

Titel:

Tarifiermäßigung für Auszahlung eines Versorgungsguthabens aus betrieblicher Altersversorgung

Normenketten:

ESTG § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 1
BetrAVG § 1 Abs. 1 S. 2

Schlagworte:

Tarifiermäßigung für Auszahlung eines Versorgungsguthabens aus betrieblicher Altersversorgung (Direktzusage), Grundsatz der Einheitlichkeit einer Entschädigung –Folge einer teilweisen Entgeltumwandlung eines Abfindungsanspruchs...Teilkapitalauszahlung, Tarifiermäßigung

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München, Urteil vom 23.04.2021 – IX R 3/20
BFH München vom -- – IX R 3/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2020, 358
StEd 2020, 169
BFHE , 169
BeckRS 2019, 36758
LSK 2019, 36758
DStRE 2020, 550

Tenor

1. Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 2015 vom 22. Juni 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. September 2018 wird die Einkommensteuer 2015 unter Berücksichtigung einer tariflichen Ermäßigung gemäß § 34 Abs. 1 EStG für einen Betrag von 144.475,20 € hinsichtlich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit entsprechend herabgesetzt. Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen. Dem Beklagten wird weiter aufgegeben, das Ergebnis dieser Berechnungen den Klägern unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid nach Rechtskraft des Urteils neu bekannt zu geben.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Kläger die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leisten.
4. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1

Streitig ist die Anwendung der Tarifbegünstigung für außerordentliche Einkünfte auf eine Kapitalauszahlung im Zuge der Auflösung eines Versorgungsguthabens aus einer betrieblichen Altersversorgung.

2

Die Kläger sind zusammen veranlagte Eheleute. Sie erzielten im Streitjahr 2015 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Renteneinkünfte.

3

Die Klägerin war bis zum 31. Mai 2013 bei der [...] GmbH (Arbeitgeber) beschäftigt. Mit Konzernbetriebsvereinbarung vom Februar 2004, ergänzt am 19. September 2012, hatte die vormalige [...] AG für sämtliche dem Konzernverbund angehörenden Gesellschaften im Inland die Einrichtung eines Versorgungswerkes zur Schaffung einer zusätzlichen Altersvorsorge beschlossen („[...] Pensionsplan“). Hierbei handelt es sich um ein beitragsorientiertes System, das aus dem vom Unternehmen finanzierten Basiskonto (Ziffer 4 der [...] -Vereinbarung) und dem optionalen durch Entgeltumwandlung finanzierten Aufbaukonto besteht (Ziffer 5 der [...] -Vereinbarung). Nach Ziffer 7 der Vereinbarung werden Altersleistungen, Invaliditätsleistungen im Falle unbefristeter Gewährung gesetzlicher Erwerbsminderungsrente sowie Todesfalleistungen und ein sogenanntes Überbrückungsgeld im Falle der befristeten Gewährung einer gesetzlichen Erwerbsminderungsrente als Versorgungsleistungen (Ziffer 7.5.) gewährt. Nach Eintritt des jeweiligen Versorgungsfalles errechnet sich nach Ziffer 6.1.2 der [...] -Vereinbarung die Leistung aus den auf dem jeweiligen Versorgungskonto (Aufbaukonto und Basiskonto) gutgeschriebenen Kapitalbausteinen. Der auf die jeweils garantierte Leistung bestehende Rechtsanspruch sollte sich unmittelbar gegen das jeweilige Unternehmen der Konzerngruppe richten (Ziffer 3.2. der [...] -Vereinbarung). Die Durchführung des Pensionsplans erfolgt dabei grundsätzlich unmittelbar als Direktzusage des Unternehmens (Ziffer 3.3.), Leistungen aus dem Aufbaukonto (Ziffer 5) sowie Überbrückungsgelder (Ziffer 7.3.4.) werden immer unmittelbar vom Unternehmen erbracht. Nach Ziffer 8.1. wird das Versorgungskonto grundsätzlich als Einmalkapital ausgezahlt, es kann aber auf schriftliches Verlangen des Mitarbeiters auch in Form von bis zu zehn Raten, als lebenslange monatliche Rente oder in einer Kombination ausgezahlt werden. Die gewählte Auszahlungsoption kann dabei für das Basiskonto und das Aufbaukonto unterschiedlich sein. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die ergänzende Konzernbetriebsvereinbarung vom 19. September 2012 verwiesen.

