

Beschluss vom 24. Oktober 2024, VI R 4/22

Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen nach dem AltTZG

ECLI:DE:BFH:2024:B.241024.VIR4.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 28, AltTZG 1996 § 2, AltTZG 1996 § 4, AltTZG 1996 § 5, AltTZG 1996 § 6, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2017

vorgehend FG Köln, 22. November 2021, Az: 6 K 1902/19

Leitsätze

Wird das Entgelt für die Altersteilzeitarbeit aufgestockt, steht der Steuerfreiheit des Aufstockungsbetrags nach § 3 Nr. 28 des Einkommensteuergesetzes nicht entgegen, dass sich der Steuerpflichtige bei dessen Zufluss nicht mehr in Altersteilzeit befindet.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22.11.2021 - 6 K 1902/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2017) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger war bei der ... GmbH, einer Konzerngesellschaft des Y-Konzerns, angestellt und vom 01.12.2009 bis zum 31.07.2015 im Rahmen einer Altersteilzeit tätig. Er war in dieser Zeit zu 50 % beschäftigt und erhielt in dieser Höhe ein Arbeitsentgelt sowie einen Aufstockungsbetrag in Höhe von 40 % des Brutto-Arbeitsentgelts für die Altersteilzeitarbeit, welcher im Zeitraum der Altersteilzeit gemäß § 3 Nr. 28 des Einkommensteuergesetzes (EStG) als steuerfrei behandelt wurde. Seit dem 01.08.2015 bezieht er Renten und Versorgungsbezüge.
- 2 Der Kläger nahm an dem Programm "Z" des Y-Konzerns teil, das auf den Zeitraum vom 01.01.2013 bis zum 31.12.2016 angelegt war. Dabei handelte es sich um eine Zusage, die das Unternehmen allen Mitarbeitern einer bestimmten Vertragsstufe machte und deren Auszahlungsbetrag sich nach der Entwicklung des Aktienkurses der Y-AG in dieser vierjährigen Periode bemaß.
- 3 In der Zusage hieß es unter 4.7:
"Ab dem Eintritt in die Altersteilzeit werden die [Z]-Zielbeträge für alle Performance-Perioden, in denen ein Teilnehmer zu Beginn der Altersteilzeit aktiv an [Z] teilnimmt, anteilig basierend auf 50 % des bisherigen Vollzeit-Funktionseinkommens gemäß Ziffer 1.2 berechnet. Zusätzlich erfolgt eine Aufstockung in Höhe von 40 % des anteiligen [Z]-Zielbetrages während der Altersteilzeit. [...]"
- 4 Aus dem Programm erhielt der Kläger im Januar 2017 einen Betrag in Höhe von insgesamt 10.497,20 € ausgezahlt. Laut Mitteilung einer anderen GmbH des Y-Konzerns an den Kläger vom 17.01.2017 wurde sein Auszahlungsbetrag (Payout) anhand der erfolgten Kursgewinne der Aktie der Y-AG berechnet. Dort heißt es "Your Gross Payout for the period 2013-2016 is: 7.498,00 EUR". Hinzu kam laut Bescheinigung für den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) vom 06.03.2017 ein Altersteilzeit-Aufstockungsbetrag in Höhe von 2.999,20 € (= 40 % von

7.498 €). Der Arbeitgeber verbuchte die Erträge in voller Höhe als ermäßigt zu steuernden Arbeitslohn im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 4 EStG.

