Urteil vom 03. Mai 2023, IX R 25/21

Haftung für Lohnsteuer - Zufluss von Arbeitslohn bei Wertguthaben

ECLI:DE:BFH:2023:U.030523.IXR25.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 11 Abs 1 S 4, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 38 Abs 3 S 3, EStG § 38a Abs 1 S 3, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, SGB 4 § 7f Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 41 Abs 1 S 1, EStG VZ 2012 , BGB § 812, BGB §§ 812ff

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. Juni 2021, Az: 4 K 4206/18

Leitsätze

Arbeitslohn (hier: Entlassungsentschädigung) fließt dem Arbeitnehmer auch dann nicht zu, wenn die Vereinbarung über die Zuführung zu einem Wertguthaben des Arbeitnehmers oder die vereinbarungsgemäße Übertragung des Wertguthabens auf die DRV Bund sozialversicherungsrechtlich unwirksam sein sollten, soweit alle Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen (Anschluss an BFH-Urteile vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496 und vom 04.09.2019 - VI R 39/17, BFH/NV 2020, 85).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17.06.2021 - 4 K 4206/18 und die Einspruchsentscheidung vom 15.10.2018 aufgehoben.

Der Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von September 2012 bis September 2014 vom 09.06.2017 wird dahin geändert, dass der Haftungsbetrag um 369.203,15 € niedriger festgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wehrt sich gegen ihre Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin für Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für den Zeitraum September 2012 bis Dezember 2012.

2 Im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen mit dem Ziel des Personalabbaus schloss die Klägerin mit ihrem Betriebsrat am 19.04.2012 mehrere aufeinander aufbauende Rahmenvereinbarungen ab (Interessenausgleich, Sozialplan, Betriebsvereinbarung Sozialauswahl und Betriebsvereinbarung Erhöhte Entgelte). Mitarbeitern im Außendienst, die aus dem Unternehmen ausscheiden, wurden "Freiwilligen-Abfindungen" nach Maßgabe der Regelungen des Sozialplans und der Betriebsvereinbarung "Erhöhte Entgelte" angeboten.

3 Im Sozialplan ist unter anderem bestimmt, dass der Abfindungsanspruch mit dem Zugang der Kündigung oder mit dem Abschluss eines Aufhebungsvertrags entsteht und mit der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig wird. Nach § 11 des Sozialplans konnte der Mitarbeiter seine Abfindung in das Langzeitkonto einbringen. Für diesen Fall bestimmt der Sozialplan, dass die Abfindung in Arbeitsentgeltguthaben und Arbeitgebersozialversicherungsguthaben gesplittet wird.

4 Mit Betriebsvereinbarung vom 10.12.2010 (Demografiefonds) hatte die Klägerin ihren Mitarbeitern erstmals die Möglichkeit der Bildung von Langzeitkonten eingeräumt und die Ansparmöglichkeiten mit weiterer Betriebsvereinbarung vom 13.04.2011 erweitert (z.B. Entgeltumwandlung von Urlaubs- und Brückentagen, Ansparung durch Einbringen von Arbeitsstunden). Die Klägerin verpflichtete sich, die angesparten Geldbeträge in

einer aufgeschobenen Rentenversicherung (Gruppenversicherung) mit stufenweisem Aufbau der Versicherungsleistung gegen laufende Beiträge in variabler Höhe bei der X-Versicherungs AG anzulegen. Nach § 5 der Vereinbarung vom 13.04.2011 konnten die Mitarbeiter die Langzeitkonten nur dazu nutzen, um eine vollständige oder teilweise Freistellung unter Fortzahlung der Vergütung vor der Inanspruchnahme von gesetzlicher Altersrente zu ermöglichen. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Störfall) sollte das Guthaben grundsätzlich in einem Betrag ausgezahlt oder ohne Abzug von Lohnsteuer unter den Voraussetzungen von § 7f des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV) (Wechsel des Arbeitgebers) auf den neuen Arbeitgeber oder die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV Bund) übertragen werden.

