Vorlagebeschluss vom 14. November 2013, VI R 50/12

Sonderzahlungen des Arbeitgebers anlässlich seines Ausscheidens aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder - Pauschale Lohnsteuer auf Gegenwertzahlungen - Inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.11.2013 VI R 49/12

BFH VI. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 8 Abs 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 36 Abs 2 Nr 2, EStG § 38 Abs 1 S 1, EStG § 38 Abs 2, EStG § 38 Abs 3 S 1, EStG § 38 Abs 3a S 2, EStG § 38 Abs 3a S 6 Halbs 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 3 S 2 Halbs 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 3 S 2 Halbs 2 Buchst a S 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 3 S 2 Halbs 2 Buchst a S 3, EStG § 40b Abs 4, EStG § 40b Abs 5 S 1, EStG § 52 Abs 35, EStG § 52 Abs 52a S 3, EStG § 19 Abs 2, LStDV § 2 Abs 2 Nr 3, EStG § 40 Abs 1 S 2, EStG § 40 Abs 3 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1 S 1, EStG § 40 Abs 3 S 2 Halbs 1, BVerfGG § 80 Abs 2 S 1, EStG § 40b Abs 1, EStG VZ 2008 , EStG § 40b Abs 3

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 15. Juli 2012, Az: 10 K 4095/09

Leitsätze

Es wird die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 40b Abs. 4, Abs. 5 Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28), Letzterer i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG, insoweit mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar ist, als danach der Arbeitgeber auf Sonderzahlungen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 2007 zwangsweise pauschale Lohnsteuer zu zahlen hat, durch die er selbst definitiv belastet wird.

Tatbestand

A. Mit Zustimmung des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erfüllte die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die im Lohnsteuerverfahren bestehenden Pflichten des A (Arbeitgeber) nach § 38 Abs. 3a Sätze 2 ff. des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr 2008 gültigen Fassung (EStG).

2 Der Arbeitgeber trat mit Ablauf des Jahres 2008 aus der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBL) aus. Aufgrund dessen leistete er nach § 23 Abs. 2 der Satzung der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder (VBLS) eine Gegenwertzahlung an die VBL.

3 Die Gegenwertzahlung wird erhoben, da der aus der Pensionskasse ausscheidende Arbeitgeber im Anschluss an sein Ausscheiden keine Umlagezahlungen an die Pensionskasse zu leisten hat, diese jedoch aktuell laufende Betriebsrenten fortzuzahlen und künftige Versicherungsleistungen für bereits unverfallbare Anwartschaften aus der beitragsfreien Versicherung zu erbringen hat. Für diese weiterhin bei der VBL bestehenden Zahlungsverpflichtungen ist nach der VBLS ein nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechneter Ausgleich vorgesehen, weil die VBL von dem ausgeschiedenen Arbeitgeber fortan keine im Umlageverfahren erbrachten Finanzierungsbeiträge erhält (vgl. Gansel, Die Beendigung der Beteiligung an einer Zusatzversorgungskasse, 151; Pühler, Personalvertretung, 2005, 204, 207). Die VBL errechnet den Gegenwert für die jeweils bereits erdienten Anwartschaften und Rechte (Pühler, Personalvertretung, 2005, 204, 207) anhand konkreter Geburtsdaten sowie der spezifischen Umlagejahre jedes aktuell Versicherten und jedes Rentners der VBL (Gansel, Die Beendigung der Beteiligung an einer Zusatzversorgungskasse, 152).

4 In einer berichtigten Lohnsteuer-Anmeldung für den Dezember des Jahres 2008 unterwarf die Klägerin die Gegenwertzahlung dem Pauschsteuersatz von 15 % nach § 40b Abs. 4 EStG. Der Einspruch, mit dem die Klägerin die Verfassungswidrigkeit der Besteuerung von Gegenwertzahlungen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 1 i.V.m. Halbsatz 2 Buchst. a EStG sowie der aus § 40b Abs. 4 EStG folgenden Pflicht zur Tragung der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber geltend machte, hatte keinen Erfolg.

5 Das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg wies die daraufhin erhobene Klage mit Urteil vom 16. Juli 2012 10 K 4095/09 (juris) ab. Die Regelungen seien verfassungsgemäß, insbesondere verstießen sie nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Die Überwälzung der nach § 40b Abs. 4 EStG erhobenen

pauschalen Lohnsteuer auf den Arbeitnehmer sei durch eine arbeitsrechtliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer grundsätzlich möglich.

6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen (Verfassungs)Rechts.

7 § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG und § 40b Abs. 4 EStG verstießen gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Da Gegenwertzahlungen bereits bestehende Versorgungsanwartschaften nicht weiter erhöhten, begründeten sie keinen Vorteil zugunsten des Arbeitnehmers. Ferner sei gleichheitswidrig, dass Gegenwertzahlungen steuerpflichtig, Sanierungsgelder hingegen von der Besteuerung ausgenommen seien.

8 Die Arbeitslohnfiktion sei auch deshalb verfassungswidrig, weil Zahlungen im Zusammenhang mit einer vom Arbeitgeber veranlassten Umstellung des Versorgungssystems mit einer Verkehrsteuer belegt würden, die lediglich als pauschale Lohnsteuer getarnt werde. Denn sie werde auf betrieblich veranlasste Aufwendungen erhoben, die sich als Betriebsausgaben hätten vollständig gewinnmindernd auswirken müssen. Da die pauschale Lohnsteuer des § 40b Abs. 4 EStG im Vergleich zu anderen Fällen der Lohnsteuerpauschalierung zwingend sei und nach dem Steuerrecht kein Rückgriff auf die Arbeitnehmer erfolge, führe diese Vorschrift faktisch zu einem partiellen Abzugsverbot sonst abzugsfähiger Betriebsausgaben.

9 Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung der Vorentscheidung die Lohnsteuer-Anmeldung für Dezember 2008 vom 27. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. September 2009 dahin zu ändern, dass die Lohnsteuer auf 33.175,46 € und der Solidaritätszuschlag auf 1.824,65 € festgesetzt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Es schließt sich der Begründung der Vorentscheidung an. Überdies führt es insbesondere aus, Sonderzahlungen erhöhten sehr wohl die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers. Wie bei den laufenden Umlagen auch ließe sich der Zufluss der auf den Arbeitnehmer entfallenden Sonderumlage anhand des abgekürzten Zahlungswegs erklären.

Entscheidungsgründe

B. Die Aussetzung des Verfahrens und die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) sind gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) geboten.

13 Der Senat ist zwar der Ansicht, dass die Erweiterung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um die in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG genannten Sonderzahlungen verfassungsrechtlich hinzunehmen ist. Er ist aber davon überzeugt, dass die Vorschrift des § 40b Abs. 4 EStG wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verfassungswidrig ist, weil danach der Arbeitgeber Einkommensteuer für Einkünfte zahlen muss, die andere Rechtssubjekte --nämlich seine Arbeitnehmer-- erzielt haben, ohne dass er die Möglichkeit hat, die Einkommensteuer seinen Arbeitnehmern zu belasten.

I.

