

Urteil vom 19. Oktober 2016, VI R 22/15

Ausgleichszahlung bei Übertragung einer Anwartschaft auf Altersversorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen als Werbungskosten

ECLI:DE:BFH:2016:U.191016.VIR22.15.0

BFH VI. Senat

BeamtVG § 4 Abs 1 S 1 Nr 1, BeamtVG § 6 Abs 1 S 1, BeamtVG § 10, BeamtVG § 11, BeamtVG § 12, BeamtVG § 14 Abs 1 S 1, BeamtVG § 66 Abs 1, BeamtVG § 66 Abs 2 S 1, EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 11 Abs 2, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 22 Nr 1 S 3 Buchst a DBuchst bb, EStG VZ 2009

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 10. November 2014, Az: 6 K 1543/13

Leitsätze

Ausgleichszahlungen, die ein Arbeitnehmer, dem eine Altersversorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen zugesagt worden ist, leistet, um bei einem Arbeitgeberwechsel die Anrechnung von Dienstzeiten durch den neuen Arbeitgeber zu erreichen, sind als Werbungskosten abziehbar .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 11. November 2014 6 K 1543/13 aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 28. November 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. September 2013 wird dahin abgeändert, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 63.893 € berücksichtigt werden.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2009) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger war seit dem 1. April 2007 aufgrund eines auf fünf Jahre befristeten Arbeitsvertrags als Vorstandsmitglied bei der Sparkasse A angestellt. Die Sparkasse A sagte dem Kläger eine betriebliche Altersversorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen zu. Eine Rückdeckungsversicherung für die nach der Versorgungszusage von der Sparkasse A gegenüber dem Kläger zu erbringenden Leistungen bestand nicht.
- 2 Der Kläger schloss mit der Sparkasse A im April des Streitjahres einen Auflösungsvertrag, weil er ab dem 1. Mai 2009 eine Tätigkeit als Vorstandsmitglied bei der Sparkasse B aufnehmen wollte. Der Anstellungsvertrag des Klägers mit der Sparkasse B war wiederum auf fünf Jahre vom 1. Mai 2009 bis zum 30. April 2014 befristet. Er konnte um jeweils maximal fünf Jahre verlängert werden und sollte spätestens mit Ablauf des Monats enden, in dem der Kläger sein 65. Lebensjahr vollendete. § 3 des Auflösungsvertrags mit der Sparkasse A lautete wie folgt:

"§ 3

Versorgung

Sofern Herrn ... [Kläger] die in der Sparkasse A erbrachten Dienstzeiten auf eine mögliche Versorgungsregelung

nicht angerechnet werden, verpflichtet sich die Sparkasse A eine Nachversicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung und gegebenenfalls in der Zusatzversorgungskasse vorzunehmen.

Sollte Herr ... [Kläger] bzw. der neue Arbeitgeber in die Versorgungsregelung der Sparkasse A eintreten wollen und dies rechtlich möglich ist, verpflichtet sich die Sparkasse A zur Übertragung der damit zum 31.12.2008 gebildeten Pensionsrückstellungen. Voraussetzung ist der vollständige finanzielle Kostenausgleich vor Übertragung."