5 Dem Rechtsstreit liegen vier Einzelfälle zugrunde. Die Arbeitsverhältnisse der betroffenen Mitarbeiter endeten sämtlich (teils nach Ablauf der Kündigungsfrist, teils nach Aufhebungsverträgen) im Jahr 2012. Alle vier Mitarbeiter beantragten vor Beendigung ihrer Arbeitsverhältnisse, die Abfindungszahlung ihrem Langzeitguthaben zuzuführen. Sie beantragten ferner, das Langzeitguthaben nach Beendigung ihrer Beschäftigung auf die DRV Bund zu übertragen.

6 Zwei ausscheidende Mitarbeiter machten von der Möglichkeit Gebrauch, den Abfindungsanspruch aufzuteilen und ließen sich einen Teil der Abfindung auszahlen. Die DRV Bund bestätigte die Übertragung der Langzeitguthaben jeweils im Jahr 2013.

7 Die Klägerin unterwarf die dem Langzeitkonto gutgebrachten Abfindungsanteile bei Fälligkeit nicht der Lohnsteuer. Dabei handelt es sich im Einzelnen um folgende Teilbeträge:

AB	300.000,00 €
AC	235.819,98 €
AD	143.235,15 €
AE	200.000,00 €
Summe	879.055,13 €

8 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurden die dem Langzeitkonto gutzubringenden Beträge bei Fälligkeit nicht an die X-Versicherungs AG, sondern zusammen mit dem bisherigen Langzeitkonto mit zeitlicher Verzögerung erst auf Anforderung von der Klägerin direkt an die DRV Bund gezahlt. Die DRV Bund bestätigte den ausgeschiedenen Arbeitnehmern die Übernahme der Langzeitguthaben (jeweils im Jahr 2013) und wies darauf hin, dass der Antrag auf Auszahlung des Wertguthabens für eine Freistellungsphase spätestens einen Monat vor deren Beginn gestellt werden müsse.

9 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die an die DRV Bund gezahlten Abfindungsbeträge seien zu Unrecht nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen worden. Sie hätten nach Beendigung der Arbeitsverhältnisse nicht mehr wirksam dem Langzeitkonto zugeführt werden können. Voraussetzung dafür sei nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 17.06.2009 (BStBl I 2009, 1286), dass die zugeführten Beträge durch Freistellung *in demselben Arbeitsverhältnis* noch vollständig aufgebraucht werden könnten. Daran fehle es nach Beendigung der Arbeitsverträge. Deshalb sei auch eine steuerfreie Übertragung auf die DRV Bund ausgeschlossen gewesen. Vielmehr seien die Abfindungen den jeweiligen Arbeitnehmern bei Fälligkeit zugeflossen.

10 Dem folgend erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) am 09.06.2017 einen auf § 42d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gestützten Haftungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von September 2012 bis September 2014, mit dem er die Klägerin unter anderem wegen nicht einbehaltener und nicht abgeführter Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 3.446.167,48 € (42 % der Abfindungssumme von 8.205.160,66 €) in Anspruch nahm. Zur Begründung verwies das FA im Erläuterungsteil auf die Feststellungen im Prüfungsbericht vom 28.01.2016. Andernfalls würde ein Präzedenzfall geschaffen, der die Regelung des Gesetzgebers in § 34 EStG in Bezug auf Entlassungsentschädigungen obsolet machen würde.

11 Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA durch Teileinspruchsentscheidung vom 15.10.2018 (betreffend Abfindungen für alle im Jahr 2012 beendeten Arbeitsverhältnisse) zurück und stellte das Einspruchsverfahren im

Übrigen ruhend. Auf dieses Vorgehen hatten sich die Beteiligten vorab verständigt.

12 Das FG hat die Klage mit Urteil vom 17.06.2021 - 4 K 4206/18 (veröffentlicht u.a. in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 1932) abgewiesen.