14 Darstellung und Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschriften

15 • 1. Allgemeine Regelungen des Einkommensteuerrechts

16 • a) Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ist das zu versteuernde Einkommen (§ 2 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 2 EStG), das der Steuerpflichtige in einem Kalenderjahr bezogen hat (§ 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2 EStG). Dieses setzt sich aus den in § 2 Abs. 1 EStG genannten Einkünften zusammen, die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Steuerpflicht erzielt. Einkünfte sind bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn, bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 EStG --objektives Nettoprinzip--; vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2/07, 1/08, 2/08, BVerfGE 122, 210 <233>; BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, m.w.N.). Von der Summe der Einkünfte sind weitere in § 2 Abs. 3 bis 5 EStG genannte, den privaten Lebensbereich des Steuerpflichtigen berührende Posten abzuziehen, insbesondere Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen.

17 • b) Auch für die Körperschaftsteuer, der der Arbeitgeber als juristische Person des öffentlichen Rechts mit seinen wirtschaftlichen Tätigkeiten (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--) unterliegt, gilt im Grundsatz nichts anderes (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224 <248>). Diese bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG) der Körperschaft, wobei sich das Einkommen grundsätzlich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes ermittelt (§ 8 Abs. 1 KStG). Besonderheiten bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Körperschaften ergeben sich insbesondere aus deren Rechtsnatur; so ist z.B. der Anfall außergewöhnlicher Belastungen nur bei natürlichen Personen möglich.

18 • 2. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

19 • a) Allgemeine Grundsätze
Zu den Einkünften, die natürliche Personen erzielen können, zählen auch solche aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 EStG). Von dieser Einkunftsart umfasst sind insbesondere Löhne und Gehälter sowie andere Bezüge und Vorteile aus gegenwärtigen oder früheren öffentlichen oder privaten Dienstverhältnissen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG). Seit dem Jahressteuergesetz 2007 (JStG 2007) vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) rechnen hierzu auch laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 EStG).

20 • Diese Gesetzesänderung ist nur deklaratorisch, denn auch für die Zeit davor zählten nach Auffassung von Verwaltung und Rechtsprechung diese laufenden Beiträge und Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis für eine betriebliche Altersversorgung des Arbeitnehmers gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 3 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung zum Arbeitslohn (z.B. Urteile des vorlegenden Senats vom 16. April 1999 VI R 60/96, BFHE 188, 334, BStBl II 2000, 406, m.w.N.; vom 30. Mai 2001 VI R 159/99, 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, BStBl II 2005, 890). Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass bereits die laufende Zahlung in die Versorgungseinrichtung und nicht erst die Zahlung der Rente nach Eintritt in den Ruhestand zu einem gegenwärtigen Vorteil des Arbeitnehmers und damit zu einem Zufluss der Einnahmen i.S. des § 8 Abs. 1 EStG führt, sofern dieser einen unentziehbaren Anspruch gegenüber der Versorgungseinrichtung hat. Wirtschaftlich betrachtet stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Beiträge zur Verfügung und dieser verwendet sie zum Erwerb einer ihn berechtigenden Altersversorgung. Da die laufenden Beiträge bereits besteuert werden, unterliegen die späteren Rentenleistungen in der Auszahlungsphase beim Arbeitnehmer nur noch mit ihrem Ertragsanteil (Zinsen) der Besteuerung (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG). Demgegenüber sind Ruhegelder oder andere Bezüge aus früheren Dienstleistungen grundsätzlich in voller Höhe entweder nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder nach § 19 Abs. 2 EStG (Versorgungsbezüge) steuerpflichtig.

21 • b) Steuerpflicht der Sonderzahlungen
aa) Seit dem Jahressteuergesetz 2007 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit jedoch auch Sonderzahlungen, die der Arbeitgeber neben den laufenden Beiträgen und Zuwendungen an eine der in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 EStG genannten Versorgungseinrichtungen leistet (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind insbesondere Zahlungen an eine Pensionskasse anlässlich seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung oder des Wechsels von einer nicht im Wege der Kapitaldeckung zu einer anderen nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG). Ausgenommen von der Steuerpflicht sind bestimmte im Gesetz genannte Zahlungen des Arbeitgebers, so u.a. Sanierungsgelder i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 4 EStG.

22 • bb) Mit dieser Regelung, die durch das Jahressteuergesetz 2007 mit Wirkung für Zahlungen, die nach dem 23. August 2006 geleistet werden (§ 52 Abs. 35 EStG i.d.F. des JStG 2007), eingeführt wurde, reagierte der Gesetzgeber auf Urteile des vorlegenden Senats (vom 14. September 2005 VI R 148/98, BFHE 210, 443, BStBl II 2006, 532; vom 15. Februar 2006 VI R 92/04, BFHE 212, 445, BStBl II 2006, 528; vom 15. Februar 2006 VI R 64/05, BFH/NV 2006, 1272), in denen dieser --entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung-- entschieden hatte, dass die Sonderzahlungen des Arbeitgebers, die er anlässlich der Systemumstellung auf das Kapitaldeckungsverfahren, der Überführung einer Mitarbeiterversorgung auf eine andere Zusatzversorgungskasse (ohne Umstellung des Finanzierungssystems) oder anlässlich seines Ausscheidens aus einer Zusatzversorgungskasse (sog. Gegenwertzahlungen) leistet, nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führen. Da der Gesetzgeber der Auffassung war, infolge dieser Rechtsprechung blieben Finanzierungsbeiträge, die vom Arbeitgeber zur Sicherung der Altersversorgung seiner Arbeitnehmer geleistet würden, in großem Umfang vollständig unbesteuert, obwohl sie die

wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der bezugsberechtigten Arbeitnehmer steigerten, erweiterte er den Begriff des "Arbeitslohns" per Legaldefinition um die in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG genannten Sonderzahlungen der Arbeitgeber an Versorgungseinrichtungen (BTDrucks 16/2712, 45 f.; BRDrucks 622/06, 74 ff.).

23 • Sanierungsgelder sollten zunächst ebenfalls als "Arbeitslohn" definiert und wie die vom vorlegenden Senat entschiedenen anderen Fälle der Sonderzahlungen der Besteuerung unterworfen werden (BTDrucks 16/2712, 45 f.; BRDrucks 622/06, 74 ff.; ferner Stellungnahme der Bundesregierung <BTDrucks 16/3036, 20> auf den Vorschlag des Bundesrats <BTDrucks 16/3036, 5 f.>). Aufgrund der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BTDrucks 16/3325, 2 und 10) wurden sie jedoch neben den weiteren in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG genannten Zahlungen von der Steuerpflicht ausgenommen.

24 • Sanierungsgelder erhebt die VBL infolge der Schließung des Gesamtversorgungssystems und des Wechsels vom Gesamtversorgungssystem zum Punktemodell nach Maßgabe des § 65 VBLS. Sie sind über die gewöhnlichen Umlagen hinaus zu leisten und dienen der Deckung eines zusätzlichen Finanzierungsbedarfs für die vor dem 1. Januar 2002 begründeten Anwartschaften und Ansprüche (Altbestand).

25 • 3. Lohnsteuerabzug und Lohnsteuerpauschalierung

26 • a) Die Einkommensteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (Kalenderjahr) und wird durch einen Jahressteuerbescheid festgesetzt (§ 2 Abs. 7, § 36 Abs. 1 EStG). Dies gilt auch bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit; jedoch wird bei dieser Einkunftsart die Einkommensteuer im Wege der Vorauszahlung durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer, § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Arbeitnehmer ist Schuldner der Lohnsteuer. Diese entsteht in dem Zeitpunkt, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (§ 38 Abs. 2 EStG). Der Arbeitgeber hat sie bei jeder Lohnzahlung für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten (§ 38 Abs. 3 Satz 1 EStG) und an das Finanzamt abzuführen.