4

Auch die Klägerin hatte bis zu ihrem Ausscheiden aus dem Unternehmen im Wege der Gehaltsumwandlung Einzahlungen in den Vorsorgeplan getätigt. Im Jahr 2013 erhielt die Klägerin von ihrem Arbeitgeber wegen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung. Auf die ergänzende Vereinbarung über die Beendigung des Arbeitsverhältnisses vom 8. April 2013 wird verwiesen. Von der vereinbarten Abfindungssumme von insgesamt 361.598,96 € wurde im Wege der Entgeltumwandlung ein Betrag von 120.000 € in das Aufbaukonto der betrieblichen Altersversorgung „[...] Pensionsplan“ eingezahlt (vgl. Erklärung zur Umwandlung von zusätzlichen Zahlungen in das Aufbaukonto). Als ermäßigt zu steuernder Arbeitslohn für mehrere Jahre bescheinigte der Arbeitgeber für 2013 einen Betrag von 251.610 €, der so auch der Besteuerung für das Jahr 2013 zugrunde gelegt worden war. Die Zahlungen in die betriebliche Altersversorgung im Jahr 2013 wurden vom Finanzamt (FA) nach § 3 Nr. 63 des Einkommensteuergesetzes (EStG) von der Besteuerung ausgenommen.

5

Im Streitjahr erhielt die Klägerin das auf dem Aufbaukonto ausgewiesene Versorgungsguthaben in Höhe von 144.000 € nebst 475,20 € Zinsen als Einmalbetrag ausbezahlt [...]. Daneben bezog die Klägerin vom Arbeitgeber im Streitjahr sowie in den Folgejahren bis zum 31. Mai 2019 Überbrückungsgeld wegen voller Erwerbsminderung. Dieses betrug im Streitjahr insgesamt 22.334,58 € und in 2016 insgesamt 18.604,32 €. Voraussetzung für die Zahlung des Überbrückungsgeldes war die Gewährung einer Rente wegen voller Erwerbsminderung aus der gesetzlichen Rentenversicherung [...].

6

Für die im Streitjahr zugeflossene Auszahlung des Versorgungsguthabens beantragte die Klägerin gleichfalls die ermäßigte Besteuerung. Dies lehnte das FA mit Steuerbescheid vom 22. Juni 2017 ab, weil die Kapitalauszahlung zu den Einkünften i.S. des § 22 Nr. 5 EStG zu zählen sei und insoweit eine Anwendung des § 34 EStG nach den vom Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 20. September 2016 X R 23/15 (BFHE 255, 209, BStBl II 2017, 347) aufgestellten Grundsätzen wegen des bereits in der Konzernbetriebsvereinbarung enthaltenen Wahlrechts auf Kapitalauszahlung nicht in Betracht komme. Die Einkommensteuer für 2015 setzte es dementsprechend höher auf 61.735 € fest.

7

Zur Begründung ihres hiergegen eingelegten Einspruchs trugen die Kläger unter Vorlage der Konzernbetriebsvereinbarung [...] vor, dass nach Nr. 8.1. dieser Vereinbarung grundsätzlich die Auszahlung als Einmalkapital vorgesehen sei. Daher seien die vom BFH aufgestellten Grundsätze auf den Streitfall nicht

anwendbar. Nur auf schriftliches Verlangen des Mitarbeiters werde das Mitarbeiterkonto in Form von bis zu zehn Raten oder als lebenslange monatliche Rente ausbezahlt.