13 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der objektive Haftungstatbestand sei nicht erfüllt. Den ausscheidenden Arbeitnehmern sei in Bezug auf die streitigen Zahlungen im zu betrachtenden Zeitraum kein Arbeitslohn zugeflossen. Das angefochtene Urteil beruhe insoweit auf einer unrichtigen Anwendung von § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG in Verbindung mit § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG. Selbst wenn aber der Zufluss bejaht würde, wäre dieser Arbeitslohn nach § 3 Nr. 53 EStG steuerfrei, denn die Voraussetzungen des § 7b SGB IV seien erfüllt. Bei den gezahlten Abfindungen handele es sich sozialrechtlich um Arbeitsentgelt (sog. unechte Abfindungen). Und auch, wenn es sich sozialrechtlich nicht um Arbeitsentgelt handeln sollte, ändere dies an der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 53 EStG nichts. Es sei anerkannt, dass auch sozialversicherungsfreie Leistungen in ein Wertguthaben eingestellt werden könnten wie zum Beispiel Zuschläge für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit. Für die hier zu beurteilenden Abfindungen könne im Ergebnis nichts anderes gelten.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und den Haftungsbescheid vom 09.06.2017 über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15.10.2018 dahingehend zu ändern, dass die Haftung für Lohnsteuer um 369.203,15 € reduziert wird.

15 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

16 Die Abfindungen seien im sozialversicherungsrechtlichen Sinn kein Arbeitsentgelt. Sie könnten deshalb nicht wirksam in ein Wertguthabenkonto eingestellt werden. Die Abfindungen seien auch nicht mit Zuschlägen für Sonn-, Feiertags- und Nachtarbeit zu vergleichen. Die Abfindungen seien den ausscheidenden Arbeitnehmern 2012 zugeflossen. Mangels wirksamer Einbuchung in das Wertguthabenkonto hätten die Arbeitnehmer von der im Übrigen leistungsbereiten und -fähigen Klägerin jederzeit bei Fälligkeit (Beendigung des jeweiligen Arbeitsverhältnisses) die Auszahlung der Abfindung verlangen können.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Zufluss der Abfindungen zu Unrecht bejaht.

18 1. Gegenstand des Verfahrens ist die Haftung der Klägerin für Lohnsteuer, soweit sie auf Abfindungen entfällt, zu deren Leistung sich die Klägerin gegenüber den im Zeitraum von September bis Dezember 2012 ausgeschiedenen ehemaligen Arbeitnehmern AB, AC, AD und AE verpflichtet hatte und soweit die Arbeitnehmer die Zuführung der Abfindung zu ihrem Langzeitkonto sowie --nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses-- dessen Übertragung auf die DRV Bund gewählt hatten. Das ergibt sich aus der Einspruchsentscheidung, die nur über die so definierten Sachverhalte ergangen ist. Das Interesse der Klägerin geht mithin dahin, den insgesamt festgesetzten Haftungsbetrag nicht um die Summe der Abfindungen, sondern um die darauf entfallende Lohnsteuer zu reduzieren. Der Senat hat den Antrag der Klägerin in ihrem wohlverstandenen Interesse in diesem Sinne ausgelegt und angepasst (§ 76 Abs. 2 FGO).

19 2. Das FG hat zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen ausgeführt, der objektive Haftungstatbestand sei erfüllt. Den (ausgeschiedenen) Arbeitnehmern sei spätestens mit der Überweisung der um die Abfindungsbeträge erhöhten Langzeitkonten an die DRV Bund Arbeitslohn als sonstiger Bezug zugeflossen. Die bei Beendigung der Arbeitsverhältnisse geleisteten Abfindungen seien Arbeitslohn. Sie seien den Arbeitnehmern auch zugeflossen. Mit der einvernehmlichen Zuführung der fällig gewordenen Abfindungsbeträge auf ihre bestehenden Langzeitkonten hätten die Arbeitnehmer über die betreffenden Ansprüche verfügt. Die Rechtsprechung, wonach die Zuführung von Lohnbestandteilen zu Langzeitkonten den Zufluss hinausschiebe (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496), sei unter den gegebenen Umständen nicht anwendbar. Die entsprechenden Vereinbarungen seien unwirksam (wegen Unerreichbarkeit des verfolgten Zwecks bzw. wegen anfänglichen Fehlens einer Geschäftsgrundlage infolge beiderseitigen Motivirrtums). Die aus

Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlten Abfindungen seien sozialversicherungsrechtlich (§ 14 Abs. 1 SGB IV) kein Arbeitsentgelt, sondern Entschädigung für entgehende zukünftige Einnahmen. Sie könnten schon deshalb den Langzeitkonten nicht zugeführt werden. Etwas anderes könne vertraglich nicht wirksam vereinbart werden. Die Zuführung habe außerdem (nach Beendigung der Arbeitsverhältnisse) nicht mehr dem Zweck dienen können, die Lohnfortzahlung bei zukünftiger Freistellung im fortbestehenden Arbeitsverhältnis zu sichern. Vielmehr sei es darum gegangen, die Langzeitkonten vor deren Übertragung auf die DRV Bund aufzustocken, um die Mindesthöhen für deren Übertragbarkeit zu erreichen. Die Vereinbarungen hätten deshalb die Fälligkeit der Ansprüche nicht aufgeschoben. Vielmehr sei der Arbeitslohn durch den Abschluss einer Lohnverwendungsabrede zu Gunsten der DRV Bund zugeflossen. Dies gelte umso mehr, als die Abfindungen tatsächlich nicht mehr bei der X-Versicherungs AG angelegt worden seien. Dessen ungeachtet hätten die Arbeitnehmer die Verfügungsmacht jedenfalls mit der Überweisung der Abfindungen auf die bei der DRV Bund geführten Treuhandkonten erreicht. Eine Bindung an den Treuhandzweck habe nicht eintreten können, weil die Abfindungen nicht wirksam dem Langzeitkonto hätten zugeführt und deshalb auch nicht steuerfrei auf die DRV Bund übertragen werden können. § 3 Nr. 53 EStG setze die wirksame Übertragung eines Wertguthabens auf die DRV Bund voraus. In Anbetracht der Zweckverfehlung hätten die Arbeitnehmer einen fälligen, bereicherungsrechtlichen Anspruch gegen die DRV Bund erhalten. Bei Unwirksamkeit der Wertguthabenvereinbarung sei auch die Übertragung auf die DRV Bund rechtsgrundlos und nicht etwa ein Störfall im Sinne des § 23b SGB IV. Zu einer Doppelbelastung mit Lohnsteuer komme es nicht. Zum einen unterlägen die Auszahlungen aus den Langzeitkonten bei den ehemaligen Arbeitnehmern der ermäßigten Besteuerung. Zum andern könne die Klägerin wegen ihrer Inanspruchnahme als Haftungsschuldnerin bei den Arbeitnehmern Regress nehmen. Die vorrangige Inanspruchnahme der Klägerin sei auch ermessensgerecht.

20 3. Diese Ausführungen halten rechtlicher Nachprüfung nicht stand. Die vom FG angestellten Erwägungen zur Frage, ob die Abfindungen den Langzeitkonten wirksam zugeführt und ob die Langzeitkonten wirksam auf die DRV Bund übertragen werden konnten (sog. "Mannheimer Modell", vgl. dazu u.a. Wellisch/Meurs, Der Betrieb 2022, 1984; Däubler/Growe/Söhngen, Betriebs-Berater --BB-- 2021, 2036; Schönhöft/Röpke, BB 2022, 793; Schönhöft, BB 2021, 1332; Growe/Tretow, Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht, 2020, 1080), tragen, selbst wenn sie zuträfen, nicht den Schluss des FG, dass den Arbeitnehmern die Abfindungen im maßgeblichen Zeitraum zugeflossen sind.

21 a) Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und gemäß § 41a Abs. 1 Satz 1 an das Finanzamt abzuführen hat. In den Fällen der nach § 7f Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGB IV an die DRV Bund übertragenen Wertguthaben treffen die DRV Bund bei Inanspruchnahme des Wertguthabens die Pflichten des Arbeitgebers (§ 38 Abs. 3 Satz 3 EStG).

22 Für den Zufluss von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit verweist § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG auf § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG. Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird gemäß § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Nur tatsächlich zugeflossener Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer und dem Lohnsteuerabzug (BFH-Urteil vom 29.05.2008 - VI R 57/05, BFHE 221, 177, BStBl II 2009, 147).