27 • Die Lohnsteuer ist --ebenso wie die Kapitalertragsteuer-- keine selbständige Steuerart, sondern nur eine Erhebung der Einkommensteuer an der Quelle (BVerfG-Beschlüsse vom 13. Dezember 1967 1 BvR 679/64, BVerfGE 23, 1 <7>, BStBl II 1968, 70; vom 25. April 1972 1 BvL 38/69, 1 BvL 25/70, 1 BvL 20/71, BVerfGE 33, 90 <103>; vom 26. Januar 1977 1 BvL 7/76, BVerfGE 43, 231 <237>, BStBl II 1977, 297; vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 <363>; vom 10. April 1997 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 <7 f.>, BStBl II 1997, 518; Senatsbeschluss vom 29. April 1992 VI B 152/91, BFHE 167, 152, BStBl II 1992, 752, unter 3.b der Gründe; allg. Auffassung, z.B. Heuermann, Systematik und Struktur der Leistungspflichten im Lohnsteuerabzugsverfahren, 13 f.; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 38 EStG Rz 5).

28 • b) Der Arbeitgeber kann jedoch bei bestimmten Sachverhalten nach Maßgabe der §§ 40 bis 40b EStG die Lohnsteuer pauschalieren. Macht er von diesem Wahlrecht Gebrauch, hat er die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen (§ 40 Abs. 3 Satz 1 EStG ggf. i.V.m. § 40a Abs. 5 EStG oder § 40b Abs. 5 Satz 1 EStG) und ist deren Schuldner (§ 40 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei der Veranlagung des Arbeitnehmers zur Einkommensteuer außer Ansatz. Wählt der Arbeitgeber nicht die pauschale Lohnbesteuerung, bleibt es beim allgemeinen Grundsatz, dass der Arbeitgeber die Lohnsteuer vom Gehalt des Arbeitnehmers einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen hat. Die Einkünfte werden im Einkommensteuerbescheid des Arbeitnehmers erfasst und die hierauf entrichtete Lohnsteuer auf die geschuldete Einkommensteuer angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

29 • Seit jeher kann der Arbeitgeber bestimmte Leistungen für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer einem pauschalen Steuersatz unterwerfen. Dies war zunächst durch Verwaltungsvorschriften geregelt (Erlasse des Reichsministers der Finanzen vom 14. Oktober 1940, RStBl 1940, 897, und vom 22. Dezember 1941, RStBl 1941, 969; nach dem Zweiten Weltkrieg entsprechende Regelungen in den Lohnsteuer-Richtlinien). Später wurde die Möglichkeit zur Pauschalierung bestimmter Zukunftssicherungsleistungen in § 40b EStG gesetzlich geregelt. Nach der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung des § 40b Abs. 1 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer von Zuwendungen zum Aufbau einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung an eine Pensionskasse nach Maßgabe des § 40b Abs. 2 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 20 % der Zuwendungen erheben. Ferner können Beiträge für eine Unfallversicherung des Arbeitnehmers nach § 40b Abs. 3 EStG unter den weiteren in der Vorschrift genannten Voraussetzungen diesem Pauschsteuersatz unterzogen werden.

30 • c) Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 wurde auch der hier streitbefangene § 40b Abs. 4 EStG eingeführt. Im Gegensatz zu allen anderen Pauschalierungstatbeständen des Einkommensteuerrechts kann der Arbeitgeber hier nicht frei wählen, ob er die Lohnzahlungen pauschal versteuert oder ob er sie vom Lohn des Arbeitnehmers

einbehält. Er muss vielmehr für die vorgenannten Sonderzahlungen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG zwingend die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 15 % der Sonderzahlungen erheben. Da er gemäß § 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen hat und deren Schuldner wird, ist der Arbeitgeber, ohne dass ihm ein Wahlrecht zusteht, mit der pauschalen Lohnsteuer belastet; er wird damit unausweichlich zu deren originärem Schuldner. § 40b Abs. 4 EStG ist erstmals für Sonderzahlungen anzuwenden, die nach dem 23. August 2006 geleistet werden (§ 52 Abs. 52a Satz 3 EStG).

31 • Die durch § 40b Abs. 4 EStG, § 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG bestimmte Pflicht des Arbeitgebers, die Einkommensteuer für Einkünfte seiner Arbeitnehmer mit einem Steuersatz von 15 % definitiv zu tragen, wurde im Gesetzgebungsverfahren (BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95) damit begründet, diese diene zum einen dazu, die Durchführung der Besteuerung wesentlich zu vereinfachen; zum anderen werde dadurch der Tatsache Rechnung getragen, dass hierdurch vorrangig die Sicherung der bereits bestehenden, nicht aber der Erwerb neuer Ansprüche finanziert werde und der Arbeitgeber die Sonderzahlung auslöse.

32 • Der Steuersatz von 15 % sei gewählt worden, um eine Systemumstellung der umlagefinanzierten Versorgungssysteme trotz Steuerpflicht der Sonderzahlungen zu erleichtern und die zukunftsorientierte Umstrukturierung dieser Versorgungssysteme zu unterstützen. Die Überwälzung der Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer sei, sofern eine entsprechende freiwillige arbeitsrechtliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer geschlossen werde, wie auch in den anderen Fällen der Pauschalbesteuerung grundsätzlich möglich. Wegen der in diesem Fall dann allerdings notwendigen und verwaltungsaufwändigen individuellen Zuordnung der Sonderzahlungen zum einzelnen Arbeitnehmer und der erforderlichen Zustimmung des Arbeitnehmers sei mit einer Abwälzung der pauschalen Steuer in größerem Umfang nicht zu rechnen.

II.

33 Beurteilung am Maßstab des einfachen Rechts

34 • Die Revision ist unbegründet, wenn § 40b Abs. 4 EStG verfassungsgemäß ist. Sie hat jedoch Erfolg, wenn die Vorschrift gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstößt.

35 • 1. Nach § 40b Abs. 4 EStG hat der Arbeitgeber in den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz in Höhe von 15 % der Sonderzahlungen zu erheben.

36 • a) Sonderzahlungen sind nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG auch Zahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse anlässlich seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung.

37 • b) Die Gegenwertzahlung erfüllt diese Voraussetzungen. Denn diese hatte der Arbeitgeber infolge seines Austritts aus der VBL zu leisten. Die VBL ist eine Pensionskasse (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. Juli 2010 X R 37/08, BFHE 230, 361, BStBl II 2011, 628, m.w.N.), die sich nicht im Wege der Kapitaldeckung, sondern im Umlageverfahren finanziert (vgl. dazu näher Senatsurteile vom 15. September 2011 VI R 36/09, BFH/NV 2012, 201; vom 7. Mai 2009 VI R 16/07, BFHE 225, 78, BStBl II 2010, 130). Die aus dieser Gegenwertzahlung resultierenden Einkünfte i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG sind den aktiven sowie den bereits im Ruhestand befindlichen Arbeitnehmern in Höhe des jeweiligen versicherungsmathematisch ermittelten Barwerts zuzurechnen. Denn insoweit hat sich der Sicherungsvorteil bei den künftigen wie den aktuellen Versorgungsempfängern realisiert.

