

Urteil vom 31. August 2016, VI R 53/14

Tarifermäßigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG für mehrjährige Tätigkeit: Prämie für einen Verbesserungsvorschlag sowie anstelle einer Bonuszahlung gewährte Versorgungsleistungen

ECLI:DE:BFH:2016:U.310816.VIR53.14.0

BFH VI. Senat

EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 4, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 07. November 2013, Az: 10 K 83/12

Leitsätze

1. Die einem Arbeitnehmer gewährte Prämie für einen Verbesserungsvorschlag stellt keine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit dar, wenn sie nicht nach dem Zeitaufwand des Arbeitnehmers, sondern ausschließlich nach der Kostenersparnis des Arbeitgebers in einem bestimmten künftigen Zeitraum berechnet wird (Bestätigung des Senatsurteils vom 16. Dezember 1996 VI R 51/96, BFHE 182, 161, BStBl II 1997, 222) .
2. Versorgungsleistungen aus einer Pensionszusage, die an die Stelle einer in einem vergangenen Jahr erdienten variablen Vergütung (Bonus) treten, sind keine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 8. November 2013 10 K 83/12 aufgehoben, soweit der Klage stattgegeben wurde.

Die Klage wird auch insoweit abgewiesen.

Die Revision des Klägers wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Im Streitjahr (2008) bezog er neben einer Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung Versorgungsbezüge von seiner ehemaligen Arbeitgeberin. Außerdem wurden dem Kläger Versorgungsleistungen aus einer arbeitnehmerfinanzierten Zusage in Höhe von X € und eine Prämie für einen Verbesserungsvorschlag aus dem Jahr 1994 in Höhe von Y € ausbezahlt.
- 2 Die Auszahlung der Versorgungsleistungen resultierte aus einem Angebot der Arbeitgeberin an ihre Führungskräfte, erstmals ab dem Geschäftsjahr 1998/1999 den jährlichen Bonus oder einen Teil hiervon im Rahmen einer Entgeltumwandlung in eine zusätzliche betriebliche Altersversorgung einzubringen.
- 3 Hierfür galten folgende Bedingungen:
Nach Ablauf eines Geschäftsjahres wurde vom Vorstand eine variable Vergütung für die Führungskraft beschlossen und der Führungskraft das Angebot unterbreitet, diese variable Vergütung in eine wertgleiche, unverfallbare Zusage auf Altersvorsorgeleistungen umzuwandeln. Die Vorstandsbeschlüsse wurden jährlich neu gefasst; die Führungskraft musste bereits vor Beginn des Geschäftsjahres ihr Wahlrecht bezüglich der Umwandlung einer eventuell zur Auszahlung anstehenden variablen Vergütung in eine Zusage auf Vorsorgekapital ausüben. Als

Versorgungsleistung war für jede jährliche Umwandlung eine eigenständige Einmalzahlung bei Erreichen der Altersgrenze von 60 Jahren, bei Erwerbsminderung oder im Todesfall vorgesehen. Jährlich konnte nur eine "Zusage" ausgezahlt werden. Bei Ausscheiden der Führungskraft nach Vollendung des 60. Lebensjahres wurde das Vorsorgekapital jährlich mit zusätzlich ... % verzinst. Das Vorsorgekapital aus der "ältesten" Umwandlung wurde grundsätzlich im Januar des auf den Versorgungsfall folgenden Kalenderjahres fällig. Es war auch möglich, alle "Zusagen" in einem Einmalbetrag bei Eintritt des Versorgungsfalls auszahlen zu lassen.