23 b) Die streitgegenständlichen Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses gehören bei den Arbeitnehmern der Klägerin zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG) und sind lohnsteuerrechtlich Arbeitslohn (sonstige Bezüge). Nach den Feststellungen des FG handelt es sich um Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen aus der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt worden sind (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Darüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit. Der Senat sieht insofern von weiteren Ausführungen ab.

24 c) Arbeitslohn ist mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zugeflossen. Zuflusszeitpunkt ist der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers, also der Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt.

25 Der VI. Senat des BFH hat bereits wiederholt entschieden, dass Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto kein gegenwärtig zufließender Arbeitslohn sind (BFH-Urteile in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496 und vom 04.09.2019 - VI R 39/17, BFH/NV 2020, 85). Durch die Zuführung von Arbeitslohn zu einem Wertguthabenkonto wird der Anspruch des Arbeitnehmers nicht erfüllt. Vielmehr erwirbt der Arbeitnehmer anstelle des fälligen Lohnanspruchs einen noch nicht fälligen Anspruch auf zukünftige Lohnzahlung gegen den Arbeitgeber. Die Leistung des Arbeitgebers auf das Wertguthabenkonto dient nur der Absicherung des zukünftigen Anspruchs. Eine zum Zufluss

führende Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten liegt nicht vor. Zum Zufluss führt auch nicht der Abschluss der Vereinbarung über die Zuführung von Lohnbestandteilen zu einem Wertguthabenkonto (Wertguthabenvereinbarung). Darin liegt weder eine zum Zufluss führende Novation noch eine Lohnverwendungsabrede (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 35 ff.). Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung uneingeschränkt an. Zum Zufluss von Arbeitslohn kommt es erst, wenn das Wertguthaben unter den vereinbarten Bedingungen an den Arbeitnehmer ausgezahlt wird.

26 Das gilt in gleicher Weise, wenn das Wertguthaben gemäß § 7f Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 SGB IV auf die DRV Bund übertragen worden ist. Die Arbeitgeberpflichten zur Einbehaltung und Abführung der bis dahin nicht erhobenen Lohnsteuer treffen die DRV Bund, sobald das Wertguthaben in Anspruch genommen wird (§ 38 Abs. 3 Satz 3 EStG).

27 d) Im Ausgangspunkt besteht kein Streit zwischen den Beteiligten, dass es sich bei den von der Klägerin für ihre Angestellten eingerichteten Langzeitkonten um steuerlich anzuerkennende Wertguthabenkonten handelte. Insbesondere war der Rückfluss der dem Wertguthabenkonto zugeführten Bruttolohnbeträge auch für den Insolvenzfall gesichert (sog. Zeitwertkontengarantie; dazu BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1286, unter V. Zeitwertkontengarantie). Es bedarf deshalb keiner Entscheidung, ob eine Zeitwertkontengarantie Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Wertguthabenkonten ist (a.A. Thüringer FG, Urteil vom 25.11.2021 - 4 K 122/18, EFG 2022, 120, Revision anhängig unter VI R 28/21).

28 e) Der erkennende Senat kann offenlassen, ob die streitgegenständlichen Abfindungen (ganz oder zum Teil) den Langzeitkonten wirksam zugeführt werden konnten. Wäre dies, wie die Revision geltend macht, der Fall, wäre der Zufluss beim Arbeitnehmer jedenfalls zu verneinen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 34 ff.). Nichts anderes ergibt sich indes bei Anwendung der allgemeinen Voraussetzungen, unter denen die Rechtsprechung den Zufluss von Arbeitslohn bejaht, wenn man davon ausgeht, dass Abfindungszahlungen, die als Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes gezahlt werden, das Wertguthabenkonto nicht hätten erhöhen dürfen und die zugrunde liegenden Vereinbarungen unwirksam waren.

29 aa) Nach § 41 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) kommt es steuerlich nicht darauf an, ob ein Rechtsgeschäft unwirksam ist oder unwirksam wird, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Der VI. Senat des BFH hat es deshalb in einem Fall dahinstehen lassen, ob die Vereinbarung über die Einführung von Zeitwertkonten zivilrechtlich wirksam war (BFH-Urteil vom 04.09.2019 - VI R 39/17, BFH/NV 2020, 85, Rz 13).