- 5 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger den Aufstockungsbetrag als Lohnersatzleistung nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG geltend, der nur dem Progressionsvorbehalt unterliege.
- 6 Das FA folgte dem nicht, sondern setzte den gesamten Auszahlungsbetrag (einschließlich des Altersteilzeit-Aufstockungsbetrags) --wenn auch-- als ermäßigt zu steuernden Arbeitslohn im Sinne des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 4 EStG an.
- 7 Den Einspruch der Kläger wies das FA als unbegründet zurück. Die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit des streitigen Aufstockungsbetrags lägen nicht vor. Denn der Kläger habe zum Zuflusszeitpunkt bereits Versorgungsbezüge erhalten und somit nicht mehr zum begünstigten Personenkreis des § 2 des Altersteilzeitgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (AltTZG) gezählt.
- 8 Der hiergegen gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 499 veröffentlichten Gründen statt. Der streitige Aufstockungsbetrag sei gemäß § 3 Nr. 28 EStG steuerfrei. Der Umstand, dass der Betrag erst nach dem Eintritt des Klägers in den Ruhestand an diesen ausgezahlt worden sei, stehe dem nicht entgegen. Anders als das FA meine, müssten die Voraussetzungen des § 2 AltTZG hierfür nicht im Zeitpunkt des Zuflusses vorliegen, sondern in dem Zeitraum, für den der Aufstockungsbetrag geleistet worden sei.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Es beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Köln vom 22.11.2021 - 6 K 1902/19 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat zu Recht entschieden, dass der streitige Altersteilzeit-Aufstockungsbetrag nach § 3 Nr. 28 EStG steuerfrei ist und als Lohnersatzleistung nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. g EStG dem Progressionsvorbehalt unterliegt.
- 13 1. Danach sind unter anderem Lohnzuschläge, die der Arbeitgeber als Aufstockungsbeträge im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a AltTZG gewährt, steuerfrei.
- 14 a) Ein solcher Aufstockungsbetrag liegt vor, wenn der Arbeitgeber aufgrund eines Tarifvertrags, einer Regelung der Kirchen und der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften, einer Betriebsvereinbarung oder einer Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer das Regelarbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit um mindestens 20 % aufgestockt hat, wobei die Aufstockung auch weitere Entgeltbestandteile umfassen kann.
- 15 aa) Maßgeblich für die Frage, ob ein steuerbegünstigter Aufstockungsbetrag vorliegt, sind damit zuvörderst die zwischen den Arbeitsvertragsparteien im Altersteilzeit-Arbeitsvertrag getroffenen Vereinbarungen (z.B. Urteile des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 17.11.2015 - 9 AZR 610/14; vom 11.06.2013 - 9 AZR 758/11; vom 14.12.2011 - 4 AZR 26/10 und vom 29.07.2003 - 9 AZR 450/02, BAGE 107, 129; Landesarbeitsgericht --LAG-- Nürnberg, Urteil vom 13.08.2008 - 6 Sa 73/08, Arbeitsrechtliche Entscheidungen --AE-- 2009, 31). Denn in der Altersteilzeitvereinbarung ist auch zu regeln, in welchem Umfang (dem Grunde und der Höhe nach) der Arbeitgeber zur Aufstockung des Arbeitsentgelts verpflichtet ist. Ob es sich um feste oder variable oder (unter Umständen) auch erfolgsabhängige Gehaltsbestandteile handelt, ist unerheblich. Entscheidend ist lediglich, dass die Verpflichtung des Arbeitgebers auf einem Tarifvertrag, einer Regelung der Kirchen und der öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften, einer Betriebsvereinbarung oder einer Individualvereinbarung mit dem Arbeitnehmer gründet.
- 16 bb) Dies gilt insbesondere für Entgeltbestandteile, die nicht zum regelmäßigen Arbeitsentgelt und damit zu dem "auf einen Monat entfallende[n] vom Arbeitgeber regelmäßig zu zahlende[n] sozialversicherungspflichtige[n]"

Arbeitsentgelt" gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AltTZG zählen. Denn eine gesetzliche Pflicht zur Aufstockung für Entgeltbestandteile, die nicht regelmäßig anfallen, wie Einmalzahlungen, besteht nicht (LAG Nürnberg, Urteil vom 13.08.2008 - 6 Sa 73/08, AE 2009, 31, m.w.N.). Allerdings verstößt es regelmäßig gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, in Altersteilzeit befindliche Mitarbeiter aus dem Kreis der Anspruchsberechtigten für eine Leistungsprämie auszunehmen (vgl. BAG-Urteil vom 24.10.2006 - 9 AZR 681/05, AE 2007, 299).