- 4 Für die Wirtschaftsjahre 2000/2001 bis 2006/2007 entschied sich der Kläger, die Vorsorgezusage jeweils in Anspruch zu nehmen. Zum ... 2006 trat er in den Ruhestand. Entsprechend der Wahl des Klägers, die Versorgungsleistungen von 2007 bis 2013, d.h. über mehrere Jahre gestaffelt, ausgezahlt zu bekommen, unterwarf die Arbeitgeberin das Vorsorgekapital --ohne Anwendung der Fünftelregelung gemäß § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- der Lohnbesteuerung.
- 5 Bereits im Jahr 1994 hatte der Kläger seiner Arbeitgeberin einen Verbesserungsvorschlag auf sozialversicherungsrechtlichem Gebiet unterbreitet. Da ungewiss war, ob dieser Verbesserungsvorschlag einer rechtlichen Prüfung standhalten würde, waren der Kläger und seine Arbeitgeberin im Jahr 1995 übereingekommen, die Zahlung des zweiten Teils der auf ... % der Einsparungen der Arbeitgeberin bemessenen Prämie bis zur nächsten Sozialversicherungsprüfung auszusetzen und handelsüblich zu verzinsen. Die restliche Prämie und die zwischenzeitlich aufgelaufenen Zinsen wurden dem Kläger nach der Sozialversicherungsprüfung und einem anschließenden Rechtsstreit, der mit einem Vergleich endete, im Streitjahr ausbezahlt. Darauf setzte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer mit Bescheid vom 30. April 2010 ohne Anwendung der Fünftelregelung fest.
- 6 Der Einspruch blieb erfolglos. Die Klage war insoweit erfolgreich, als das Finanzgericht (FG) die Voraussetzungen des § 34 EStG in Bezug auf den streitigen Vorsorgeplan als gegeben ansah.
- 7 Mit der Revision rügen der Kläger und das FA jeweils die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Der Kläger beantragt,
 1. das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 21. September 2010 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 19. Dezember 2011 dahingehend zu ändern, dass weitere Einkünfte in Höhe von Y € als Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit anerkannt werden und § 34 Abs. 1 EStG darauf angewandt wird,
 2. die Revision des FA zurückzuweisen.
- 9 Das FA beantragt,
 1. das Urteil des FG aufzuheben, soweit es zuungunsten des FA ergangen ist, und die Klage abzuweisen,
 2. die Revision des Klägers zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit der Klage stattgegeben wurde, und insoweit zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Vorsorgeleistungen zu Unrecht als außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 Abs. 1 EStG der ermäßigten Besteuerung unterworfen. Die Revision des Klägers ist unbegründet, da die Prämienzahlung die Voraussetzungen des § 34 EStG nicht erfüllt. Sie ist deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 11 1. Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten besonderen Tarif, der sogenannten "Fünftelregelung" (§ 34 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 EStG), zu berechnen.
- 12 a) Als ermäßigt zu besteuern außerordentliche Einkünfte kommen insbesondere Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 1. Halbsatz EStG). Nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG ist eine Tätigkeit mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Allerdings reicht es nicht aus, dass der Arbeitslohn in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem zufließt, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammentrifft. Die Entlohnung muss vielmehr für sich betrachtet zweckbestimmtes

Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein, die Vergütung folglich für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden (z.B. Senatsurteile vom 7. Mai 2015 VI R 44/13, BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890; vom 7. August 2014 VI R 57/12, BFH/NV 2015, 181, und vom 3. Juli 1987 VI R 43/86, BFHE 150, 431, BStBl II 1987, 820; Mellinshoff in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 34 Rz 32; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Aufl., § 34 Rz 44; Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34 EStG Rz 64; Zimmermann in Lademann, EStG, § 34 Rz 121; Blümich/Lindberg, § 34 EStG Rz 57; Graf in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 34 Rz 106; R 34.4 Abs. 2 der Einkommensteuer-Richtlinien). Diese mehrjährige Zweckbestimmung kann sich entweder aus dem Anlass der Zuwendung oder aus den übrigen Umständen ergeben. Soweit andere Hinweise auf den Verwendungszweck fehlen, kommt der Berechnung des Entgelts maßgebliche Bedeutung zu (Senatsurteile vom 16. Dezember 1996 VI R 51/96, BFHE 182, 161, BStBl II 1997, 222; in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890; Horn, a.a.O., § 34 EStG Rz 64; Mellinshoff, a.a.O., § 34 Rz 30).

