Urteil vom 18. August 2016, VI R 46/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 18.8.2016 VI R 18/13 - Zufluss von Arbeitslohn bei Schuldübernahme einer Pensionsverpflichtung durch einen Dritten

ECLI:DE:BFH:2016:U.180816.VIR46.13.0

BFH VI. Senat

EStG § 11 Abs 1 S 1, BGB § 415 Abs 1, BetrAVG § 4, BetrAVG § 17 Abs 1

vorgehend FG Köln, 09. April 2013, Az: 9 K 2247/10

Leitsätze

1. NV: Die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage führt beim Arbeitnehmer zwar dann zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen Dritten gezahlt wird (Bestätigung der Rechtsprechung).

2. NV: Hat der Arbeitnehmer jedoch kein Wahlrecht, den Ablösungsbetrag alternativ an sich auszahlen zu lassen, wird mit der Zahlung des Ablösungsbetrags an den die Pensionsverpflichtung übernehmenden Dritten der Anspruch des Arbeitnehmers auf die künftigen Pensionszahlungen (noch) nicht wirtschaftlich erfüllt. Ein Zufluss von Arbeitslohn liegt in diesem Fall nicht vor.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 10. April 2013 9 K 2247/10 aufgehoben.

Die Einkommensteuer wird unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids vom 16. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 30. Juni 2010 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Minderung der Einkünfte des Ehemannes der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit um 761.554 € ergibt.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Alleinerbin ihres im Jahr 2008 verstorbenen Ehemannes A, mit dem sie im Streitjahr (2002) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurde. A war Alleingesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH sowie der A-Sport-GmbH, die 1996 durch eine "Ausgründung" aus dem Vermögen der A-GmbH entstanden war.

2 Mit Verträgen vom 12. Januar 1990 und 30. Dezember 1991 hatte die A-GmbH dem A eine Pensionszusage erteilt. Am 28. Juni 2002 traf A mit der A-GmbH folgende Vereinbarung:

"Die Gesellschafter der A-GmbH beabsichtigen, die Anteile an der A-GmbH zu veräußern. Es entspricht der allgemeinen Erfahrung, dass es schwierig sein wird, einen Käufer für die Anteile zu finden, der bereit ist, die bestehende Pensionsverpflichtung zu Gunsten von Herrn A mit zu übernehmen. Aus diesem Grunde vereinbaren die beiden Parteien Folgendes:
Die Herrn A erteilte Versorgungszusage wird auf den Anspruch, den Herr A bis zum 30. Juni 2002 erdient hat, begrenzt. D.h. Herr A wird für die Anwendung des Versorgungsvertrages so gestellt, als ob er mit Ablauf des 30. Juni 2002 aus den Diensten der Gesellschaft ausgeschieden wäre."

3 Ebenfalls am 28. Juni 2002 vereinbarten die A-Sport-GmbH und die A-GmbH, jeweils vertreten durch A, Folgendes:

"... 2. Die A-Sport-GmbH übernimmt die vorgenannte Pensions-verpflichtung [= der A-GmbH gegenüber A] mit Ablauf des 30.06.2002 unter Schuldbefreiung der A-GmbH.

3. Als Gegenleistung für die Schuldübernahme zahlt die A-GmbH an die A-Sport-GmbH EUR 761.554,00. Dieser Betrag ist am 01.07.2002 fällig.

4. Herr A und Frau A als Begünstigte der Pensionszusage stimmen der Schuldübernahme ausdrücklich zu. Ihnen ist bekannt, dass alleiniger Schuldner zukünftig nur die A-Sport-GmbH ist."

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) gelangte im Anschluss an eine u.a. bei der A-Sport-GmbH durchgeführte Außenprüfung zu der Ansicht, der Schuldübernahmevertrag mit der Übertragung der Pensionszusage führe zum Zufluss von Arbeitsentgelt in Höhe von 761.554 € im Zeitpunkt des Abschlusses der Verträge. Das FA erließ dementsprechend am 16. Dezember 2009 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1498 veröffentlichten Gründen ab. Seine Entscheidung stützte es insbesondere auf das Urteil des erkennenden Senats vom 12. April 2007 VI R 6/02 (BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581), wonach bei Übertragung einer Pensionsverpflichtung dem Arbeitnehmer zusätzlicher Arbeitslohn zufließt, wenn der Ablösungsbetrag auf sein Verlangen an die übernehmende Gesellschaft gezahlt wird.

6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

7 Sie beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 10. April 2013 9 K 2247/10 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2002 vom 16. Dezember 2009 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. Juni 2010 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkünfte des Ehemannes aus nichtselbständiger Arbeit um 761.554 € gemindert werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

9 II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die von der A-GmbH als Gegenleistung für die Übernahme der Pensionszusage an die A-Sport-GmbH gezahlte Ablöse bei A zu einem Zufluss von Arbeitslohn geführt hat.