38 • c) Dabei fließt der mit der Sonderzahlung einhergehende Sicherungsvorteil den aktiven bzw. ehemaligen Arbeitnehmern in dem Moment zu, in dem der Arbeitgeber diese an die Pensionskasse leistet. Denn der Arbeitgeber sichert seine Versorgungszusage durch die Sonderzahlung ab und erfüllt sie damit zugleich gegenüber seinen Arbeitnehmern (Breinersdorfer, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz B 789).

39 • Dass infolge der vom Bundesgerichtshof (BGH) festgestellten Unwirksamkeit der in § 23 VBLS enthaltenden Gegenwertregelung zivilrechtlich kein Rechtsgrund für die Forderung der VBL bestanden haben und der Klägerin bzw. dem Arbeitgeber ggf. ein Rückzahlungsanspruch zustehen könnte (vgl. BGH-Urteile vom 10. Oktober 2012 IV ZR 10/11, BGHZ 195, 93; IV ZR 12/11, juris), hätte auf den Zufluss keine Auswirkung. Denn eine mögliche Rückzahlungsverpflichtung hindert den Zufluss der Einnahme nicht, da der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht zunächst erlangt (Senatsurteil vom 30. September 2008 VI R 67/05, BFHE 223, 98, BStBl II 2009, 282, m.w.N.). Erst wenn die Gegenwertzahlung von der VBL an die Klägerin oder den Arbeitgeber erstattet werden

sollte, lägen im Jahr des Rückflusses beim Arbeitgeber Betriebseinnahmen und bei den Arbeitnehmern Werbungskosten vor.

40 • d) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist bei einem Wechsel des Arbeitgebers in eine andere öffentliche Versorgungseinrichtung wegen des eindeutigen Wortlautes und des damit verfolgten Zwecks im Wege einer teleologischen Reduktion eine Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG nicht möglich.

41 • Dass auch in diesen Fällen der Besteuerungstatbestand erfüllt ist, entspricht dem Willen des Gesetzgebers, der im Gesetzeswortlaut seinen Niederschlag gefunden hat. Denn anders als die Klägerin meint, ging es dem Gesetzgeber nicht um die Förderung der Gesamtheit der öffentlichen Versorgungseinrichtungen mit der Folge, dass Gegenwertzahlungen anlässlich des Ausscheidens aus einer öffentlichen Versorgungseinrichtung wegen des Eintritts in eine andere öffentliche Versorgungseinrichtung nicht unter § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a EStG fielen. Vielmehr nahm der Gesetzgeber die Sicherung bereits erworbener Zukunftssicherungsansprüche des Arbeitnehmers durch Sonderzahlungen zum Anlass für die Besteuerung (BTDrucks 16/2712, 45). Da diese Zukunftssicherungsansprüche nur bei der Versorgungseinrichtung bestehen können, die der Arbeitgeber verlässt, gebietet ein Arbeitgeberwechsel von der VBL zu einer anderen öffentlichen Versorgungseinrichtung keine Ausnahme von der Besteuerung.

42 • 2. a) Da die Sonderzahlungen bei den Arbeitnehmern zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG) im streitigen Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum führten, musste der Arbeitgeber gemäß § 40b Abs. 4 EStG eine pauschale Lohnsteuer von 15 % der Sonderzahlungen erheben. Dies folgt aus dem Wortlaut des § 40b Abs. 4 EStG, nach dem der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer zu erheben "hat", und aus der Gesetzesbegründung, nach der die pauschale Lohnsteuer vom Arbeitgeber zu tragen ist und nur im Wege freiwilliger arbeitsrechtlicher Vereinbarungen auf die Arbeitnehmer überwälzt werden kann (BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95).

43 • b) Die Pflicht zur Erhebung der pauschalen Lohnsteuer traf allerdings vorliegend die Klägerin, da es das FA nach § 38 Abs. 3a Satz 2 EStG zuließ, dass sie die Pflichten des Arbeitgebers im eigenen Namen erfüllte. Weil die Klägerin daher im Lohnsteuerverfahren an die Stelle des Arbeitgebers trat (§ 38 Abs. 3a Satz 6 Halbsatz 1 EStG), hatte statt des Arbeitgebers sie die hier streitbefangene pauschale Lohnsteuer zu erheben und zu übernehmen; zugleich ist sie deren Schuldnerin (§§ 38 Abs. 3a Sätze 2 und 6 Halbsatz 1, 40b Abs. 5 Satz 1, 40 Abs. 3 Sätze 1 und 2 Halbsatz 1 EStG).

III.

44 Verfassungsrechtliche Beurteilung

45 • Der Senat hält § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG nicht für verfassungswidrig. Er ist jedoch von einem Verstoß des § 40b Abs. 4 EStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG überzeugt, weil hierdurch der Arbeitgeber --abweichend von allen anderen im Einkommensteuerrecht geregelten Fällen-- verpflichtet wird, die Einkommensteuer für Einkünfte zu entrichten, die ein anderes Steuersubjekt erzielt hat.

46 • 1. Nach Ansicht des Senats ist die Erweiterung des Umfangs der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG verfassungsgemäß. Insbesondere genügt die Vorschrift dem allgemeinen Gleichheitssatz. Die Erweiterung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bewegt sich im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit zur Erschließung neuer Steuerquellen (gl.A. HHR/Pflüger, § 19 EStG Rz 331; Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz B 788, B 791; a.A. Schmidt/Krüger, EStG, 32. Aufl., § 19 Rz 86, 88; Blümich/Thürmer, § 19 EStG Rz 301; Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 19 Rz 184c; Birk, in: FS-Ruland, 425, 436 f.; Birk/Specker, Der Betrieb --DB-- 2008, 488, 491 ; Glaser, Betriebs-Berater --BB-- 2006, 2217, 2220; ebenfalls kritisch: Bergkemper, Finanz-Rundschau --FR-- 2011, 1043, 1050 f.; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 19 Rz 76).

47 • a) Der Gesetzgeber hat Arbeitgeberleistungen zur Absicherung einer betrieblichen Altersversorgung zwar nicht als Erwerb neuer Versorgungsansprüche zugunsten des Arbeitnehmers angesehen (so ausdrücklich BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95), diese aber wegen des beim Arbeitnehmer in Zeiten des demographischen Wandels in erheblichem Maße bestehenden Interesses an der Sicherung bereits erworbener Zukunftssicherungsleistungen gleichwohl den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet (BTDrucks 16/2712, 45; BRDrucks 622/06, 74 f.). Mit der Gegenwertzahlung werden die bei der VBL verbleibenden

Rentenansprüche und Anwartschaften vollständig ausfinanziert. Folglich hat der Gesetzgeber als Anknüpfungspunkt für die Einkommensbesteuerung einen mit dem Arbeits- und Dienstverhältnis einhergehenden Vorteil ausgewählt. Da dies den herkömmlichen Tatbeständen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG entspricht, fügt sich die Erweiterung des Umfangs der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in die Systematik des § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG ein.

