

BB-Kommentar

„Der Gesetzgeber sollte für Klarheit sorgen“

PROBLEM

Zahlungen des Arbeitgebers in eine Pensionskasse stellen für Arbeitnehmer Arbeitslohn dar. Verlässt der Arbeitgeber die Pensionskasse (vorliegend an die Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder – VBL), hat er sog. Gegenwertzahlungen dafür zu zahlen, dass er künftig keine Umlagezahlungen mehr an die Pensionskasse leistet, während diese die Betriebsrenten fortzuzahlen hat. Dabei handelt es sich nach herkömmlicher Auffassung um Sonderzahlungen i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG. Nach § 40b Abs. 4 EStG werden die Gegenwertzahlungen pauschal mit 15% besteuert. Diese Lohnsteuer muss der Arbeitgeber aufbringen und endgültig tragen (§ 40b Abs. 4, Abs. 5 S. 1 EStG), obwohl es sich um Lohn Einkünfte des Arbeitnehmers handelt. Daher stellt sich die Frage nach der Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).

ZUSAMMENFASSUNG

Nach Auffassung des BFH ist diese Regelung verfassungswidrig. Denn den Arbeitgeber trifft die Verpflichtung, Einkommensteuer für eine andere Person zu zahlen, was der Einkommensteuer sonst fremd ist. Dem kann nicht entgegeng gehalten werden, dass das Gesetz auch in anderen Fällen Lohnsteuerpauschalierungen vorsieht (z.B. bei verbilligten Mahlzeiten). Denn diese lassen dem Arbeitgeber die Wahl, ob er die hierauf geschuldete Lohnsteuer vom Arbeitslohn des Arbeitnehmers abzieht und an das Finanzamt abführt, oder ob er den Aufwand für die pauschale Lohnsteuer trägt. Vorliegend aber steht ihm dieses Wahlrecht eben nicht zu; ihm wird die Lohnpauschalierung gesetzlich aufgezwungen.

Keinen Gleichheitsverstoß sieht der BFH hingegen in der unterschiedlichen Behandlung von Gegenwertzahlungen und Sanierungsgeldern; letztere sind steuerfrei, erstere eben nicht. Sanierungsgelder können Pensionskassen von ihren Mitgliedern über die gewöhnlichen Umlagen hinaus erheben, um zusätzlichen Finanzierungsbedarf z.B. wegen gesteigener Lebenserwartung zu decken. Die VBL erhebt Sanierungsgelder für Rentner mit vor dem 1.1.2002 begründeten Anwartschaften/Ansprüchen. Nach Auffassung des BFH ist diese Ungleichbehandlung gerechtfertigt, da das bisherige Gesamtversorgungssystem bei Besteuerung auch der Sanierungsgelder nicht mehr finanzierbar gewesen wäre.

Eine verfassungskonforme Auslegung der §§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2, 40b Abs. 4 und Abs. 5 S. 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 S. 1 EStG war dem BFH angesichts der ausdrücklichen Regelung nicht möglich. Daher ist die Vorlage entscheidungserheblich.

PRAXISFOLGEN

Die Rechtslage mit ihrer gesetzlichen Arbeitslohnfiktion (Krüger in Schmidt, EStG, 32. Aufl. 2013, § 19, Rn. 86 m.w.N.) ist nicht nur unbefriedigend, sondern in der Tat ungerecht, da sachlich/rechtlich nicht zu rechtfertigen. Daher bleibt es dem Gesetzgeber – auch nach Meinung des BFH im Vorlagebeschluss – überlassen, diesen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen, indem er entweder die Gegenwertzahlungen ebenfalls steuerfrei stellt bzw. dem Arbeitgeber die Wahl überlässt, ob er die Lohnsteuerpauschalierung beanspruchen möchte oder nicht (s.o.). Ggf. stellt sich der Arbeitgeber auch besser, wenn er statt der arbeitgeberseitig geschul-

deten Pauschalbesteuerung den Arbeitnehmer mit dessen individuell geschuldeten Lohnsteuer belastet und für diesen an das Finanzamt abführt. Denn dann wird er wirtschaftlich insoweit nicht belastet.