30 Für die Frage, ob die Vereinbarungen über die Zuführung von einzelnen Lohnbestandteilen (hier: Abfindungen) zu den Langzeitkonten zivilrechtlich wirksam waren, kann nichts anderes gelten. In seinem Urteil vom 23.04.2021 - IX R 3/20 (BFHE 273, 169, BStBl II 2021, 692) hat der erkennende Senat zudem eine den Zufluss verhindernde Entgeltumwandlung in Bezug auf eine Entlassungsentschädigung bejaht, ohne der Frage nachzugehen, ob die Entgeltumwandlung zulässig war.

31 Im Streitfall sind alle Beteiligten ersichtlich von der Zulässigkeit und Wirksamkeit der getroffenen Vereinbarungen ausgegangen und haben sich dementsprechend verhalten. Sie haben (in gutem Glauben) das Vereinbarte eintreten und bestehen lassen.

32 Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die Abfindungen tatsächlich nicht mehr dem Gruppenversicherungskonto bei der X-Versicherungs AG zugeführt, sondern von der Klägerin direkt an die DRV Bund überwiesen worden sind. Darin liegt zwar eine gewisse Abweichung vom Vereinbarten. Sie betrifft aber nur eine steuerlich unbeachtliche Abkürzung des Zahlungswegs. Der Sachverhalt ist danach so zu beurteilen, als ob die Klägerin zunächst an die Versicherung gezahlt und die Versicherung das Guthaben danach auf die DRV Bund übertragen hätte.

33 Ob die streitigen Wertguthabenvereinbarungen unwirksam waren, ist danach unerheblich. Der Sachverhalt wäre steuerrechtlich wegen § 41 AO jedenfalls so zu behandeln, als ob sie wirksam waren. Danach fehlte es am Zufluss durch eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten, weil zumindest steuerlich von einer aufgeschobenen Fälligkeit des Abfindungsanspruchs auszugehen wäre, soweit er vereinbarungsgemäß dem Langzeitkonto zugeführt werden sollte. Demgemäß konnten die Arbeitnehmer im streitigen Zeitraum nicht über die Abfindungsbeträge verfügen. Die Voraussetzungen, unter denen sie Leistungen aus dem Langzeitkonto in Anspruch nehmen konnten, lagen nicht vor. Da sich alle Beteiligten so verhielten, als ob die Vereinbarungen wirksam waren, konnten die Arbeitnehmer auf die nicht an sie ausgezahlten Abfindungen nicht zugreifen.

34 Ein Zufluss durch Novation läge ebenfalls nicht vor, da sich die Klägerin ungeachtet der objektiven Rechtslage zur Zahlung an die Arbeitnehmer nicht verpflichtet sah. Im Übrigen gingen auch die Arbeitnehmer davon aus, dass ihr Anspruch gegen die Klägerin aufgrund der Zuführungsvereinbarung gegenwärtig nicht mehr fällig war. Dass objektivrechtlich möglicherweise etwas anderes durchsetzbar gewesen wäre, ändert an dem tatsächlich verwirklichten und nach § 41 AO der Besteuerung zugrunde zu legenden Sachverhalt nichts.

35 bb) Aus denselben Gründen liegt weder in der Anweisung, den Abfindungsanspruch (teilweise) dem Langzeitkonto zuzuführen noch in dem Antrag auf Übertragung des Langzeitkontos auf die DRV Bund eine zum Zufluss führende Lohnverwendungsabrede der Arbeitnehmer. Die Klägerin erfüllte mit den Zuführungen zu dem Wertguthabenkonto weder Verbindlichkeiten ihrer Arbeitnehmer gegenüber Dritten noch handelte es sich bei der Wertguthabenvereinbarung um ein Rechtsgeschäft, bei dem sich die Klägerin als Arbeitgeberin und die ausscheidenden Arbeitnehmer wie fremde Dritte gegenüberstanden und zu dessen Erfüllung der Arbeitnehmer seinen Barlohn verwendete (vgl. BFH-Urteil in BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 38).