48 • b) Des Weiteren ist aus verfassungsrechtlicher Sicht die ungleiche Behandlung von Sanierungsgeldern und Gegenwertzahlungen in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Sätze 2 und 3 EStG nicht zu beanstanden (gl.A. HHR/Pflüger, § 19 EStG Rz 331; a.A. Schmidt/Krüger, EStG, 32. Aufl., § 19 Rz 88; Birk/Specker, DB 2008, 488, 491; Hölzer, FR 2010, 501, 508 f.; Breinersdorfer in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz B 791; ebenfalls kritisch Blümich/Thürmer, § 19 EStG Rz 300).

49 • Insoweit bestehen hinreichende sachliche Gründe für die Begünstigung von Sanierungsgeldern, die zur Deckung eines erhöhten Finanzierungsbedarfs der VBL infolge der Schließung des Gesamtversorgungssystems und des Wechsels zum Punktemodell erhoben werden (Gilbert/Hesse, Die Versorgung der Beschäftigten des öffentlichen Dienstes, Kommentar, § 65 VBLS Rz 1), gegenüber den Gegenwertzahlungen, die dem Ausgleich der durch das Ausscheiden des Arbeitgebers aus der VBL verursachten Finanzierungslücke dienen (Gilbert/Hesse, Die Versorgung der Beschäftigten des öffentlichen Dienstes, Kommentar, § 23 VBLS Rz 1).

50 • Der Gesetzgeber berücksichtigte damit, dass bei Einführung der Sanierungsgelder deren Nichtsteuerbarkeit im Tarifvertrag "Altersversorgung" ausdrücklich festgeschrieben worden und dies eine der entscheidenden Finanzierungsfragen bei der Umstellung des Gesamtversorgungssystems auf das jetzt maßgebende Versorgungspunktemodell war. Ohne Steuerfreistellung wäre dies ebenso in Frage gestellt worden wie die --ebenfalls bereits beschlossene-- risikogerechtere Umverteilung der Sanierungsgelder unter den Mitgliedern (BRDrucks 622/1/06, 11). Es sollte verhindert werden, dass sich der Trend zur Abwanderung von finanziell durch Umlagen und Sanierungsgelder bereits vergleichsweise hoch belasteten Beteiligten der VBL noch verstärkt, weil dies kurzfristig, aber auch nachhaltig erhebliche Probleme aufgeworfen hätte (Gilbert/Hesse, Die Versorgung der Beschäftigten des öffentlichen Dienstes, Kommentar, § 65 VBLS Rz 14 ff.; Clemens/Scheuring/Steingen/Wiese, Kommentar zum Bundes-Angestelltentarifvertrag, Teil VI, Erl. 17.3). Die Umstellung der VBL auf das Versorgungspunktemodell zu sichern, ist angesichts dessen, dass das bisherige Umlagesystem auf Dauer nicht mehr finanzierbar gewesen wäre, ein hinreichend sachlicher Grund, der die Begünstigung der Sanierungsgelder gegenüber den Gegenwertzahlungen rechtfertigt.

51 • c) Zu Recht streiten die Beteiligten hier nicht über einen Verstoß des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gegen das Rückwirkungsverbot.

52 • Diese Norm gilt nach § 52 Abs. 35 EStG i.d.F. des JStG 2007 erstmals für nach dem 23. August 2006 geleistete Sonderzahlungen. Eine verfassungswidrige steuerverschärfende Rückwirkung kommt indessen nur in Betracht, wenn die nach diesem Stichtag geleistete Sonderzahlung auf einem zuvor beschlossenen Austritt beruht. Da der Austritt des Arbeitgebers nach den Feststellungen des FG mit Ablauf des Jahres 2008 wirksam wurde, die Kündigungsfrist für den Arbeitgeber nach § 22 Abs. 1 VBLS sechs Monate beträgt, wurde die streitbefangene Sonderzahlung jedenfalls für einen nach dem 23. August 2006 beschlossenen Austritt geleistet. Damit stellt sich die Frage nach einer verfassungswidrigen Rückwirkung hier nicht.

53 • 2. Nach Überzeugung des Senats verstößt allerdings die nach § 40b Abs. 4, Abs. 5 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG ausnahmslos geltende Pflicht des Arbeitgebers, die pauschale Lohnsteuer nicht nur zu erheben, sondern auch zu tragen, gegen Art. 3 Abs. 1 GG (gl.A. HHR/Reuss, Jahresband 2007, § 40b EStG Rz J 06-5; Birk/Specker, DB 2008, 488, 491; Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 19 Rz 184c; ebenfalls kritisch Bergkemper, FR 2011, 1043, 1050 f.; Birk, in: FS-Ruland, 425, 436; Glaser, BB 2006, 2217, 2220 f.; Hölzer, FR 2010, 501, 508; HHR/Apitz, Jahresband 2007, § 19 EStG Rz J 06-2; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 40b Rz 13; a.A. Wagner, in: Heuermann/Wagner, LohnSt, H, Rz 106; HHR/Pflüger, § 19 EStG Rz 331; Stache in Horowski/Altehoefer, Kommentar zum Lohnsteuer-Recht, § 40b Rz 71d).

54 • a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (BVerfG-Beschluss vom 15. Juli 1998 1 BvR 1554/89, 1 BvR 963/94, 1 BvR 964/94, BVerfGE 98, 365). Er verbietet sowohl ungleiche Belastungen wie auch ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. Oktober 1988 1 BvR 777/85, 1 BvR 882/85, 1 BvR 1239/85, BVerfGE 79, 1).

55 • Im Steuerrecht begrenzt der allgemeine Gleichheitssatz die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit des

Gesetzgebers in einer speziell diesem Regelungsgegenstand Rechnung tragenden Weise (BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, m.w.N.). Hier hat der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im Bereich des Einkommensteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Danach muss im Interesse verfassungsrechtlich gebotener steuerlicher Lastengleichheit darauf abgezielt werden, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während (in vertikaler Richtung) die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedrigerer Einkommen angemessen sein muss. Bei der Ausgestaltung des steuerlichen Ausgangstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, m.w.N.).

56 • b) § 40b Abs. 4, Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG verstößt danach gegen Art. 3 Abs. 1 GG, weil der Arbeitgeber auf die Sonderzahlungen eine pauschale Lohnsteuer von 15 % zu erheben hat und er diese Lohnsteuer selbst schuldet und endgültig zu tragen hat. Einzigartig im Einkommensteuerrecht muss er damit Einkommensteuer für Einkünfte eines anderen Rechtssubjekts entrichten. Während bei allen anderen Steuerpflichtigen Maßstab für die Besteuerung ihr eigenes verfügbares Einkommen ist, wird die Einkommensteuer in § 40b Abs. 4, Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG nach den Einkünften eines Dritten bemessen. Damit wird das im Einkommensteuerrecht geltende Gebot, die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten, in krasser Weise verfehlt (vgl. z.B. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210 <233>; BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 224; vom 22. Februar 1984 1 BvL 10/80, BVerfGE 66, 214, BStBl II 1984, 357, m.w.N.). Gründe, die so gewichtig sind, dass sie diese Benachteiligung des Arbeitgebers rechtfertigen, sind nicht ersichtlich.