Nach hier vertretener Auffassung hätte der BFH auch prüfen können bzw. müssen, ob es sich bei den Gegenwertzahlungen an die Pensionskasse VBL tatsächlich um Sonderzahlungen i.S.d. § 19 Abs. 1 Nr. 3 S. 3 Buchst. a) EStG handelt (Sonderzahlungen des Arbeitgebers an eine Pensionskasse anlässlich des Ausscheidens aus einer nicht kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung) oder um Zahlungen, welche die gem. § 53c VAG erforderliche Solvabilitätsspanne der Kasse sicherstellen sollen. Dann stellt sich die o.a. Problematik ganz anders:

Da derartige Zahlungen wirtschaftlich nicht an Stelle des eigenen Beitrags der Arbeitnehmer zu qualifizieren sind, handelt es sich nicht um Arbeitslohn (BFH, 12.9.2001 – VI R 154/99, BStBl. II 2002, 22, BB 2002, 439; Höfer, BetrAVG, Bd. II, Rn. 2035 f. [Stand: Juli 2005]; Krüger in Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, Rn. 86 m.w.N.). Vielmehr sollen derartige Zuwendungen die gesetzlich vorgeschriebenen Anforderungen an die Eigenmittelausstattung der Kasse erfüllen. Sie dienen dann nicht der Besteuerung des Einkommens; die Besteuerung erfolgt vielmehr unabhängig von der Steigerung der Leistungsfähigkeit des Arbeitnehmers (Eisgruber in Kirchhof, EStG Kompaktcommentar, 12. Aufl. 2012S 19 Rn. 76). Für die Besteuerung des Arbeitslohns ist es grundsätzlich irrelevant, wie sich der Arbeitgeber die Finanzierungsmittel dafür verschafft. Dies liegt in seiner unternehmerischen Freiheit, die durch Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 GG grundrechtlich geschützt ist.

Dem könnte entgegnet werden, dass der Gesetzgeber die Abkoppelung der Arbeitslohnfiktion in § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 2 EStG von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerade gewollt und daher die Pflichtsteuerschuld des Arbeitgebers angeordnet habe (BT-Drs. 16/2712, 57); der Arbeitgeber werde als Pflichtsteuerschuldner in Anspruch genommen, weil er die Sonderzahlung letztlich ausgelöst habe. Im Ergebnis wird dadurch materiell-rechtlich eine „verdeckte Verkehrsteuer von 15%, die als pauschale Einkommensteuer getarnt wird“ (so Krüger, a.a.O., Rn. 87), kreiert. Die Finanzverwaltung hatte früher die Meinung vertreten, dass Zuwendungen des Arbeitgebers aufgrund der Regelung in § 53c VAG dann lohnsteuerpflichtig seien, wenn der Arbeitgeber auf einen Rückforderungsanspruch gegen die Pensionskasse verzichtet hat (BMF 6.2.1996 – IV B 2 – S 2144b – 1/96/IV B 6 – S 2373 – 52/95, FR 1996, 258). Aus den o. a. dargelegten Gründen ist diese Ansicht aber abzulehnen (so auch Höfer, BetrAVG, Bd. II, Rn. 2037 [Stand: Juli 2005]).

Auch diesbezüglich ist der Gesetzgeber zur Klarstellung aufgefordert.

Auf die Entscheidung des BVerfG darf mit Spannung gewartet werden.

Hinweis: Das Besprechungsurteil ist inhaltsgleich mit dem Beschluss des BFH vom 14.11.2013 – VI R 49/12. Daher gelten die obigen Ausführungen auch für diese Entscheidung.

Udo Eversloh ist Rechtsanwalt, Berater und wissenschaftlicher Mitarbeiter in der Kenston Pension GmbH, Köln. Er ist Mitautor eines Kommentars zum Recht der betrieblichen Altersversorgung und Verfasser einschlägiger Beiträge. Zuvor war er langjährig als Ressortleiter Steuerrecht im BB tätig und ist auch im Steuerrecht als Fachautor bekannt.