8

In den Akten des FA befindet sich ein Schreiben vom 17. Mai 2018, in dem das FA u.a. auf die Möglichkeit der Verböserung gemäß § 367 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) im Einspruchsverfahren hinwies.

9

Unter verbösernder Änderung der Einkommensteuerfestsetzung 2015 setzte das FA durch Einspruchsentscheidung vom 13. September 2018 die Einkommensteuer auf 61.935,00 € herauf und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Dabei führte das FA zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen aus, dass es sich bei dem Vorsorgeplan „[...] Pensionsplan“ um einen sogenannten „internen Durchführungsweg“ der betrieblichen Altersversorgung i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (Betriebsrentengesetz - BetrAVG -) handle. Sämtliche Versorgungsleistungen aus einer derartigen Direktzusage führten nach den Regelungen der Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 24. Juli 2013 IV C 3-S 2015/11/10002 (BStBl I 2013, 1022) und vom 6. Dezember 2017 IV C 5-S 2333/17/10002, 2017/0989084 (BStBl I 2018, 147) zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Sofern diese Versorgungsleistungen nicht fortlaufend, sondern in einer Summe ausbezahlt würden, handele es sich um Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, die ermäßigt zu besteuern seien. Die Gründe für eine Kapitalisierung von Versorgungsbezügen seien dabei unerheblich. Im Falle von Teilkapitalauszahlungen in mehreren Kalenderjahren sei dagegen der Tatbestand der Zusammenballung von Einkünften nicht erfüllt. In diesem Fall sei die Regelung des § 34 EStG nicht anwendbar. Da laut den übermittelten Lohndaten auch in 2015 und 2016 laufende Versorgungsbezüge in Höhe von 22.335 € in 2015 und in Höhe von 18.064 € in 2016 geleistet worden seien und kein weiterer Altersvorsorgevertrag vorliege, müsse es sich im Streitfall um Teilkapitalauszahlungen handeln.

10

Ihre hiergegen gerichtete Klage begründen die Kläger im Wesentlichen wie folgt: Das FA habe entgegen seinen Ausführungen nicht auf die Möglichkeit der Verböserung hingewiesen, jedenfalls sei das vom FA zitierte Schreiben vom 17. Mai 2018 den Klägern nie zugegangen. Auch gebe es hinsichtlich der vom FA genannten Beträge Unstimmigkeiten. Die behauptete Verböserung könne sich bei sachverständiger Würdigung allenfalls auf einen Betrag von 475 € beziehen. Auch in der Sache sei die Klage begründet. Zwar sei dem FA darin beizupflichten, dass die aus dem Aufbaukonto erfolgte Leistung ebenso wie andere Leistungen aus der [...] Vereinbarung auf einer Direktzusage des Arbeitgebers beruhten und damit zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führten. Gleichwohl seien die Leistungen aus dem Basiskonto und dem Aufbaukonto nicht als Teil eines einheitlichen Versorgungssystems anzusehen. In der [...] Vereinbarung werde in vielfacher Weise zwischen dem unternehmensfinanzierten und dem optional möglichen, d.h. zusätzlichen arbeitnehmerfinanzierten Aufbaukonto differenziert. So gebe es Unterschiede in Bezug auf die Ansparung und die Behandlung und Berechnung der verschiedenen Versorgungskonten in der Ansparphase sowie in Bezug auf die Wahl des Zeitpunktes der jeweiligen Inanspruchnahme und der Versorgungsart (Einmalbetrag oder Ratenzahlung). Ausdrücklich heiße es zum Beispiel in Ziffer 6.2.1. der [...] Vereinbarung „Jeder Beitrag wird in einen altersabhängigen Kapitalbaustein umgerechnet und auf dem jeweiligen Versorgungskonto gutgeschrieben“, in Ziffer 6.2.3. „der Mitarbeiter erhält jedes Jahr - getrennt für das Beitragskonto und für das Aufbaukonto - eine Information über deren Entwicklung bis zum 31.12. des Vorjahres“ und in Ziffer 8.1.2. „die gewählte Auszahlungsoption hat der Mitarbeiter/Versorgungsempfänger dem Unternehmen - getrennt für das jeweils in Anspruch genommene Versorgungskonto - schriftlich mitzuteilen, und sie kann für das Basiskonto und für das Aufbaukonto unterschiedlich sein“. Dies belege, dass nebeneinander zwei eigenständige Versorgungsansprüche bestünden. Nach den Vorstellungen der Vertragsparteien sollte diese getrennte Handhabung gerade für den Fall der Einmalzahlung des Guthabens auf dem Aufbaukonto zur Anwendung des § 34 EStG führen. Auf die hierzu vorgelegten Schreiben des Arbeitgebers vom 10. September 2013 und vom 16. Oktober 2015 und das Informationsblatt des Konzerns betreffend die Umwandlung einer Abfindung in das Aufbaukonto wird verwiesen.