57 • **Keine Rechtfertigung durch Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens...**

58 • aa) Diese Ungleichbehandlung kann insbesondere nicht mit den Eigentümlichkeiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens begründet werden, denn die Lohnsteuer ist --wie ausgeführt-- nur eine an der Quelle erhobene Einkommensteuer, die der Arbeitnehmer als derjenige schuldet, der die Einkünfte erzielt. Die Einkommensteuer belastet die am Markt gewonnene Zahlungsfähigkeit und rechtfertigt sich aus dem Gedanken, dass jeder, der die von der Rechtsgemeinschaft bereitgestellten Erwerbsbedingungen genutzt hat, dafür auch die Rechtsgemeinschaft an diesem Erwerbserfolg teilnehmen lassen muss (Kirchhof in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 2 Rz 5 ff.). Da die Lohnsteuer eine Vorauszahlung von Einkommensteuer ist, enthält sie keinen materiell-rechtlich eigenständigen Belastungsgrund gegenüber der Einkommensteuer.

59 • (1) Zwar ermöglicht das Einkommensteuergesetz eine Pauschalierung der Lohnsteuer auch für andere Leistungen des Arbeitgebers (§§ 40 bis 40b EStG). In allen diesen Fällen hat der Arbeitgeber jedoch die Wahl, ob er die Lohnsteuer vom Gehalt des Arbeitnehmers auf dessen Rechnung einbehält oder ob er die pauschale Besteuerung wählt und damit selbst Schuldner der Lohnsteuer wird und damit definitiv belastet wird (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 17. Februar 1977 1 BvR 343/74, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1977, 295; vom 20. Juni 1984 1 BvR 689/84, HFR 1984, 435). Die Pauschalbesteuerung, die häufig einen niedrigeren Steuersatz ausweist, als er sich bei einer individuellen Zuordnung zu den einzelnen Arbeitnehmern ergäbe, kann für den Arbeitgeber vorteilhaft sein, weil damit ein geringerer Verwaltungsaufwand verbunden ist und er zu einem relativ niedrigen Steuersatz seinen Arbeitnehmern bestimmte Sachleistungen --wie etwa arbeitstägliche Mahlzeiten oder Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen-- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn gewähren kann. Indem der Arbeitgeber die pauschale Besteuerung wählt, wendet er dem Arbeitnehmer sowohl die Leistung als auch die darauf entfallende Steuer zu. Dies folgt deutlich aus § 40 Abs. 1 Satz 2 EStG, nach dem in Fällen, in denen das Gesetz keinen fixen Pauschsteuersatz vorgibt, die Übernahme der pauschalen Lohnsteuer durch den Arbeitgeber für den Arbeitnehmer eine in Geldeswert bestehende Einnahme i.S. des § 8 Abs. 1 EStG darstellt.

60 • Demgegenüber hat der Arbeitgeber bei den in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG genannten Sonderzahlungen keine Wahl. Er "hat" die Lohnsteuer zu übernehmen und ist selbst Steuerschuldner, ohne dass ihm das Gesetz die Möglichkeit einräumt, die Einkommensteuer dem Arbeitnehmer zu belasten. Es handelt sich damit nicht mehr um eine an sich vom Arbeitnehmer geschuldete Steuer, die der Arbeitgeber als Gegenleistung für die Dienste des Arbeitnehmers freiwillig übernimmt, vielmehr wird der Arbeitgeber originär und unausweichlich zum Steuerschuldner der Einkommensteuer des Arbeitnehmers, soweit diese auf die Sonderzahlungen entfällt.

61 • (2) Dieser Unterschied zeigt sich auch arbeitsrechtlich. Steht dem Arbeitgeber steuerrechtlich das Wahlrecht zwischen einer Pauschalbesteuerung und einer Besteuerung nach individuellen Merkmalen zu, kann er den Arbeitnehmer bei einer Bruttolohnvereinbarung grundsätzlich intern mit der Pauschalsteuer belasten (vgl. Urteile des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 21. Juli 2009 1 AZR 167/08, AP Nr. 11 zu § 38 EStG; vom 1. Februar 2006 5 AZR 628/04, HFR 2006, 727; vom 22. Juni 1978 3 AZR 156/77, AP Nr. 1 zu § 40a EStG), sofern dem Arbeitnehmer seinerseits das Recht vorbehalten bleibt, unter Vorlage der Lohnsteuerkarte eine Besteuerung nach seiner individuellen Steuerklasse zu verlangen (BAG-Urteil in HFR 2006, 727 Rz 23). Damit ist im Ergebnis die im Einkommensteuerrecht vorgesehene Regelbelastung des Arbeitnehmers mit Einkommensteuer für die von ihm erzielten Einkünfte wiederhergestellt. Der Arbeitgeber wird zwar steuertechnisch Schuldner der pauschalen Lohnsteuer, wenn er diese freiwillig übernimmt; diese leitet sich indessen von der Steuer des Arbeitnehmers ab, der auch den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. In diesen Fällen der freiwilligen Übernahme kann im Verhältnis der Arbeitsvertragsparteien daher der Arbeitnehmer verpflichtet sein, die pauschale Steuer zu übernehmen.

62 • Da die auf die Sonderzahlungen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG zu erhebende Lohnsteuer nach § 40b Abs. 4 EStG zwingend pauschal zu erheben und der Arbeitgeber damit originärer Steuerschuldner ist, fehlt die Möglichkeit einer Lohnsteuererhebung nach individuellen Lohnsteuermerkmalen, sodass der Arbeitgeber --ohne freiwillige Vereinbarung-- arbeitsrechtlich die pauschale Lohnsteuer schon aus diesem Grund nicht vom Arbeitnehmer verlangen kann.

63 • **...durch arbeitsrechtlichen Rückgriff...**

64 • bb) Die Belastung des Arbeitgebers kann nicht damit gerechtfertigt werden, der Arbeitgeber könne die zu übernehmende Einkommensteuer aufgrund einer freiwillig mit dem Arbeitnehmer geschlossenen Vereinbarung vermeiden.

65 • (1) Nach Auffassung des Senats wäre selbst ein zivilrechtlicher Anspruch gegenüber dem Arbeitnehmer auf Erstattung der pauschalen Lohnsteuer kein zureichender Grund, dem Arbeitgeber zwangsweise Lohnsteuer für Einkünfte seiner Arbeitnehmer aufzubürden. Umso weniger gilt dies für eine erst noch zu schließende freiwillige arbeitsrechtliche Vereinbarung. Denn anders als z.B. die Umsatzsteuer ist die Einkommensteuer nicht auf Abwälzung angelegt. Sie soll vielmehr denjenigen treffen, der die Einkünfte tatsächlich erzielt hat und deshalb wirtschaftlich zur Zahlung der Einkommensteuer aus dem Erworbenen in der Lage ist. Für die verfassungsrechtliche Würdigung von Normen des Einkommensteuergesetzes am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG kommt es folglich ausschließlich auf die einkommensteuerliche Belastung an, die diese Normen (ggf. im Verbund mit anderen Normen des Einkommensteuerrechts) bei verschiedenen Steuerpflichtigen bewirken (vgl. BVerfG-Urteil vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 <111>, BStBl II 2002, 618).

66 • (2) Ungeachtet dessen wird es zu arbeitsrechtlichen Entlastungen des Arbeitgebers nur in seltenen Fällen kommen. Denn es ist kein Grund ersichtlich, weshalb ein Arbeitnehmer freiwillig eine derartige Vereinbarung schließen sollte, begründet das Gesetz doch nur eine Verpflichtung des Arbeitgebers zur Zahlung der Lohnsteuer. Dementsprechend ging auch der Gesetzgeber davon aus, dass mit einer Überwälzung der pauschalen Steuer in größerem Umfang wegen der erforderlichen Zustimmung des Arbeitnehmers nicht zu rechnen sei (BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95).