10 1. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung --EStG--). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) führt das Innehaben von Ansprüchen oder Rechten den Zufluss von Einnahmen regelmäßig noch nicht herbei und begründet damit auch noch keinen gegenwärtigen Zufluss von Arbeitslohn (vgl. Senatsurteil vom 27. Mai 1993 VI R 19/92, BFHE 172, 46, BStBl II 1994, 246). Der Zufluss ist grundsätzlich vielmehr erst mit der Erfüllung des Anspruchs gegeben (Senatsbeschluss vom 23. Juli 1999 VI B 116/99, BFHE 189, 403, BStBl II 1999, 684), also wenn der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt (Senatsurteil vom 25. November 1993 VI R 45/93, BFHE 173, 65, BStBl II 1994, 254). Folglich fließt mit der Zusage des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer künftig Leistungen zu erbringen, Arbeitslohn erst in dem Zeitpunkt zu, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das wirtschaftliche Eigentum verschafft (Senatsurteile vom 3. Juli 1964 VI 262/63 U, BFHE 81, 225, BStBl III 1965, 83; vom 26. Juli 1985 VI R 200/81, BFH/NV 1986, 306, und vom 10. November 1989 VI R 155/85, BFH/NV 1990, 290). Der Zufluss von Arbeitslohn ist ferner zu bejahen, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft (Senatsurteil vom 16. April 1999 VI R 66/97, BFHE 188, 338, BStBl II 2000, 408). Auch in diesem Fall wird der Zufluss aber nicht durch das Versprechen des Arbeitgebers, z.B. Versicherungsschutz zu gewähren, herbeigeführt, sondern erst durch die Erfüllung dieses Versprechens, insbesondere durch die Leistung der Versicherungsbeiträge in der Weise, dass ein eigener unentziehbarer Anspruch des Arbeitnehmers auf die Versicherungsleistung entsteht.

11 Demzufolge sind Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunfts-sicherung gegenwärtig zufließender Arbeitslohn, wenn sich die Sache --wirtschaftlich betrachtet-- so darstellt, als ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Beträge zur Verfügung gestellt und der Arbeitnehmer sie zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet hätte (Senatsurteil vom 15. Juli 1977 VI R 109/74, BFHE 123, 37, BStBl II 1977, 761). Kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn, sondern eine Versorgungszusage liegt demgegenüber vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Versorgung aus eigenen, erst im Zeitpunkt der Zahlung bereitzustellenden Mitteln zusagt; in diesem Fall unterliegen erst die späteren aufgrund der Zusage geleisteten Versorgungszahlungen der Lohnsteuer (Senatsurteil in BFHE 123, 37, BStBl II 1977, 761; BFH-Urteil vom 19. Mai 1993 I R 34/92, BFHE 171, 286, BStBl II 1993, 804; jeweils m.w.N.).

12 2. Nach diesen Grundsätzen hat die von der A-GmbH als Gegenleistung für die Schuldübernahme an die A-Sport-GmbH geleistete Zahlung in Höhe von 761.554 € nicht zu zusätzlichem Arbeitslohn bei A geführt.

13 a) Die A von der A-GmbH in den Jahren 1990 und 1991 erteilte Direktzusage hat bei ihm nach ständiger Rechtsprechung vor Eintritt des Versorgungsfalles noch keinen Lohnzufluss ausgelöst. Denn aufgrund der Pensionszusage floss A als Gesellschafter-Geschäftsführer (noch) kein Vermögenswert zu, da ihm die A-GmbH als Arbeitgeberin eine Versorgung aus eigenen, erst im Zeitpunkt der Zahlung bereitzustellenden Mitteln zusagte (vgl. Senatsurteil in BFHE 123, 37, BStBl II 1977, 761). Die Pensionsvereinbarung gewährte A nur einen Anspruch aus der Pensionszusage gegenüber der Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 286, BStBl II 1993, 804).

14 b) Die Ablösungszahlung im Rahmen der Schuldübernahme hat bei A im Streitjahr gleichfalls nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn geführt (im Ergebnis ebenso Otto in Blomeyer/Otto/ Rolfs, Betriebsrentengesetz, 6. Aufl., StR F Rz 453; Höfer in Höfer, Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung, Band II: Steuerrecht, 15. Aufl., Kap. 44 Rz 432 i.V.m. Veit in Höfer, a.a.O., Kap. 38 Rz 77; Ostermayer in Uckermann/ Fuhrmanns/Ostermayer/Doetsch, Das Recht der betrieblichen Altersversorgung, 2014, Kap. 25 Rz 17; Becker/Brunner/Kräh, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 1648; a.A. Pradl, Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer, 3. Aufl. 2013, S. 381 ff.). Durch die Zahlung der Ablöse erfüllte die A-GmbH keinen Anspruch des A, sondern einen solchen der A-Sport-GmbH aus dem Vertrag vom 28. Juni 2002. Die A-GmbH wandte dem Kläger durch die Zahlung auch keinen Anspruch gegen die A-Sport-GmbH auf Zahlung von 761.554 € zu. Vielmehr wurde durch die Vereinbarung zwischen der A-GmbH und der A-Sport-GmbH vom 28. Juni 2002 mit Zustimmung des A lediglich der Schuldner der Verpflichtung aus der Pensionszusage zugunsten des A ausgetauscht. Die (bloße) Schuldübernahme nach § 415 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches führt indes lediglich zu einem Schuldnerwechsel und bewirkt (noch) keinen Zufluss beim Pensionsberechtigten. Sie ändert weder etwas an dem Charakter der Pensionszusage noch an deren Inhalt.

