Arbeitnehmer, sondern lediglich die aktuellen Versorgungslasten abgedeckt. Durch die Teilnahme an dem kollektiven Finanzierungsverfahren erwirbt der aktive Arbeitnehmer jedoch Anwartschaftsrechte auf künftige Versorgung, was für die Zuwendung eines Lohnbestandteils ausreicht. Die jeweils vom Arbeitgeber gezahlte, versicherungsmathematisch korrekt berechnete Umlage "repräsentiert" die Anwartschaft (Birk, Betriebliche Altersversorgung 2003, 194). Dabei ist unschädlich, dass zwischen der nominalen Höhe der Umlage und dem versicherungsmathematisch errechneten Barwert der Versorgungsanwartschaft keine Deckungsgleichheit besteht (a.A. Seeger, Der Betrieb --DB-- 2005, 1588; zweifelnd Birk/Hohaus, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 441; Birk, Betriebliche Altersversorgung 2003, 194).

b) Zwar können Zahlungen eines Arbeitgebers auch in Form einer Pauschalzuweisung Arbeitslohn der von dieser Zuwendung begünstigten Arbeitnehmer sein. Voraussetzung hierfür ist aber, dass die Zuwendung zu einem geldwerten Vorteil eines bestimmbaren Kreises aktiver oder ehemaliger Arbeitnehmer führt (vgl. § 8 Abs. 1 EStG und BFH-Urteil vom 7. Juli 1972 VI R 116/69, BFHE 107, 11, BStBl II 1972, 890). So hat der erkennende Senat entschieden, dass Pauschalzuweisungen eines Arbeitgebers an eine betriebliche Pensionskasse zur Abdeckung von Fehlbeträgen des Deckungskapitals Arbeitslohn der aktiven Arbeitnehmer oder der Pensionäre sind, wenn die Beiträge zur Pensionskasse allein vom Arbeitgeber getragen werden und die Höhe der laufenden Beiträge versicherungsmathematisch nicht ordnungsgemäß kalkuliert wurde. Entscheidend war dabei, dass die Pauschalzuweisung wirtschaftlich an die Stelle eines eigenen Beitrags des Arbeitnehmers trat, da sie dazu diente, Fehlbeträge auszugleichen, die aufgrund der mangelhaften bzw. fehlerhaften versicherungsmathematischen Kalkulation der Beiträge von vornherein billigend in Kauf genommen wurden (BFH-Urteil in BFHE 196, 539, BStBl II 2002, 22). Ist dagegen der Barwert der Versorgungsanwartschaften versicherungsmathematisch richtig berechnet worden, sind pauschale Zahlungen bzw. Sonderzahlungen des Arbeitgebers an den Versicherer keine Umlagen in diesem Sinne. Dies trifft u.a. auch auf Sanierungsgelder im Zusammenhang mit der Schließung eines Umlagesystems zu (BFH-Urteil vom 14. September 2005 VI R 32/04, BFHE 210, 447, BFH/NV 2005, 2304).

c) Nichts anderes gilt, wenn, wie im Streitfall, ein öffentlicher Arbeitgeber, der aus einem umlagefinanzierten Versorgungssystem ausscheidet, an die Versorgungseinrichtung eine Gegenwertzahlung entrichtet.

Nach § 23 Abs. 2 VBL-Satzung sind die Arbeitgeber verpflichtet, einen versicherungsmathematisch errechneten Gegenwert zu bezahlen, damit die bereits entstandenen Zahlungsverpflichtungen aus dem vorhandenen Rentenbestand und den unverfallbaren Versorgungsanwartschaften der aktiven Arbeitnehmer auch nach ihrem Ausscheiden erfüllt werden können. Der Gegenwert umfasst damit diejenigen Verpflichtungen, die durch frühere Umlagezahlungen rechtlich begründet, aber noch nicht ausfinanziert wurden. Die Gegenwertzahlung dient ausschließlich dem Ausgleich der durch das Ausscheiden des Arbeitgebers aus der VBL verursachten Finanzierungslücke (Birk, Betriebs-Berater --BB-- 2004, 974; ders. Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2004, 777), führt jedoch nicht zu einem geldwerten Vorteil der aktiven Arbeitnehmer. Der ausscheidende Arbeitgeber wendet durch die Zahlung des Gegenwerts seinen Arbeitnehmern nichts zu, was über die bereits erworbenen und im Umlageverfahren ausreichend finanzierten und als Arbeitslohn versteuerten Versorgungsanwartschaften hinausgeht (vgl. BFH-Urteil in BFHE 210, 447, BFH/NV 2005, 2304). Die Gegenwertzahlung erhöht weder die bestehenden Anwartschaften noch die laufenden Versorgungsbezüge.