- 13** b) Darüber hinaus muss die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form erfolgen (Senatsurteil in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890, Rz 17, m.w.N.).
- 14** 2. Nach diesen Rechtsmaßstäben hat das FG zu Recht entschieden, dass die streitgegenständliche Prämie für den Verbesserungsvorschlag nicht nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu besteuern ist. Es fehlt insoweit an einer Arbeitslohnzahlung für mehrere Jahre.
- 15** Die einem Arbeitnehmer gewährte Prämie für einen Verbesserungsvorschlag stellt keine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit dar, wenn sie nicht nach dem Zeitaufwand des Arbeitnehmers, sondern ausschließlich nach der Kostenersparnis des Arbeitgebers in einem bestimmten künftigen Zeitraum berechnet wird (Senatsurteil in BFHE 182, 161, BStBl II 1997, 222; auch H 34.4 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2008: Verbesserungsvorschläge).
- 16** Nach den Feststellungen des FG war Grundlage für die Prämienberechnung die Einsparung bei der Arbeitgeberin des Klägers. Diese am eingetretenen Erfolg bemessene Prämie hing danach nicht von der Dauer der für den Vorschlag verwendeten Zeit ab und insbesondere auch nicht davon, dass dem Vorschlag eine mehrjährige Tätigkeit zugrunde lag. Eine anderweitige Zweckbestimmung, die den Schluss auf eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit zuließe, ist nicht festgestellt worden.
- 17** 3. Im Hinblick auf die streitgegenständlichen Versorgungsleistungen entspricht die Vorentscheidung hingegen nicht den angeführten Rechtsgrundsätzen. Die Entscheidung hat daher keinen Bestand. Die dem Kläger ausgezahlten Versorgungsleistungen sind nicht ermäßigt nach § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern.
- 18** a) Geht man --wie das FG-- von jährlich gesondert zu betrachtenden und rechtlich selbständigen Einzelvereinbarungen über die Umwandlung des erdienten Anspruchs auf Bonuszahlung in einen Anspruch auf spätere wertgleiche Versorgungsleistung aus, fehlt ein veranlagungszeitraumübergreifendes Geschehen und folglich eine Vergütung für eine "mehrjährige" Tätigkeit.
- 19** Nach der zwischen dem Kläger und seiner Arbeitgeberin im Streitfall getroffenen Vereinbarung treten die Versorgungsleistungen an die Stelle einer variablen Vergütung (Bonus). Damit wird die Auszahlung des Bonus, der eine Entlohnung für die Leistungen des vergangenen Geschäftsjahres darstellt, aufgeschoben. Mit der späteren Auszahlung des Vorsorgekapitals im Versorgungsfall wird also der zurückgehaltene Lohn und somit das für die Vergangenheit innerhalb eines Jahres Erdiente ausbezahlt. Mithin wird mit dem Vorsorgekapital die Leistung des Jahres entgolten, in dem der Anspruch auf den Bonus erdient wurde, nicht hingegen eine mehrjährige Tätigkeit.
- 20** b) Würdigt man das Angebot der Arbeitgeberin hingegen als eine einheitlich konzipierte und zu beurteilende Gesamtversorgung, im Rahmen derer nur die Erhöhung der Versorgungsleistungen bzw. die Einzahlungsmodalitäten jährlich neu festgelegt werden, so fehlt es an einem zusammengeballten Zufluss des Vorsorgekapitals. Es handelt sich in diesem Fall vielmehr um eine Teilkapitalauszahlung eines einheitlichen Vertrages, für die das Merkmal der Zusammenballung nicht erfüllt ist.
- 21** c) Die Senatsrechtsprechung zu Aktienoptionen (Senatsbeschluss vom 10. Juli 2008 VI R 70/06, BFH/NV 2008, 1828; Senatsurteil vom 15. Januar 2015 VI R 16/12, BFH/NV 2015, 672) steht dem nicht entgegen. Mit einem Aktienoptionsprogramm soll der Arbeitnehmer zukunftsorientiert an das Unternehmen gebunden werden. Die geldwerten Vorteile aus einem derartigen Programm bilden im Regelfall als Anreizlohn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, wenn die Laufzeit zwischen Einräumung und Ausübung der Optionsrechte mehr als zwölf

Monate beträgt und der Arbeitnehmer in dieser Zeit auch bei seinem Arbeitgeber beschäftigt ist. Mit einer Bonuszahlung soll demgegenüber gerade die Leistung im vergangenen Geschäftsjahr honoriert werden.

- 22** d) Der im Auszahlungsbetrag enthaltene Zinsanteil ist steuerlich ebenso zu bewerten wie die Versorgungsleistungen. Der Bonus wurde durch Umwandlung in eine Pensionszusage nicht abgerufen, sondern gestundet. Die Zinsen entstanden aufgrund der zeitversetzten Auszahlung der variablen Vergütung. Sie bemaßen sich nicht nach den Arbeitsleistungen des Klägers in mehreren Jahren, sondern allein nach der Zeit, für die das Vorsorgekapital nach Erreichen des 60. Lebensjahres gestundet wurde.
- 23** 4. Die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch. Von einer näheren Begründung sieht der Senat gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO ab.
- 24** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de