15 Im Fall der Übernahme einer Versorgungszusage nach § 4 Abs. 2 Nr. 1 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung in der seit 1. Januar 2005 gültigen Fassung (Betriebsrentengesetz --BetrAVG--) besteht Einigkeit, dass der Schuldnerwechsel für den Arbeitnehmer nicht zu einem lohnsteuerlich relevanten Vorgang führt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 24. Juli 2013 IV C 3-S 2015/11/10002, BStBl I 2013, 1022, Rz 328; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 19 EStG Rz 388; HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 55 Rz 5; Neumann in GmbH-Handbuch, Rz III 6893; Pradl, Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer, 3. Aufl. 2013, S. 371).

16 Auch wenn A als Alleingesellschafter-Geschäftsführer der A-GmbH nach § 17 Abs. 1 BetrAVG nicht in den persönlichen Anwendungsbereich des Gesetzes fiel (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 28. April 1980 II ZR 254/78, BGHZ 77, 94; Rolfs in Blomeyer/Otto/Rolfs, Betriebsrentengesetz, 6. Aufl., § 17 Rz 85), war die befreiende Schuldübernahme durch die A-Sport-GmbH gleichwohl wirksam. Unerheblich ist, ob die A-Sport-GmbH --wie vom FG festgestellt-- nicht neue Arbeitgeberin des A geworden ist. Denn aufgrund der Vereinbarung vom 28. Juni 2002 erwarb A lediglich einen Anspruch gegen die A-Sport-GmbH auf Zahlung der Pension nach Maßgabe der ihm schon durch die A-GmbH erteilten Zusage. Das (ehemalige) Dienstverhältnis mit der A-GmbH bildet damit weiter den Rechtsgrund für die bei Eintritt des Versorgungsfalles (monatlich) zu erfüllenden Versorgungsansprüche.

17 c) Dem steht die Rechtsprechung nicht entgegen, nach der ein Zufluss von Arbeitslohn zu bejahen ist, wenn der Arbeitgeber mit seinen Leistungen dem Arbeitnehmer einen unmittelbaren und unentziehbaren Rechtsanspruch gegen einen Dritten verschafft (z.B. Senatsurteil in BFHE 188, 338, BStBl II 2000, 408). Zum einen wurde im Streitfall durch den bloßen Schuldnerwechsel kein weiterer Anspruch des A aus der Pensionszusage begründet. Es blieb vielmehr bei dem bloßen Versprechen, die zugesagten Leistungen in der Zukunft zu erbringen.

18 Zum anderen hat die A-GmbH den Anspruch des A auf die künftigen Pensionszahlungen mit der Zahlung an die A-Sport-GmbH vorliegend auch noch nicht wirtschaftlich erfüllt. Über den zur Übertragung der Pensionsverpflichtung

auf die A-Sport-GmbH verwendeten Betrag konnte A nicht verfügen. Im Streitfall kann nicht davon ausgegangen werden, die Sache stelle sich wirtschaftlich betrachtet so dar, als ob die A-GmbH A den Betrag zur Verfügung gestellt und dieser ihn zum Erwerb einer Zukunftssicherung verwendet habe. Insbesondere begründet der Umstand, dass A alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer (auch) der A-Sport-GmbH war, keine eigene Verfügungsmacht des A über den an die A-Sport-GmbH gezahlten Ablösebetrag. Zwar gelten für einen beherrschenden Gesellschafter einer GmbH hinsichtlich des Zuflusses Besonderheiten. So fließen ihm Beträge, die ihm die GmbH schuldet, nach ständiger Rechtsprechung des BFH bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zu (z.B. BFH-Urteile vom 14. Februar 1984 VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480; vom 15. Mai 2013 VI R 24/12, BFHE 241, 287, BStBl II 2014, 495, und vom 2. Dezember 2014 VIII R 2/12, BFHE 248, 45, BStBl II 2015, 333). Im Streitfall schuldete die A-Sport-GmbH A aber zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den von der A-GmbH erhaltenen Betrag von 761.554 €. Sie schuldete A nach der von ihr übernommenen Pensionsvereinbarung lediglich die (laufenden) Pensionszahlungen. Ein weitergehender Durchgriff durch die A-Sport-GmbH, insbesondere eine Zurechnung der Verfügungsmacht der A-Sport-GmbH bei A, kommt nicht in Betracht. Ihr steht die auch steuerlich anzuerkennende eigene Rechtspersönlichkeit der A-Sport-GmbH entgegen.