11

Selbst wenn aber von einem einheitlichen Versorgungssystem auszugehen sei, wäre die Einmalzahlung nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt zu besteuern. Bei der sog. „Zusammenballung“ handele es sich um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, das aus dem Zweck der Regelung des § 34 EStG abgeleitet werde. Dieses gelte aber nicht uneingeschränkt. So sei insbesondere dann, wenn eine wirtschaftliche Notlage des

Steuerpflichtigen eine teilweise Auszahlung erfordere, selbst nach Auffassung des BMF vom Erfordernis der Zusammenballung abzusehen. Ein solcher Fall liege hier vor. Die laufenden Versorgungsbezüge, die das FA als schädliche Teilauszahlungen ansehe, beruhten darauf, dass die Klägerin seit dem 1. Oktober 2014 eine befristete Rente wegen voller Erwerbsminderung aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogen habe und damit die Voraussetzungen für den Bezug der Leistung von sog. Überbrückungsgeld aus der betrieblichen Altersversorgung erfüllt gewesen seien. Auf das hierzu vorgelegte Schreiben [...] vom 5. November 2015 wird verwiesen. Diese Leistungen seien daher nicht freiwillig aufgrund der Ausübung eines Wahlrechts erbracht worden, sondern vielmehr losgelöst von den Versorgungskonten zum Zwecke der Abmilderung einer wirtschaftlichen Notlage aufgrund krankheitsbedingten Erwerbsausfalls. In der Gewährung dieses Überbrückungsgeldes könne daher bereits dem Grunde nach keine schädliche Teilauszahlung gesehen werden, jedenfalls wäre die Versagung der Tarifbegünstigung in diesem Falle unbillig.

12

Die Kläger beantragen,

unter Änderung des Bescheids vom 22. Juni 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. September 2018 die Einkommensteuer 2015 unter Berücksichtigung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG auf die von der Klägerin erhaltene Einmalzahlung aus dem Aufbaukonto in Höhe von 144.475,20 € entsprechend festzusetzen.

13

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

14

Zur Klageerwiderung verweist das FA im Wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, das Schreiben vom 17. Mai 2018, mit dem auf die mögliche Verböserung hingewiesen worden sei, sei noch am selben Tag zur Post gegeben worden. Zu dem Umstand, ob der Prozessbevollmächtigte der Kläger dieses Schreiben tatsächlich erhalten habe, könne keine Angabe gemacht werden. Im Bescheid vom 22. Juni 2017 seien Versorgungsbezüge aus Altersversorgungsverträgen von 144.000 € nach Abzug des Versorgungsfreibetrags und von Werbungskosten mit 140.227 € als steuerpflichtige Einnahmen angesetzt worden. In der Einspruchsentscheidung sei dieser Ansatz entfallen und stattdessen seien die Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit um 144.475 € erhöht worden. Die daraus resultierende Verböserung bezüglich der Einkommensteuerfestsetzung betrage 200 €.