67 • **...durch Verwaltungsvereinfachung und Kostenersparnis...**

68 • cc) Die gesetzlich angeordnete Definitivbelastung des Arbeitgebers ist auch nicht deshalb berechtigt, weil durch die Pauschalbesteuerung eine ansonsten "notwendige und verwaltungsaufwändige individuelle Zuordnung der Sonderzahlungen zum einzelnen Arbeitnehmer" entfällt (so aber BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95; ebenso: Stache in Horowski/Altehoefer, Kommentar zum Lohnsteuer-Recht, § 40b Rz 71d).

69 • (1) Die mit der pauschalen Lohnsteuererhebung verbundene Verwaltungsvereinfachung für die Finanzämter ist kein hinreichender Grund, die Arbeitgeber mit Lohnsteuer für Einkünfte ihrer Arbeitnehmer zu belasten. Der Senat verkennt nicht, dass dem Gesetzgeber namentlich bei Steuergesetzen in der Regel ein Pauschalierungs- und Typisierungsspielraum zusteht, weil diese Massenvorgänge des Wirtschaftslebens betreffen. Sie müssen, um praktikabel zu sein, Sachverhalte, an die sie dieselben steuerlichen Folgen knüpfen, typisieren und dabei in weitem Umfang die Besonderheiten des einzelnen Falles vernachlässigen, sofern die steuerlichen Vorteile der Typisierung im rechten Verhältnis zu der mit der Typisierung notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen und die gesetzliche Typisierung einen typischen Fall als Leitbild wählt (vgl. z.B. BVerfG-Urteile vom 20. April

2004 1 BvR 1748/99, 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274 <292>; in BVerfGE 122, 210 <232 f.>; BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224 <254>, ständige Rechtsprechung).

70 • Es handelt sich hier jedoch schon deshalb nicht um eine zulässige Typisierung im Interesse der Praktikabilität und Verwaltungsvereinfachung, weil sich der Gesetzgeber an einem beim Arbeitgeber nicht besteuerungswürdigen Sachverhalt orientiert. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Arbeitgebers ist durch die Gegenwertzahlungen in keinem Fall gesteigert, sondern im Gegenteil gemindert.

71 • (2) Der Arbeitgeber spart zwar durch die Erhebung der pauschalen Lohnsteuer statt der Zuordnung der Beträge zu den einzelnen Arbeitnehmern Zeit und Kosten. Eine derartige Ersparnis berechtigt indessen nicht dazu, den Arbeitgeber abweichend von allen anderen Steuerpflichtigen entgegen dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (§ 2 Abs. 1 und 2 EStG) mit einer Einkommensteuer auf Einkünfte zu belegen, die ein anderes Rechtssubjekt erzielt hat. Entlastungen, die sich jenseits der einkommensteuerlichen Belastung ergeben, sind nicht in die verfassungsrechtlich maßgebliche Vergleichsperspektive einzubeziehen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 105, 73 <111>, BStBl II 2002, 618).

72 • Im Übrigen steht die Ersparnis des Arbeitgebers in keinem Verhältnis zu den Aufwendungen, die ihm durch die auf die Sonderzahlungen entfallende pauschale Lohnsteuer erwachsen. Dies zeigt etwa der dem BGH-Urteil vom 10. Oktober 2012 IV ZR 12/11 (juris) zugrundeliegende Sachverhalt. Dort betrug die Höhe der Gegenwertzahlung 18.357.553,15 €. Der darauf anzuwendende Pauschsteuersatz von 15 % belastet den Arbeitgeber weitaus höher, als ihn der Arbeitsaufwand bei einer individuellen Lohnsteuerberechnung gekostet hätte (so jedoch BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95; HHR/Pflüger, § 19 EStG Rz 331). Dies gilt umso mehr als der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallende Teil der Gegenwertzahlung bereits von der VBL errechnet wurde. Denn die VBL errechnet den Gegenwert für die jeweils bereits erdienten Anwartschaften und Rechte (Pühler, Personalvertretung 2005, 204, 207) anhand jedes aktuell Versicherten und jedes Rentners der VBL (Gansel, Die Beendigung der Beteiligung an einer Zusatzversorgungskasse, 152).

73 • **...durch mangelnde Begründung neuer Ansprüche...**

74 • dd) Eine andere verfassungsrechtliche Beurteilung ist auch nicht deshalb geboten, weil die Sonderzahlungen des Arbeitgebers keine neuen Ansprüche der Arbeitnehmer auf Altersversorgung begründen, sondern vorrangig nur bereits bestehende sichern (BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95; Wagner, in: Heuermann/Wagner, LohnSt, H, Rz 106). Mit diesem Argument hätte der Gesetzgeber von der Aufnahme der Sonderzahlungen in den Tatbestand des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG absehen können, wenn damit gemeint sein sollte, derartige Zahlungen zur Sicherung einer Altersvorsorge führten zu keinen mit anderen Zahlungen an Versorgungseinrichtungen vergleichbaren steuerlich zu erfassenden Vorteilen der Arbeitnehmer. Nachdem der Gesetzgeber in verfassungsrechtlich noch hinnehmbarer Weise selbst davon ausgegangen ist, die Sicherung der Altersversorgung steigere die Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers und nicht diejenige des Arbeitgebers (BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95), kann er nun im Rahmen des § 40b Abs. 4 EStG nicht --entgegen dem Gebot der Folgerichtigkeit-- den gegenteiligen Standpunkt einnehmen.

75 • Dessen ungeachtet ist nicht ersichtlich, weshalb das Argument, die Gegenwertzahlungen begründeten keine zusätzlichen Ansprüche der Arbeitnehmer, die Belastung des Arbeitgebers mit Lohnsteuer für Einkünfte, die er nicht erzielt hat, rechtfertigen könnte. Die finanzielle Leistungsfähigkeit des Arbeitgebers wird durch die ihm auferlegten Gegenwertzahlungen nicht erhöht, sondern gemindert. In seiner Person besteht daher kein Grund für eine Belastung, sondern im Gegenteil gemäß § 2 Abs. 2 EStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG (objektives Nettoprinzip) gerade für eine Entlastung (vgl. Birk, in: FS-Ruland, 425, 436; Birk/Specker, DB 2008, 488, 491**;** Glaser, BB 2006, 2217, 2220 f.; Hölzer, FR 2010, 501, 508; HHR/Reuss, Jahresband 2007, § 40b EStG Rz J 06-5).

76 • § 40b Abs. 4 EStG besteuert bei wirtschaftlicher Betrachtung Lohnzahlungen. Dies allerdings nicht bei dem Steuerpflichtigen, der die Einnahmen erzielt hat, sondern bei demjenigen, der die Zahlungen leistet und bei dem sie Erwerbsaufwendungen sind. Ob der weitreichende Spielraum des Gesetzgebers zur Erschließung neuer Steuerquellen es erlaubte, außerhalb des Einkommensteuerrechts auf bestimmte Lohnzahlungen beim Arbeitgeber eine Steuer zu erheben, kann dahingestellt bleiben. Denn die in § 40b Abs. 4 EStG vom Arbeitgeber erhobene Steuer ist nach der ausdrücklichen Entscheidung des Gesetzgebers eine auf Einkünfte des Arbeitnehmers entfallende Einkommensteuer. Diese Grundentscheidung wirkt fort und ist vom Gesetzgeber folgerichtig umzusetzen. Die Regelung ist daher verfassungsrechtlich nur nach den Maßstäben zu prüfen, die für einkommensteuerrechtliche Regelungen gelten.