- 3 Die Sparkasse A und die Sparkasse B schlossen im Einverständnis mit dem Kläger eine Vereinbarung über die Übertragung der bei der Sparkasse A gebildeten Pensionsrückstellungen auf die Sparkasse B. Nach dieser Vereinbarung gingen beide Sparkassen und der Kläger als Geschäftsgrundlage übereinstimmend davon aus, dass mit der Vereinbarung die Versorgungsansprüche des Klägers aufgrund der Versorgungszusage der Sparkasse A in der Gestalt zum 1. Mai 2009 auf die Sparkasse B i.S. von § 4 Abs. 2 Nr. 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) übertragen wurden.
- 4 Nach § 1 der Übertragungsvereinbarung übertrug die Sparkasse A den Wert der vom Kläger erworbenen Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung (Übertragungswert) vollständig auf die Sparkasse B. Die Vertragsparteien bemaßen den Übertragungswert der Höhe nach (§ 4 Abs. 5 BetrAVG) auf 63.893 € gemäß einem Gutachten der B-GmbH. Die Wertstellung sollte zum 1. Mai 2009 erfolgen. Gemäß § 2 der Vereinbarung verpflichtete sich die Sparkasse B, dem Kläger im direkten Anschluss eine Versorgungszusage zu erteilen, die der Struktur der Versorgungszusage der Sparkasse A entsprach und jedenfalls wertgleich zu dem festgelegten Übertragungswert war. Die neue Zusage der Sparkasse B sollte als sofort unverfallbar erteilt werden.
- 5 Der Kläger zahlte an die Sparkasse A am 14. Juli des Streitjahres 63.893 € gemäß § 3 der Auflösungsvereinbarung. Die Sparkasse A zahlte aufgrund der Übertragungsvereinbarung ihrerseits 63.893 € an die Sparkasse B.
- 6 Die Sparkasse B gewährte dem Kläger nach § 7 Abs. 3 des Anstellungsvertrags eine Versorgung nach dem Beamtenversorgungsgesetz (BeamtVG) für Beamte auf Zeit, die Wahlbeamte sind. Gemäß § 7 Abs. 3 Satz 2 des Anstellungsvertrags lag den Regelungen zur Versorgung "hinsichtlich des Anwartschaftsrechts der ersten Vertragsperiode" ein zwischen der Sparkasse B und der Sparkasse A geschlossener Vertrag zum Zwecke der Übertragung der Pensionsrückstellungen auf die Sparkasse B zu Grunde.
- 7 Das Sächsische Staatsministerium für Soziales und Verbraucherschutz stellte mit Bescheid vom 4. März 2011 gegenüber der Sparkasse B fest, dass für den Kläger ab dem 1. Mai 2009 eine Anwartschaft auf Versorgung für seine Tätigkeit als Mitglied des Vorstands der Sparkasse B nach beamtenrechtlichen Grundsätzen gewährleistet und die Erfüllung dieser Gewährleistung gesichert sei.
- 8 Der Kläger machte die an die Sparkasse A geleistete Zahlung in Höhe von 63.893 € als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Zahlung auch im Einspruchsverfahren jedoch nicht als Werbungskosten an.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Bei der vom Kläger an die Sparkasse A geleisteten Zahlung handele es sich nicht um Werbungskosten. Sie bewirke vielmehr, dass das dem Kläger zugesagte Ruhegeld bei seiner Auszahlung neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit teilweise auch zu sonstigen Einkünften i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb des Einkommensteuergesetzes (EStG) führe. Zwar sei ein Ruhegehalt nach beamtenrechtlichen Grundsätzen regelmäßig als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren. Diese Grundsätze seien im Streitfall aber zu modifizieren, da das dem Kläger bei Eintritt in den Ruhestand gebührende Ruhegehalt auch auf die streitgegenständliche Zahlung zurückzuführen sei. Da die Sparkasse B die Beschäftigungszeit des Klägers bei der Sparkasse A als eigene Beschäftigungszeit anerkannt habe, sei für die Berechnung der an den Kläger zu zahlenden Pension diese "Fremdbeschäftigung" wertsteigernd berücksichtigt worden. Die Anrechnung der Dienstzeit gehe ausschließlich auf die streitgegenständliche Zahlung des Klägers zurück. Die späteren Pensionsleistungen der Sparkasse B würden daher zum Teil auch auf der Zahlung beruhen. Der darauf zurückzuführende Mehrertrag sei gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG nur mit dem Ertragsanteil zu besteuern. Daher könne der Kläger die zur Bildung des Vermögensstamms getätigten Aufwendungen nicht als Werbungskosten abziehen.
- 10 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des Sächsischen FG vom 11. November 2014 6 K 1543/13 aufzuheben und den

Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 28. November 2011 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. September 2013 dahin zu ändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 63.893 € berücksichtigt werden.

- 12** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision 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 hat die Zahlung des Klägers an die Sparkasse A zu Unrecht nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt.
- 14** 1. Nach ständiger Rechtsprechung sind Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 Abs. 1 EStG Aufwendungen, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind (z.B. Senatsurteile vom 23. März 2001 VI R 175/99, BFHE 195, 225, BStBl II 2001, 585; vom 22. Oktober 2015 VI R 22/14, BFHE 251, 344, BStBl II 2016, 179, und Senatsbeschluss vom 2. Februar 2011 VI R 15/10, BFHE 232, 494, BStBl II 2011, 456; Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a). Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (z.B. Senatsurteil vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 30. Juni 2010 VI R 45/09, BFHE 230, 348, BStBl II 2011, 45, und in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a).
- 15** Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Steuerpflichtige gegenwärtig noch keine Einnahmen erzielt, die mit den Aufwendungen in Zusammenhang stehen. In diesem Fall sind die Aufwendungen als vorab entstandene Werbungskosten abziehbar, wenn sie in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen (BFH-Urteile vom 17. Juni 2010 VI R 33/08, BFH/NV 2010, 2051, und vom 8. März 2006 IX R 107/00, BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446, jeweils m.w.N.).
- 16** 2. Nach diesen Grundsätzen ist die Zahlung des Klägers an die Sparkasse A als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Der Kläger leistete die Zahlung nach den Feststellungen des FG, um die Anrechnung der bei der Sparkasse A geleisteten Dienstzeiten im Rahmen der ihm von der Sparkasse B zugesagten Versorgung nach dem BeamtVG für Beamte auf Zeit, die Wahlbeamte sind, zu erreichen. Die Sparkassen A und B sind gemäß § 1 Abs. 1 des Sparkassengesetzes des Freistaates Sachsen rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts.
- 17** Nach § 1 der zwischen den beteiligten Sparkassen geschlossenen Übertragungsvereinbarung übertrug die Sparkasse A den Wert der vom Kläger erworbenen Anwartschaft auf betriebliche Altersversorgung auf die Sparkasse B. Voraussetzung hierfür war nach § 3 der zwischen der Sparkasse A und dem Kläger getroffenen Vereinbarung der "vollständige finanzielle Kostenausgleich" durch den Kläger. Die Zahlung des Klägers sollte mithin rechtlich und wirtschaftlich der Erhöhung der nachträglichen Einnahmen des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) bei der Sparkasse B dienen. Denn durch die Übernahme der Versorgungsanwartschaft und die damit verbundene Anrechnung der bei der Sparkasse A abgeleiteten Dienstzeiten erhöhten sich die ruhegehaltsfähigen Dienstzeiten des Klägers bei der Sparkasse B. Da die Höhe des Ruhegehalts des Klägers bei der Sparkasse B entsprechend §§ 14 Abs. 1 Satz 1, 66 Abs. 1, Abs. 2 Satz 1 BeamtVG u.a. von der ruhegehaltsfähigen Dienstzeit abhängt, führt deren Erhöhung auch zu höheren (künftigen) Versorgungsbezügen des Klägers. Damit stand die Zahlung in objektivem Zusammenhang mit den künftigen Versorgungsbezügen des Klägers gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und diente auch subjektiv der Erzielung dieser Einkünfte. Die Zahlung ist folglich im Streitjahr, in dem sie geleistet wurde (§ 11 Abs. 2 EStG), als (vorab entstandene) Werbungskosten abziehbar.
- 18** 3. Die Zahlung wurde --entgegen der Auffassung des FA und des FG-- demgegenüber nicht zur Begründung einer Anwartschaft auf eine Leibrente i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG geleistet. Sie stellt damit keine Anschaffungskosten i.S. von § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs dar, die nach ständiger Rechtsprechung des BFH jedenfalls nicht schon im Jahr der Zahlung steuerlich zu berücksichtigen sind.
- 19** Beamte können und müssen regelmäßig keine Aufwendungen tätigen, um sich ruhegehaltsfähige Dienstzeiten "zu

erkaufen". Die Berechnung, Berücksichtigung und Erhöhung der ruhegehaltstfähigen Dienstzeiten ist im BeamtVG (§§ 6 ff. BeamtVG) gesetzlich geregelt. Sie bemisst sich grundsätzlich u.a. nach der Dienstzeit, die der Beamte im Dienst eines öffentlich-rechtlichen Dienstherrn im Beamtenverhältnis zurückgelegt hat (§ 6 Abs. 1 Satz 1 BeamtVG). Zeiten im privatrechtlichen Arbeitsverhältnis im öffentlichen Dienst und sonstige Zeiten bestimmter Berufstätigkeiten und Ausbildungszeiten können nach Maßgabe des Gesetzes als ruhegehaltstfähig berücksichtigt werden (§§ 10, 11, 12 BeamtVG). Eine Regelung, nach der Beamte ihre ruhegehaltstfähige Dienstzeit durch eine Geldleistung erhöhen können, kennt das Gesetz nicht.