15

Das FA sei in der Sache weiterhin der Auffassung, dass es sich bei der vorliegenden betrieblichen Altersversorgung „[...]Pensionsplan“ um ein einheitliches Versorgungssystem handele. Dieses werde lediglich aus zwei Unterkonten, dem Basiskonto und dem Aufbaukonto, gespeist. Nach 6.1.2 der Konzernvereinbarung errechne sich der Versorgungsanspruch aus beiden Konten mit dem jeweiligen Guthaben. Es handele sich aber nicht um zwei Ansprüche aus zwei Verträgen. Letztlich sei aus diesem einheitlichen Versorgungsanspruch nur ein Teilbetrag in einer Summe ausbezahlt worden. Dies schließe jedoch eine Zusammenballung und damit eine Steuerermäßigung wegen außerordentlicher Einkünfte aus. Zudem sei zu bedenken, dass schon die Abfindung in 2013 wegen der anteiligen Umwandlung und Einzahlung in das betriebliche Versorgungssystem nur teilweise ausbezahlt worden sei, so dass bereits aus diesem Grund eine Anwendung der Tarifiermäßigung nicht in Betracht komme.

16

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze und den Akteninhalt verwiesen.

17

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 5. Dezember wird Bezug genommen.

II.

18

Die Klage ist begründet. Die Auszahlung des Versorgungsguthabens aus dem Aufbaukonto in einem Betrag in Höhe von 144.475,20 € unterliegt der ermäßigten Besteuerung des § 34 Abs. 1 EStG.

19

1. Die Kläger begehren mit ihrer Klage eine über die Verböserung hinaus gehende Herabsetzung der Einkommensteuer und damit nicht eine isolierte Anfechtungsklage mit dem Ziel einer isolierten Aufhebung der Einspruchsentscheidung. Damit begehren die Kläger die Anwendung der Tarifiermäßigung auch auf den nicht die Verböserung betreffenden Teil der Kapitalauszahlung und erheben materiell-rechtliche Einwendungen gegen die Steuerfestsetzung als solche. Dann aber kann die Frage, ob der Hinweis auf die Verböserung den Klägern tatsächlich zugegangen ist, unentschieden bleiben. Mit ihrer über die Verböserung hinaus reichenden Klage stellen sich die Kläger so, als ob das FA den Verböserungshinweis erteilt hätte, sie aber dennoch den Einspruch nicht zurückgenommen hätten. Der Senat hat in diesem Falle den Verfahrensfehler des FA nicht zu beachten, sondern muss über den weitergehenden Klageantrag, d.h. über die materielle Richtigkeit des angefochtenen Steuerbescheids und der Einspruchsentscheidung entscheiden (vgl. insbesondere BFH-Beschluss vom 14. Juli 2004 IX B 102/03, BFH/NV 2004, 1514).

20

2. Zutreffend gehen die Beteiligten inzwischen übereinstimmend davon aus, dass die der Klägerin im Streitjahr zugeflossene Kapitalabfindung aus dem Aufbaukonto in Höhe von 144.475,20 € zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt und damit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG und nicht als Leistung aus einem Altersvorsorgevertrag gemäß § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG zu versteuern ist.

21

a) Ob eine Leistung aus einer betrieblichen Versorgungszusage des Arbeitgebers zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder zu sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 5 EStG führt oder gar überhaupt nicht der Besteuerung unterliegt, hängt maßgeblich von der Art der Versorgungsvereinbarung und insbesondere des Durchfühungsweges der betrieblichen Altersversorgung ab.