- 17** b) Ungeschriebene Voraussetzung der Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 28 EStG i.V.m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG ist zudem, dass der altersteilzeitnehmende Arbeitnehmer die persönlichen Voraussetzungen gemäß § 2 AltTZG erfüllt (allgemeine Meinung, z.B. Niedersächsisches FG vom 14.06.2007 - 11 K 541/06, Rz 15; Hessisches FG vom 03.12.2007 - 11 K 2422/06, EFG 2008, 781, unter 2.; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 28 EStG Rz 2; von Beckerath in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 3 Rz B 28/39; Stahl in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 28 EStG Rz 24; Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 28 EStG Rz 2; R 3.28 Abs. 1 der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR--).
- 18** Dies folgt aus dem Zweck der Befreiungsvorschrift. § 3 Nr. 28 EStG und das Altersteilzeitgesetz dienen dazu, Arbeitnehmern Anreize für eine vorzeitige Reduktion der Arbeitszeit zu liefern, damit Arbeitgeber erforderliche Umstrukturierungen im Personalbestand durchführen können. Dieser Zweck soll und kann indessen nur bei Personen erreicht werden, die die persönlichen Voraussetzungen des § 2 AltTZG erfüllen, das heißt, noch nicht im Ruhestand sind. Hielte man dieses ungeschriebene Tatbestandsmerkmal für entbehrlich, wären Steuergestaltungen dahingehend möglich, dass bei jeglicher Reduzierung der Arbeitszeit eine "steuerfreie" Aufstockung durch den Arbeitgeber möglich wäre, unabhängig vom Alter des Arbeitnehmers und von der Dauer der Altersteilzeit.
- 19** c) Nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AltTZG kommt es für die Anwendung des § 3 Nr. 28 EStG nicht darauf an, dass die Altersteilzeit nach § 4 AltTZG durch die Bundesagentur für Arbeit gefördert wird. Die Aufstockungsbeträge sind daher auch dann steuerfrei, wenn der Förderanspruch des Arbeitgebers an die Bundesagentur für Arbeit nach § 5 Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 2 bis 4 AltTZG erlischt, nicht besteht, ruht oder zum Beispiel wenn der freigewordene Voll- oder Teilarbeitsplatz nicht wieder besetzt wird (Schmidt/Levedag, EStG, 43. Aufl., § 3 Rz 102; Brandis/Heuermann/Valta, § 3 Nr. 28 EStG Rz 3; von Beckerath in KSM, EStG, § 3 Rz B 28/40; Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 28 EStG Rz 2; R 3.28 Abs. 2 Satz 1 LStR). Entsprechendes gilt, soweit die Aufstockungsbeträge über die im Altersteilzeitgesetz genannten Mindestbeträge hinausgehen, sofern sie nicht zusammen mit dem während der Altersteilzeit bezogenen Nettoarbeitslohn monatlich 100 % des maßgebenden Arbeitslohns und damit den Nettoarbeitslohn, den der Arbeitnehmer im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum ohne Altersteilzeit üblicherweise erhalten hätte, übersteigen (Schmidt/Levedag, EStG, 43. Aufl., § 3 Rz 102; Brandis/Heuermann/Valta, § 3 Nr. 28 EStG Rz 3; von Beckerath in KSM, EStG, § 3 Rz B 28/42; R 3.28 Abs. 3 LStR).
- 20** Auch die Aufstockung weiterer Entgeltbestandteile, die --wie im Streitfall die "Bonuszahlung" aus dem Programm Z-- nicht zum förderfähigen regelmäßigen Arbeitsentgelt im Sinne von § 6 Abs. 1 AltTZG zählen, ist daher unter den weiteren Voraussetzungen von § 3 Nr. 28 EStG steuerfrei. Die in § 6 Abs. 1 AltTZG enthaltene Legaldefinition des Regelarbeitsentgelts für die Altersteilzeit begrenzt lediglich den Leistungsanspruch des Arbeitgebers gegenüber der Bundesagentur für Arbeit gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG der Höhe nach. Denn nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 AltTZG erstattet die Bundesagentur für Arbeit den Aufstockungsbetrag nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a AltTZG, der ausweislich des Gesetzeswortlauts neben dem Regelarbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit auch weitere Entgeltbestandteile umfassen kann, nicht vollumfänglich, sondern lediglich in Höhe von 20 % des für die Altersteilzeitarbeit gezahlten Regelarbeitsentgelts und damit des auf einen Monat entfallenden vom Arbeitgeber regelmäßig zu zahlenden sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelts, soweit es die Beitragsbemessungsgrenze des Dritten Buches Sozialgesetzbuch nicht überschreitet (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AltTZG).
- 21** Auswirkungen auf die Steuerfreiheit der Aufstockungsbeiträge hat diese "Deckelung" des Förderanspruchs auf 20 % des Regelarbeitsentgelts jedoch nicht. Denn nach § 3 Nr. 28 EStG sind Aufstockungsbeträge im Sinne des § 3 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a AltTZG uneingeschränkt und damit auch insoweit steuerbegünstigt, als der Arbeitgeber von der dort vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch macht, neben dem Regelarbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit auch weitere Entgeltbestandteile aufzustocken.
- 22** d) Die Steuerfreiheit kommt hingegen mit Ablauf des Kalendermonats, in dem der Arbeitnehmer die Altersteilzeitarbeit beendet oder die für ihn geltende gesetzliche Altersgrenze für die Regelaltersrente erreicht hat, nicht mehr in Betracht (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AltTZG; z.B. HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 28 EStG Rz 2; Tormöhlen in Korn, § 3 Nr. 28 EStG Rz 2; Stahl in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 28 EStG Rz 24; Hillmoth in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 111. Lfg. 12.2018 § 3 Nr. 28 EStG Rz 7; ebenso R 3.28 Abs. 1 Satz 5 LStR).
- 23** 2. Nach diesen Maßstäben ist die Vorentscheidung nicht zu beanstanden.