36 cc) Es trifft auch nicht zu, dass die Klägerin durch die Zahlung an die DRV Bund ihren ausscheidenden Arbeitnehmern einen unentziehbaren Anspruch gegen die DRV Bund verschafft hat. Anders als bei einer Direktversicherung (vgl. BFH-Urteil vom 24.08.2017 - VI R 58/15, BFHE 259, 321, BStBl II 2018, 72) begründet die Übertragung von Wertguthaben auf die DRV Bund gemäß § 7f SGB IV keinen Anspruch des Arbeitnehmers gegen die DRV Bund. Diese ist, wie zuvor die Versicherung, bei der die Wertguthaben angelegt waren, Treuhänderin des Arbeitgebers und als solche in rechtlicher Hinsicht nur dem Arbeitgeber verpflichtet.

37 Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem Bereicherungsrecht. Zunächst hat auch die DRV Bund bis heute nicht infrage gestellt, dass sie die Wertguthaben der betreffenden Arbeitnehmer treuhänderisch zu verwahren und bei Vorliegen der vereinbarten Voraussetzungen auszuzahlen und nicht etwa wegen rechtsgrundloser Übertragung herauszugeben hat. Dementsprechend hat die DRV Bund die Guthaben auch bereits teilweise an die Arbeitnehmer ausgezahlt. Auch die DRV Bund hat mithin das Vereinbarte eintreten und bestehen lassen, so dass steuerlich gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO auch insoweit von der Wirksamkeit der Übertragung auszugehen ist.

38 Im Übrigen müsste die DRV Bund ein zu Unrecht auf sie übertragenes Wertguthaben auch nicht an den Arbeitnehmer herausgeben. Es handelt sich bis zum Zufluss beim Arbeitnehmer um Vermögen des Arbeitgebers. Daran ändert nichts, dass er es von seinem sonstigen Vermögen separiert und einem Treuhänder übertragen hat. Danach stünde ein bereicherungsrechtlicher Herausgabeanspruch entweder der übertragenden Treuhänderin (hier: X-Versicherungs AG) oder (unter den besonderen Umständen des Falles: Direktzahlung an DRV Bund) der leistenden Klägerin zu. Ein Anspruch der Arbeitnehmer gegen die DRV Bund auf Herausgabe der zu Unrecht in das Wertguthaben eingestellten Beträge bestünde auch dann nicht, wenn die Arbeitnehmer von der Klägerin insoweit die Zahlung verlangen könnten, denn der Arbeitnehmer ist im Verhältnis zur DRV Bund im Hinblick auf die Übertragung von Wertguthaben nicht Leistender. Rechtsgrundlose Leistungen werden in Dreiecks- oder Kettensituationen in den jeweiligen Leistungsbeziehungen zurückabgewickelt.

39 4. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein Urteil kann deshalb keinen Bestand haben. Die Sache ist spruchreif. Der Senat entscheidet in der Sache und gibt der Klage statt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

40 a) Auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG kann der Senat ausschließen, dass den Arbeitnehmern AB, AC, AD und AE die Abfindungen, soweit sie den jeweiligen Langzeitkonten zugeführt werden sollten, im streitigen Zeitraum zugeflossen sind. Die Lohnsteuer ist mithin nicht entstanden, und eine (akzessorische) Haftung der Klägerin kommt nicht in Betracht. Dieses Ergebnis wird dadurch bestätigt, dass die DRV Bund bei jeder Teilauszahlung aus einem Wertguthaben die Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen hat. Die dem FG vorschwebende Rückabwicklung der Vorgänge und Besteuerung der Abfindungen im Jahr 2012 müsste zur Vermeidung einer nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerung auch die Rückabwicklung des Lohnsteuerabzugs bei den bereits durchgeführten Auszahlungen aus den Wertguthaben nach sich ziehen.

41 b) Der angefochtene Haftungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Er wird deshalb im tenorierten Umfang ersatzlos aufgehoben. Das bedeutet zweierlei:

42 Die Einspruchsentscheidung entfällt ersatzlos. Für den ursprünglichen Haftungsbescheid vom 09.06.2017 bedeutet der Ausspruch, dass sich der Haftungsbetrag um 369.203,15 € (42 % von 879.055,13 €) auf 3.076.964,33 € reduziert.

43 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de