22

Wird die Versorgungsleistung unmittelbar durch den Arbeitgeber aufgrund einer Direktzusage i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 2 1. Alt. BetrAVG gewährt, führt dies grundsätzlich im Zeitpunkt der Auszahlung zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Maßgeblich für die Zuordnungsentscheidung ist insoweit, dass der Empfänger seine Bezüge unmittelbar von dem (früheren) Arbeitgeber ohne eigenen Anspruch gegen einen Dritten (z.B. eine Versicherung) erhält, und dass ihm während der aktiven Beschäftigungszeit insoweit kein Lohn zugeflossen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Juli 2008 X B 172/07, BFH/NV 2008, 1672, zur Frage der Zuordnung der von einem Gesellschafter-Geschäftsführer aufgrund einer Pensionszusage erhaltenen Bezüge sowie BFH-Urteile vom 22. November 2006 X R 29/05, in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, Rz 26, und vom 29. Juli 2010 VI R 39/09, BFH/NV 2010, 2296 zum Zufluss von Arbeitslohn bei Versorgungsleistungen aufgrund einer Direktzusage). Denn mit der Zusage des Arbeitgebers, dem Arbeitnehmer künftig Leistungen zu erbringen, ist der Zufluss eines geldwerten Vorteils in der Regel noch nicht verwirklicht. Dementsprechend stellen etwa Zuführungen des Arbeitgebers zu einer Pensionsrückstellung bei Erteilung einer Direktzusage im Rahmen der betrieblichen Altersversorgung mangels Zuflusses von Vermögenswerten beim Arbeitnehmer noch keinen Lohnzufluss dar (BFH-Urteil in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, m.w.N.). Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber vom geschuldeten Bruttolohn einen Beitrag zu seinen Versorgungsausgaben einbehält (Entgeltumwandlung) und diesen Beitrag der Versorgungsrückstellung oder einem Sondervermögen innerhalb seines Haushalts zuführt (BFH-Urteile in BFHE 216, 124, BStBl II 2007, 402, Rz. 21 und in BFH/NV 2010, 2296).

23

Werden dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber im Wege einer Direktzusage Versorgungsleistungen zugesagt, führen diese daher im Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs zu Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, unabhängig davon, ob es sich hierbei um Altersvorsorgeleistungen im engeren Sinne oder um Leistungen zur Absicherung von Zusatzrisiken (Invaliditätsrisiko, Todesfallrisiko) handelt (so auch die Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 1022).

24

b) Nach diesen Grundsätzen führt die Auszahlung des Versorgungskapitals des Aufbaukontos zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

25

Im Streitfall stand der Klägerin aufgrund der auf Grundlage des „[...] Pensionsplans“ getroffenen Vereinbarung unmittelbar gegen ihren früheren Arbeitgeber ein Anspruch auf Auszahlung des im Wege der Entgeltumwandlung auf dem Aufbaukonto angesparten Versorgungsguthabens zu (Ziffer 3.2. und Ziffer 5 der [...] -Vereinbarung). Hierbei handelt es sich - zwischen den Beteiligten inzwischen unstrittig - um eine Vereinbarung der internen betrieblichen Altersversorgung (Direktzusage) i.S. des § 1 Abs. 1 Satz 2 1. Alt. BetrVAG. Die Beiträge der Klägerin zur Finanzierung der Versorgungsleistungen beschränkten sich nach Ziffer 5 der [...] -Vereinbarung auf die Umwandlung eines Teils ihrer laufenden Entgeltansprüche sowie auf eines Teils ihres Abfindungsanspruchs (Ziffer 5.1.2. Satz 2 der [...] -Vereinbarung). Eigenes Vermögen hat die Klägerin zur Erlangung der Versorgungsleistungen nicht eingesetzt. Mit dem Lohneinbehalt und der teilweisen Umwandlung des Abfindungsanspruchs wegen des Verlusts des Arbeitsplatzes im Jahr 2013 war ein eigenständiger Rechtsanspruch der Klägerin gegen einen als Träger der Versorgungsleistungen auftretenden Dritten nicht verbunden. Ihr ist daher insoweit - auch bezüglich des umgewandelten Teils der Abfindung - bis zur Auszahlung des Guthabens noch kein Arbeitslohn zugeflossen. Dass die Umwandlung des Abfindungsanspruchs in Höhe von 120.000 € und die damit verbundene Einstellung in das betriebliche Versorgungssystem unzutreffender Weise als nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei behandelt worden sind, ist hierfür ohne Bedeutung.