- 24** a) Der streitige Betrag in Höhe von 2.999,20 € wurde an den Kläger für dessen Altersteilzeitarbeit als Aufstockungsbetrag für ein weiteres Entgeltbestandteil --hier Bonuszahlung aus dem Programm Z-- gezahlt und ist gemäß § 3 Nr. 28 EStG steuerfrei.
- 25** Aufgrund der den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) lagen die Voraussetzungen für eine Altersteilzeit gemäß § 2 Abs. 1 AltTZG beim Kläger bis zum Eintritt in den Ruhestand/Bezug der Rente vor. Ebenfalls bindend festgestellt hat das FG, dass der Kläger den streitigen Auszahlungsbetrag ausweislich der Altersteilzeitvereinbarung und der für diese geltenden betrieblichen Regelungen als Aufstockung des Entgelts für die Altersteilzeitarbeit erhalten hat. Dies steht zwischen den Beteiligten im Grunde nicht in Streit. Denn das FA hat insoweit im vorliegenden Verfahren hiergegen keine substantiierten Einwände erhoben. Der Senat sieht deshalb diesbezüglich von einer weiteren Begründung ab.
- 26** b) Der Umstand, dass der Kläger bei Auszahlung des streitigen Aufstockungsbetrags nicht mehr in Altersteilzeit, sondern bereits Versorgungsempfänger war, steht der Steuerfreiheit dieser Zahlung nicht entgegen (vgl. Schmidt/Levedag, EStG, 43. Aufl., § 3 Rz 102). Anders als das FA meint, müssen die Voraussetzungen des § 3 Nr. 28 EStG --wie das FG zutreffend entschieden hat-- nicht bei Zufluss vorliegen. Denn nach dem Zufluss bestimmt sich lediglich, zu welchem Zeitpunkt Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bezogen sind (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Erst im Kalenderjahr des Bezugs unterliegen sie der Einkommensteuer (Senatsurteil vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 26, m.w.N.). Ob (steuerpflichtiger) Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) vorliegt, richtet sich hingegen nach den Verhältnissen des Zeitraums, für den das Entgelt gezahlt wird (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 27** Diese zeitraumbezogene Betrachtungsweise gilt für die Einkünftequalifikation. So sind zum Beispiel Einkünfte, die in der Freistellungsphase im Rahmen der Altersteilzeit nach dem sogenannten Blockmodell erzielt werden, regelmäßig keine Versorgungsbezüge, sondern laufende Bezüge, mit denen die aktive Tätigkeit des Teilzeitbeschäftigten entlohnt wird, auch wenn er zu diesem Zeitpunkt nicht mehr aktiv tätig ist (Senatsurteil vom 21.03.2013 - VI R 5/12, BFHE 240, 563, BStBl II 2013, 611, Rz 15). Entsprechendes gilt für die Frage, ob Arbeitslohn, zu dem der Aufstockungsbetrag unstreitig zählt, steuerfrei ist. Auch dies richtet sich nach dem Zeitraum, für den er geleistet wird und damit nach dem Zeitraum, für den der Arbeitgeber den "aufgestockten" Arbeitslohn gezahlt hat.
- 28** c) Vorliegend hat der Kläger den streitbefangenen Zuschlag ausweislich der vertraglichen Gegebenheiten --wie bereits ausgeführt-- im Rahmen seines Altersteilzeitdienstverhältnisses für die Altersteilzeitarbeit erhalten. Dass die Höhe der Zusage und damit auch des Aufstockungsbetrags erst nach Eintritt in den Ruhestand betragsmäßig ermittelt und ausgezahlt werden konnte, ist deshalb unbeachtlich.
- 29** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de