19 d) Nichts anderes ergibt sich aus dem Senatsurteil in BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581. Dort hat der erkennende Senat entschieden, dass die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage beim Arbeitnehmer auch dann zum Zufluss von Arbeitslohn führt, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen Dritten gezahlt wird. In diesem Fall sah der Senat in der Zahlung des Ablösungsbetrags durch den Arbeitgeber wirtschaftlich eine vorzeitige Erfüllung des Anspruchs aus einer in der Vergangenheit erteilten Pensionszusage. Die Entscheidung ist indes durch die Besonderheit geprägt, dass dem Gesellschafter-Geschäftsführer ein Wahlrecht eingeräumt war, die Zahlung an sich selbst (gegen Verzicht) oder an eine GmbH gegen Übernahme der Pensionsverpflichtung zu verlangen. Die in Ausübung des Wahlrechts auf Verlangen des Gesellschafter-Geschäftsführers erfolgte Zahlung an die "Pensions-GmbH" würdigte der Senat als vorzeitige Erfüllung der Pensionszusage.

20 Ein solches Wahlrecht war A vorliegend nicht eingeräumt. Es kann entgegen der Ansicht des FG und der Finanzverwaltung auch nicht allein deshalb angenommen werden, weil es A als Alleingesellschafter-Geschäftsführer "faktisch" in der Hand hatte, darüber zu entscheiden, wie die A-GmbH das Verkaufshindernis "Pensionszusage" beseitigen sollte. Eine solche Auffassung missachtet das sowohl im Gesellschaftsrecht als auch im Steuerrecht allgemein anerkannte Trennungsprinzip zwischen einer Kapitalgesellschaft als selbständigem Rechtsträger und ihren Gesellschaftern.

21 Weiter begründete die Zustimmung des A zur Übertragung der Pensionsverpflichtung von der A-GmbH auf die A-Sport-GmbH noch keine Verfügungsmacht über den Ablösebetrag. Diese war vielmehr (lediglich) Voraussetzung für die Befreiung der A-GmbH von der Pensionsverpflichtung, die damit inhaltlich unverändert auf die A-Sport-GmbH überging und fortbestand.

22 Ohne die Einräumung eines Wahlrechts erfolgte die Zahlung der Ablöse an die A-Sport-GmbH als Gegenleistung für die Schuldübernahme nicht "auf Verlangen" des A. Anders als im Urteilsfall in BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581 hat die A-GmbH im Streitfall die A in der Vergangenheit gewährte Pensionszusage nicht vorzeitig erfüllt (im Ergebnis ebenso Fuhrmann/Demuth, Kölner Steuerdialog 2007, 15625, 15631; Bergkemper, juris PraxisReport Steuerrecht 24/2007 Anm. 2; Ehehalt, BFH-PR 2007, 329; Pflüger, Gestaltende Steuerberatung 2010, 83; Janssen, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2010, 1998; ders., NWB 2011, 562; Becker/Brunner/Kräh in DStR 2016, 1648; a.A. Heeg/Schramm, DStR 2007, 1706, 1707; Altendorf, GmbH-Steuerberater 2008, 334; Uckermann, Betriebs-Berater 2010, 279, 283 f.; Pradl, Pensionszusagen an GmbH-Geschäftsführer, 3. Aufl. 2013, S. 386; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 756k; zweifelnd schon vor der Senatsentscheidung Grögler/Urban, DStR 2006, 1389, 1394; Förster, DStR 2006, 2149, 2156, mit Verweis auf Beck, DStR 2002, 473, 480).

23 3. Ob A im Streitjahr durch die Übernahme der Pensionszusage seitens der A-Sport-GmbH ohne Vereinbarung eines Risiko- oder Sicherheitszuschlags eine verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen ist, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens.

24 4. Nach alledem sind die Einkünfte des A aus nichtselbständiger Arbeit um 761.554 € zu mindern. Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2, § 121 Satz 1 FGO).

25 5. Da die Revision schon mit der Sachrüge Erfolg hat, braucht der Senat über die Verfahrensrüge der Klägerin nicht zu entscheiden.

26 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

27 7. Die Entscheidung, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist daher das FG als Gericht des ersten Rechtszuges (vgl. Senatsurteil vom 21. April 2010 VI R 46/08, BFHE 229, 228, BStBl II 2010, 848, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de