26

Erst die tatsächliche Auszahlung des auf dem Aufbaukonto angesparten Versorgungsguthabens nebst Zinsen in Höhe von 144.475,20 € führte im Streitjahr zu einem Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn der Klägerin, da der Arbeitgeber mit der Zahlung die nach den Ziffern 5, 6.1.2. und 7 der [...] -Vereinbarung geschuldete Leistung tatsächlich erbracht und der Klägerin die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das angesparte Kapital verschafft hat.

27

3. Entgegen der Auffassung des FA unterliegt die vollständige Auszahlung des auf dem Aufbaukonto angesparten Versorgungsguthabens in Höhe von 144.475,20 € der ermäßigten Besteuerung des § 34 Abs. 1 EStG.

28

a) Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, ist nach § 34 Abs. 1 EStG die darauf entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Als außerordentliche Einkünfte kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG insbesondere Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 EStG sowie nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht.

29

aa) Eine Entschädigung i.S. des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG wird als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt. Sie muss nach der Rechtsprechung des BFH unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt (veranlasst) und dazu bestimmt sein, diesen Verlust auszugleichen und auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen (st. Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 25. August 2009 IX R 3/09, BFHE 226, 261, BStBl II 2010, 1030; vom 10. Juli 2012 VIII R 48/09, BFHE 238, 337, BStBl II 2013, 155 m.w.N.). Hinzukommen muss weiterhin, dass es sich um ein „besonderes Ereignis“ handelt (BFH-Urteil in BFHE 226, 261, BStBl II 2010, 1030).

30

bb) Als ermäßigt zu besteuernde außerordentliche Einkünfte kommen ferner Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 1 EStG). Eine Tätigkeit ist nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 Halbsatz 2 EStG mehrjährig, wenn sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.

31

Hierbei muss es sich weder um eine von der regelmäßigen Erwerbstätigkeit abgrenzbare Sondertätigkeit handeln noch muss die in mehreren Veranlagungszeiträumen erdiente Vergütung auf einem besonderen Rechtsgrund beruhen. Hingegen 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. BFH-Urteil vom 7.

Mai 2015 VI R 44/13, BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890, m.w.N.). Diese mehrjährige Zweckbestimmung kann sich entweder aus dem Anlass der Zuwendung oder aus den übrigen Umständen ergeben (BFH-Urteil vom 31. August 2016 VI R 53/14, BFHE 255, 120, BStBl II 2017, 322). Soweit andere Hinweise auf den Verwendungszweck fehlen, kommt der Berechnung des Entgelts maßgebliche Bedeutung zu (BFH-Urteil in BFHE 249, 523, BStBl II 2015).

32

cc) Liegen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 EStG vor, ist die hierauf entfallende Einkommensteuer bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen nach § 34 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 EStG nach der sog. Fünftelregelung zu berechnen. Alleine die Tatsache, dass in § 34 Abs. 2 EStG genannte Einkünfte vorliegen, bedeutet indes noch nicht, dass ein Anspruch auf die Tarifiermäßigung des Abs. 1 besteht. Es ist vielmehr stets zu prüfen, ob es sich im konkreten Einzelfall um außerordentliche Einkünfte i.S. des Absatzes 1 handelt (vgl. auch Mellinghoff in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 16. A. 2017, § 34 Rz. 6). Auch wenn die Tatbestände des Absatzes 2 die Außerordentlichkeit der Einkünfte indizieren mögen, zeichnen sich außerordentliche Einkünfte i.S. des Absatzes 1 nicht alleine dadurch aus, dass es sich hierbei um ungewöhnliche und unregelmäßige Einkünfte handelt.