- 20** Ein Beamter zahlt nur "fiktive" Beiträge für seine Altersversorgung. Für ihn werden keine Beiträge abgeführt. Stattdessen zahlt der Dienstherr entsprechend geringere Bezüge aus. Obschon der Beamte als Gegenleistung für seine Dienst- und Treuepflicht lebenslang alimentiert wird und er deshalb während seiner Tätigkeit ein rechtlich geschütztes Anwartschaftsrecht auf Versorgungsleistungen im Alter und bei Erwerbsunfähigkeit erwirbt, ist ihm dieses Anwartschaftsrecht einkommensteuerrechtlich nicht zuzurechnen, sondern vermittelt ihm erst nach Abschluss der Erwerbsphase eine geldwerte Rechtsposition (BFH-Urteil in BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446). Der Beamte wendet aus seinem Vermögen nichts auf und erhält deshalb nach den Wertungen des Gesetzes mit der Pension kein eigenes bereits versteuertes Kapital zurück (s. dazu Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 6. März 2002 2 BvL 17/99, BStBl II 2002, 618, unter C.II.2.a aa, C.V.1.; Söhn, Steuer und Wirtschaft --StuW-- 2003, 332 ff.; Weber-Grellet, Deutsches Steuerrecht 2004, 1721, 1723; Musil, StuW 2005, 278, 279 f.).
- 21** Aber auch dann, wenn der Steuerpflichtige --wie im Streitfall der Kläger-- eine Zahlung leistet, um die bei der Berechnung der Versorgungsbezüge nach beamtenrechtlichen Grundsätzen zu berücksichtigenden ruhegehaltstfähigen Dienstzeiten zu erhöhen, erwirbt er damit keinen Kapitalanteil und deshalb auch kein ihm steuerrechtlich zuordenbares Wirtschaftsgut (Rentenanwartschaftsrecht), das (teilweise) zu sonstigen Einkünften aus Leibrenten führt. Hierdurch unterscheidet sich der Streitfall von den Sachverhalten, die den BFH-Urteilen vom 7. Februar 1990 X R 36/86 (BFHE 161, 16, BStBl II 1990, 1062) und vom 21. Oktober 1996 VI R 46/96 (BFHE 181, 318, BStBl II 1997, 127) zugrunde lagen. Es kommt bei Einkünften aus einer beamtenrechtlichen Versorgung weder in der Phase des aktiven Dienstes noch bei der Auszahlung der Versorgungsbezüge zu einem bloßen Vermögenstausch; Umschichtungen vollziehen sich vielmehr allein innerhalb des öffentlichen Haushalts (so BVerfG-Urteil in BStBl II 2002, 618, unter C.II.2.a aa). Selbst wenn ein Beamter an seinen Dienstherrn (ausnahmsweise) etwas leistet, um seine (volle) Pension zu erhalten, fließt ihm dieser Betrag nach seiner Pensionierung nicht wieder zurück (BFH-Urteil in BFHE 212, 511, BStBl II 2006, 446).
- 22** Nichts anderes gilt im Streitfall für die dem Kläger zugesagte Pension nach beamtenrechtlichen Grundsätzen. Die vom Kläger geleistete Zahlung diene rechtlich und wirtschaftlich dazu, mit der Übertragung der vom Kläger bei der Sparkasse A nach beamtenrechtlichen Grundsätzen erworbenen, entsprechend §§ 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 66 Abs. 1 BeamtVG mangels Ableistung der Mindestdienstzeit von fünf Jahren noch verfallbaren Versorgungsanwartschaften die Anrechnung der bei der Sparkasse A geleisteten Dienstzeiten durch die Sparkasse B zu erreichen. Hierdurch sollten sich die dem Kläger später zufließenden Versorgungsbezüge bei der Sparkasse B erhöhen. Das Anwartschaftsrecht auf Versorgungsleistungen ist aber auch bei einer Versorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen dem Versorgungsberechtigten einkommensteuerrechtlich nicht als ein eigenes Wirtschaftsgut zuzurechnen, sondern vermittelt erst nach Abschluss der Erwerbsphase eine geldwerte Rechtsposition. Folglich kann die Zahlung eines Geldbetrags für die Übertragung eines solchen --während der Erwerbsphase steuerrechtlich irrelevanten-- Anwartschaftsrechts ebenfalls keine Anwartschaft auf eine Leibrente i.S. von § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG begründen.
- 23** 4. Es handelt sich bei der fraglichen Zahlung des Klägers nach alledem um eine Aufwendung zur Erwerbung von Einnahmen gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, mithin um (vorab entstandene) Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG. Ließe man die Zahlung unberücksichtigt, würde sie doppelt besteuert. Denn der Kläger wendet aus versteuertem Einkommen etwas auf, was später voll der Besteuerung unterliegt. Eine Besteuerung der (späteren) Versorgungsbezüge lediglich mit dem Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG kommt --wie zuvor dargelegt wurde-- mangels Vorliegens eines verrenteten Kapitals bei der dem Kläger von der Sparkasse B zugesagten Versorgung nach dem BeamtVG für Beamte auf Zeit, die Wahlbeamte sind, auch nicht teilweise in Betracht.
- 24** 5. Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§§ 100 Abs. 2 Satz 2, 121 Satz 1 FGO).
- 25** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de