3. Die Gegenwertzahlung wird den im strittigen Zeitraum beschäftigten Arbeitnehmern zudem nicht "für" ihre Arbeitsleistung gewährt (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diesem Tatbestandsmerkmal ist zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben muss. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen (BFH-Urteil vom 7. Juli 2004 VI R 29/00, BFHE 208, 104, BStBl II 2005, 367, m.w.N.; Küttner/Thomas, Personalbuch 2005, Stichwort: Arbeitsentgelt, Rz. 48 ff.). Davon ist hier auszugehen.

Sichert der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine betriebliche Altersversorgung aus eigenen Mitteln zu, obliegt ihm allein deren Finanzierung und Sicherung. Er hat für die Erfüllung der von ihm zugesagten Leistungen auch dann zu sorgen, wenn die Durchführung der Leistung durch einen Dritten erfolgt. Daraus folgt u.a., dass der Arbeitgeber, der, wie die Klägerin, die Versorgungsanwartschaften seiner Arbeitnehmer über Umlagen finanziert hat, für die finanziellen Folgen einstehen muss, die mit dem Ausscheiden aus einer Versorgungseinrichtung bzw. dem Ausstieg aus einer umlagefinanzierten Pensionskasse verbunden sind (zum Wechsel zu einer anderen Zusatzversorgungskasse s. BFH-Urteil vom 14. September 2005 VI R 148/98, BFHE 210, 443, BFH/NV 2005, 2300; zur Schließung des Umlagesystems s. BFH-Urteil in BFHE 210, 447, BFH/NV 2005, 2304). Die Gegenwertzahlung gleicht ausschließlich eine Verpflichtung des Arbeitgebers aus, die er gegenüber der VBL eingegangen ist. Die Zahlung wird "für" den Austritt des Arbeitgebers aus der VBL und nicht "für" die Arbeitsleistung der aktiven Arbeitnehmer geleistet (Birk, BB 2004, 974).

4. § 40b Abs. 2 Satz 5 EStG i.d.F. des Alterseinkünftegesetzes vom 5. Juli 2004 steht dem Ergebnis schon deshalb nicht entgegen, weil diese Vorschrift erst am 1. Januar 2005 in Kraft getreten ist (Art. 18 Abs. 3 des Alterseinkünftegesetzes; vgl. auch § 52 Abs. 52a Satz 1 EStG i.d.F. des Alterseinkünftegesetzes). Die Frage nach der rechtssystematischen Bedeutung dieser Bestimmung ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich (vgl. dazu Birk, DStZ 2004, 777; Heger, BB 2005, 749; Starke in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Jahresband 2005, § 40b EStG Anm. J 04-3). Soweit allerdings § 40b Abs. 2 Satz 5 EStG n.F. nach Auffassung des FG

"eine bloße Klarstellung eines auch für frühere Jahre maßgeblichen Rechtszustandes" ist, kann dem der Senat nicht folgen. Rein deklaratorisch ist eine gesetzliche Regelung nur dann, wenn sich das nunmehr ausdrücklich Geregelte auch schon früher aus dem Gesetz hat ableiten lassen (BFH-Urteil vom 20. Juni 2000 VIII R 5/99, BFHE 191, 571, BStBl II 2001, 35). Dieses Erfordernis ist hier nicht erfüllt. Maßgebliche Rechtsgrundlage für die Frage, ob eine Einnahme des Arbeitnehmers vorliegt, ist § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG. Die Gegenwertzahlung ist, wie dargelegt, kein Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Es kann dahinstehen, ob sich aus § 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 LStDV etwas anderes ergibt, wie das BMF meint. Denn § 2 LStDV steht als Rechtsverordnung im Rang unter dem EStG. Betrifft eine Rechtsverordnung, insbesondere eine Durchführungsverordnung, eine sachlich-rechtliche Regelung, die aus dem Gesetz nicht abzuleiten ist, können sie die Gerichte nicht beachten (vgl. etwa Senatsentscheidung vom 27. Mai 1993 VI R 19/92, BFHE 172, 46, BStBl II 1994, 246). Der Senat ist mit der Klägerin der Auffassung, dass § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV nicht allein wegen der Streichung von Halbsatz 2 des Satzes 1 dieser Vorschrift durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 Gesetzesrang erlangt hat (zur Problematik der nachträglichen Änderung der Rangstufe einer Rechtsnorm vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 13. September 2005 2 BvF 2/03, Die Öffentliche Verwaltung 2006, 165; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. Januar 2003 4 CN 8/01, Neue Juristische Wochenschrift 2003, 2039, m.w.N.).

5. Die Vorentscheidung beruht auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die angefochtene Lohnsteuer-Anmeldung für November 1999 ist um die auf die Gegenwertzahlung entfallenden Steuerbeträge zu mindern und entsprechend zu korrigieren (vgl. dazu Senatsentscheidung vom 7. Juli 2004 VI R 171/00, BFHE 206, 562, BStBl II 2004, 1087).

Fundstelle:

Bundesfinanzhof (BFH)
Internet-Veröffentlichung vom 08.03.2006