33

Entsprechend dem Normzweck des § 34 EStG, die Härten auszugleichen, die sich aus der progressiven Besteuerung ergeben, werden außerordentliche Einkünfte in ständiger Rechtsprechung vom BFH grundsätzlich nur bejaht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die atypische Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. April 2015 IX R 29/14, BFH/NV 2015, 1354). So muss die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form erfolgen (BFH-Urteil in BFHE 255, 120, BStBl II 2017, 322). Entschädigungen, die aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses als Ersatz für entgehende Einnahmen gewährt werden, sind dabei grundsätzlich einheitlich zu beurteilen (BFH-Urteil vom 15. Oktober 2003 XI R 17/02, BFHE 203, 490, BStBl II 2004, 264). Sie müssen, um tarifbegünstigt gemäß § 34 Abs. 1 EStG besteuert zu werden, grundsätzlich in einem Veranlagungszeitraum zufließen (BFH-Urteil in BFHE 203, 490, BStBl II 2004, 264). Keine Zusammenballung in diesem Sinne liegt daher typischerweise vor, wenn eine als einheitlich zu bewertende Entschädigung in zwei oder mehreren Veranlagungszeiträumen gezahlt wird, auch wenn die Zahlungen jeweils mit anderen laufenden Einkünften zusammentreffen und sich ein Progressionsnachteil ergibt (BFH-Urteile vom 28. Juni 2006 XI R 58/05, BFHE 214, 319, BStBl II 2006, 835 und in BFH/NV 2015, 1354).

34

b) Die im Streitjahr im Zuge der Auflösung des Versorgungskontos „Aufbaukonto“ erfolgte Auszahlung des Betrages von 144.475,20 € ist nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt zu besteuern.

35

aa) Die Einmalzahlung unterliegt unter Berücksichtigung der vereinbarten Bedingungen als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

36

(1) Die Auszahlung des Versorgungsguthabens ist nicht als Bestandteil der im Jahr 2013 vereinbarten Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes anzusehen und unterliegt damit auch nicht den Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Auch wenn das Versorgungsguthaben entsprechend der Ziffer 5.1.2. der [...] Vereinbarung im Wesentlichen auf dem Beitrag aus der Umwandlung eines Teils des Abfindungsanspruchs für den Verlust des Arbeitsplatzes beruhte, war die Einmalzahlung nicht im Wege der Ersatzleistung vereinbart worden, sondern stellt einen originären Erfüllungsanspruch aus der [...] Vereinbarung dar. Mit Auszahlung des Versorgungsguthabens bei Erreichen der für die Klägerin maßgeblichen Altersgrenze von 60 Jahren erfüllte der frühere Arbeitgeber den in dieser Art von Anfang an bestehenden Anspruch auf Leistung aus den auf dem Aufbaukonto gutgeschriebenen Kapitalbausteinen (vgl. auch Schreiben [...] vom 10. September 2013). Auch durch die gewählte Art der Auszahlung des Versorgungskontos in einem Betrag veränderte die Klägerin nicht ihren gegenüber dem Arbeitgeber bestehenden originären Erfüllungsanspruch, da die Kapitalisierung des Versorgungsanspruchs in Ziffer 8.2.1. bereits vertraglich vorgesehen war.

37

(2) Bei der Auszahlung des Versorgungsguthabens in einem Betrag handelt es sich um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG. 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 (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 12. April 2007 VI R 6/02, BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581 und in BFHE 255, 120, BStBl II 2017, 322). Hierzu gehört auch die Auszahlung des Versorgungskapitals, das sich der Anspruchsberechtigte - wie im Streitfall - durch eine mehrjährige, länger als 12 Monate dauernde Tätigkeit verdient hat. Das Versorgungsguthaben des Aufbaukontos stammt zudem aus den über mehrere Jahre von der Klägerin im Wege der Entgeltumwandlung geleisteten Beiträgen (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 255, 209, BStBl II 2017, 347 und Urteil des FG München vom 25. März 2015 1 K 2723/13, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2015, 1200).

38

bb) Entgegen der Auffassung des FA ist im Streitfall auch das Erfordernis der „Außerordentlichkeit“ dieser Einkünfte erfüllt.

39

(1) