

## **BUNDESFINANZHOF**

**BFH-Urteil vom 12.4.2007, VI R 6/02**

**Zufluss von Arbeitslohn durch Ablösung einer Pensionszusage auch bei Übernahme der Pensionsverpflichtung durch einen Dritten und Tarifiermäßigung für Ablösungsbetrag**

### **Leitsätze**

- 1. Die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage führt beim Arbeitnehmer auch dann zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen Dritten gezahlt wird.**
- 2. Der Ablösungsbetrag unterliegt als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG 1990.**

### **Tatbestand**

I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden im Streitjahr (1995) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bis zum 31. August 1995 Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH. Die A-GmbH hatte dem Kläger im Jahre 1984 eine Pensionszusage erteilt.

Im Rahmen der Veräußerung der an der A-GmbH gehaltenen Anteile wurde am 11. August 1995 vereinbart, dass die A-GmbH gegen Zahlung eines Betrages in Höhe von 3 032 527 DM (Ablösungsbetrag), der dem Teilwert zum 31. August 1995 entsprach, von der Pensionsverpflichtung gegenüber dem Kläger befreit werden sollte. Dem Kläger wurde das Wahlrecht eingeräumt, die Zahlung an sich selbst oder an eine GmbH gegen Übernahme der Pensionsverpflichtung zu verlangen.

Nach Gründung der S-GmbH, deren Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer der Kläger war, verlangte der Kläger die Überweisung des Ablösungsbetrags an die S-GmbH. Die S-GmbH verpflichtete sich am 25. August 1995 in einer Vereinbarung mit dem Kläger und der A-GmbH zur Übernahme der Pensionsverpflichtung. Der Ablösungsbetrag wurde am 28. August 1995 durch die A-GmbH an die S-GmbH gezahlt. Die Geschäftstätigkeit der S-GmbH erschöpfte sich bis Ende 1996 in der Anlage des Geldbetrags.

Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der A-GmbH änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr und rechnete mit Änderungsbescheid vom 1. März 2000 den Ablösungsbetrag dem steuerpflichtigen Arbeitslohn des Klägers hinzu. Im Änderungsbescheid wurden außerordentliche Einkünfte in Höhe von 30 Mio. DM dem ermäßigten

Steuersatz des § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung unterworfen. Für den Ablösungsbetrag wurde keine Steuerermäßigung gewährt.

Das Finanzgericht (FG) gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 275 veröffentlichten Gründen statt. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass der Ablösungsbetrag dem Kläger nicht auf Grund des diesem eingeräumten Wahlrechts zugeflossen sei. Ein Zufluss des Ablösungsbetrags ergebe sich auch nicht im Wege einer Zahlungsbestimmung an die S-GmbH.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

### **Entscheidungsgründe**

**II.** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur ganz überwiegenden Abweisung der Klage. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist dem Kläger im Streitjahr zusätzlicher Arbeitslohn in Höhe des Ablösungsbetrags zugeflossen. Die Einkommensteuer auf den zusätzlichen Arbeitslohn ist nach § 34 Abs. 3 EStG zu berechnen.

1. Es kann dahinstehen, ob der Zufluss des Ablösungsbetrags bereits durch das dem Kläger eingeräumte Wahlrecht bewirkt worden ist. Denn der Ablösungsbetrag ist dem Kläger als zusätzlicher Arbeitslohn jedenfalls dadurch zugeflossen, dass die A-GmbH ihn auf Verlangen des Klägers an die S-GmbH gezahlt hat.

a) Arbeitslohn, der --wie im Streitfall-- nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird, wird in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt (§ 11 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind Einnahmen dem Steuerpflichtigen zugeflossen, sobald er über sie wirtschaftlich verfügen kann und infolgedessen bei ihm eine Vermögensmehrung eingetreten ist (BFH-Urteile vom 4. Mai 2006 VI R 19/03, BFHE 213, 381, BStBl II 2006, 832; vom 14. Juni 2005 VIII R 47/03, BFH/NV 2005, 2181; vom 23. April 1996 VIII R 30/93, BFHE 181, 7, jeweils m.w.N.).