77 • **...wegen Verlassens der Zusatzversorgungskasse...**

78 • ee) Zu keiner abweichenden Beurteilung führt der Umstand, dass der Arbeitgeber die VBL aus eigenem Antrieb verlassen und damit die Sonderzahlung ausgelöst hat (BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95; ebenso: HHR/Pflüger, § 19 EStG Rz 331; Wagner, in: Heuermann/Wagner, LohnSt, H, Rz 106). Denn für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der daraus folgenden wirtschaftlichen Belastung mit Einkommensteuer ist einzig entscheidend, ob und in welcher Person die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit tatsächlich gesteigert ist. Die das Vermögen des Arbeitgebers schmälernden Sonderzahlungen erhöhen die finanzielle Leistungsfähigkeit der Arbeitnehmer und sind daher als Maßstab für die Einkommensbesteuerung des Arbeitgebers ungeeignet. Ebenso wenig könnte ein vom Gesetzgeber erwünschtes Verbleiben des Arbeitgebers in der VBL die Auferlegung von Einkommensteuer für Einkünfte, die dessen Arbeitnehmer erzielen, rechtfertigen. Abgesehen davon, dass ein derartiges Lenkungsziel nicht hinreichend erkennbar ist (vgl. nachfolgende Ausführungen unter ff (1)), macht der Arbeitgeber insoweit nach wirtschaftlicher Abwägung der dafür und dagegen sprechenden Gründe nur von seinem satzungsmäßigen Recht Gebrauch, die Versorgungseinrichtung zu verlassen.

79 • **...durch Förderungs- und Lenkungszwecke**

80 • ff) Auch Förderungs- und Lenkungszwecke als Grundlage sachlicher Rechtfertigung kommen hier nicht in Betracht.

81 • (1) Der Steuergesetzgeber ist zwar grundsätzlich nicht gehindert, nichtfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele aus Gründen des Gemeinwohls zu verfolgen. Er darf nicht nur durch Ge- und Verbote, sondern ebenso durch mittelbare Verhaltenssteuerung auf Wirtschaft und Gesellschaft gestaltend Einfluss nehmen. Der Bürger wird dann nicht rechtsverbindlich zu einem bestimmten Verhalten verpflichtet, erhält aber durch Sonderbelastung eines unerwünschten Verhaltens oder durch steuerliche Verschonung eines erwünschten Verhaltens ein finanzwirtschaftliches Motiv, sich für ein bestimmtes Tun oder Unterlassen zu entscheiden. Nur dann jedoch, wenn solche Förderungs- und Lenkungsziele von erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidungen getragen werden, sind sie auch geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Belastungen oder Entlastungen zu liefern (z.B. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, m.w.N.; BVerfG-Beschluss vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 <31 f.>).

82 • (2) An derart ausgestalteten Förderungs- und Lenkungszielen fehlt es hier. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollten durch die Erweiterung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG Besteuerungslücken geschlossen werden, die infolge der Rechtsprechung des vorlegenden Senats nach Ansicht des Gesetzgebers entstanden waren (Senatsurteile vom 14. September 2005 VI R 32/04, BFHE 210, 447, BStBl II 2006, 500; in BFHE 210, 443, BStBl II 2006, 532; in BFHE 212, 445, BStBl II 2006, 528; in BFH/NV 2006, 1272; vgl. BTDrucks 16/2712, 45 f.; BRDrucks 622/06, 75). Die Pflicht zur Pauschalbesteuerung diente --wie ausgeführt-- der Verwaltungsvereinfachung; ferner sollte berücksichtigt werden, dass durch Gegenwertzahlungen keine neuen Ansprüche der Arbeitnehmer begründet werden sowie dass der Arbeitgeber die Einrichtung aus eigenem Antrieb verlässt und dadurch die Gegenwertzahlungen auslöst. Eine Verhaltenslenkung war demgegenüber nicht der Grund für die Belastung des Arbeitgebers mit pauschaler Lohnsteuer, sodass offen bleiben kann, ob und ggf. unter welchen Voraussetzungen außerfiskalische Ziele die Auferlegung einer Einkommensteuer ohne Erzielung von Einkünften überhaupt rechtfertigen könnten.

83 • **Verfassungskonforme Auslegung**

84 • 3. Wie sich schon aus den vorstehenden Ausführungen unter B.II.2.d und 3.a ergibt, ist eine verfassungskonforme Auslegung der §§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG, 40b Abs. 4 EStG, 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht möglich. Gegenwertzahlungen, die bei Verlassen einer Versorgungseinrichtung zu leisten sind, werden in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG ausdrücklich genannt und sollen nach dem Willen des Gesetzgebers (BTDrucks 16/2712, 45) auch steuerpflichtiger Lohn der jeweils betroffenen Arbeitnehmer sein. Ebenso folgt aus dem Wortlaut des § 40b Abs. 4 EStG, nach dem der Arbeitgeber die pauschale Lohnsteuer zu erheben "hat", und aus der Gesetzesbegründung, nach der die pauschale Lohnsteuer vom Arbeitgeber zu tragen ist und nur im Wege freiwilliger arbeitsrechtlicher Vereinbarungen auf die Arbeitnehmer überwälzt werden kann (BTDrucks 16/2712, 57; BRDrucks 622/06, 95), dass eine anderweitige Auslegung nicht möglich ist.

IV.

85 Entscheidungserheblichkeit der Vorlage

86 • Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens ist eine abschließende Sachentscheidung zu treffen. Ist die Pauschalierungspflicht in § 40b Abs. 4 EStG, § 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 EStG verfassungsgemäß, ist die Revision der Klägerin, die die Pflichten des Arbeitgebers zu erfüllen hat, unbegründet. Hält sie das BVerfG hingegen für mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, hätte die Revision Erfolg.

87 • Der Gesetzgeber könnte in diesem Fall entweder einen gleichheitsgemäßen Zustand dadurch schaffen, dass er die hier streitigen Zahlungen ebenso wie Sanierungsgelder steuerfrei belässt. Dann entfiele die Pflicht zur Zahlung von Lohnsteuer für die hier streitige Gegenwertzahlung vollständig. Er könnte aber auch --wie in den anderen Pauschalierungstatbeständen des Lohnsteuerrechts-- dem Arbeitgeber ein Wahlrecht einräumen, die Lohnsteuer anhand individueller Besteuerungsmerkmale den einzelnen Arbeitnehmern zu belasten. Wählte die Klägerin diese Möglichkeit, könnte die abzuführende Lohnsteuer zwar noch höher sein als sie hier streitig ist; gleichwohl wäre eine derart geänderte Regelung für sie günstiger, weil es sich dann nicht wie bei der gegenwärtigen Gesetzeslage um eine vom Arbeitgeber selbst geschuldete Lohnsteuer, sondern um eine auf Rechnung der betroffenen Arbeitnehmer einzubehaltende Lohn-steuer handelte (vgl. § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), die den Arbeitgeber wirtschaftlich nicht belastet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de