Die bloße Einräumung von Ansprüchen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer führt bei diesem regelmäßig noch nicht zum Zufluss von Einnahmen. Erst der Eintritt des Leistungserfolgs durch die Erfüllung der Ansprüche bewirkt den Zufluss beim Arbeitnehmer (BFH-Urteile vom 23. Juni 2005 VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766; VI R 10/03, BFHE 209, 559, BStBl II 2005, 770; vom 20. Juni 2001 VI R 105/99, BFHE 195, 395, BStBl II 2001, 689).

b) Nach diesen Grundsätzen hält die Entscheidung des FG, dass der Ablösungsbetrag dem Kläger im Streitjahr nicht zugeflossen sei, einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Nach den mit Revisionsrügen nicht angegriffenen und den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die A-GmbH im Streitjahr den Ablösungsbetrag nach Ausübung des Wahlrechts durch den Kläger auf dessen Verlangen an die S-GmbH gezahlt. Mit der Zahlung des Ablösungsbetrags hat die A-GmbH wirtschaftlich den Anspruch des Klägers aus der im Jahre 1984 erteilten Pensionszusage vorzeitig erfüllt.

Dem Zufluss beim Kläger steht nicht entgegen, dass der Ablösungsbetrag nicht an den Kläger selbst, sondern an die S-GmbH als Gegenleistung für die mit dem Kläger und der A-GmbH vereinbarte Übernahme der Pensionsverpflichtung gezahlt worden ist. Nutzungsbeschränkungen aufgrund von Verwendungsabreden sind für den Zufluss von Einnahmen unschädlich, da sie lediglich die Vermögensverwendung betreffen (vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 2007 VI R 73/04, BFH/NV 2007, 896; Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 11 Rz 15). Im Streitfall hat daher die Verwendung des Ablösungsbetrags für die Übernahme der Pensionsverpflichtung durch die S-GmbH keinen Einfluss auf den Zufluss beim Kläger.

Für den Zufluss des Ablösungsbetrags im Streitjahr spricht auch ein Vergleich mit der ab dem Jahre 2002 geltenden Vorschrift des § 3 Nr. 66 EStG in der Fassung des Altersvermögensgesetzes vom 26. Juni 2001 (BGBl I 2001, 1310, BStBl I 2001, 420), wonach Leistungen des Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch einen Pensionsfonds bei Vorliegen eines Antrags nach § 4d Abs. 3 EStG oder § 4e Abs. 3 EStG steuerfrei sind. Die Neuregelung geht davon aus, dass die genannten Leistungen beim Arbeitnehmer zu steuerbarem Arbeitslohn führen (vgl. BTD Drucks 14/5150, S. 34; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 3 "Altersvorsorge" Anm. c).

c) Der dem Kläger zugeflossene Ablösungsbetrag gehört gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG zum Arbeitslohn des Klägers, da er zur Erfüllung des für die Beschäftigung des Klägers bei der A-GmbH gewährten Pensionsanspruchs gezahlt worden ist.

2. Der Ablösungsbetrag unterliegt der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG.

Es kann dahinstehen, ob der Ablösungsbetrag zu den außerordentlichen Einkünften i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG gehört, auf die der ermäßigte Steuersatz des § 34 Abs. 1 EStG anzuwenden ist (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 10. April 2003 XI R 4/02, BFHE 202, 290, BStBl II 2003, 748). Denn der ermäßigte Steuersatz wird gemäß § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG nur für den Teil der außerordentlichen Einkünfte gewährt, der den Betrag von 30 Mio. DM nicht übersteigt. Dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid liegen jedoch bereits außerordentliche Einkünfte in Höhe von 30 Mio. DM zugrunde, die dem ermäßigten Steuersatz des § 34 Abs. 1 EStG unterworfen wurden. Damit verbleibt für den Ablösungsbetrag gemäß § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG nur die Möglichkeit der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG.

Die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG setzt eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit voraus. Eine solche Vergütung liegt bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vor, wenn sie auf einem Arbeitsverhältnis beruht, für mehrere Jahre erbracht wird und aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form erfolgt (Schmidt/Glanegger/Seeger, a.a.O., § 34 Rz 41). Hierzu gehören auch Zahlungen, die --wie im Streitfall-- zur Abfindung von Pensionsansprüchen geleistet werden (vgl. BFH-Urteile vom 19. September 1975 VI R 61/73, BFHE 117, 149, BStBl II 1976, 65; vom 20. November 1970 VI R 183/68, BFHE 101, 237, BStBl II 1971, 263; vom 2. Februar 1962 VI 267/61 U, BFHE 74, 340, BStBl III 1962, 130). Bei dem Ablösungsbetrag handelte es sich auch um Arbeitslohn für mehrere Jahre, da der Kläger nach den tatsächlichen Feststellungen des FG jedenfalls seit Erteilung der Pensionszusage im Jahre 1984 als Geschäftsführer der A-GmbH tätig war.

3. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist das vorinstanzliche Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung des FA ist dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer auf den zusätzlichen Arbeitslohn nach der sogenannten Drittelregelung des § 34 Abs. 3 EStG berechnet wird. Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Satz 2, § 121 FGO).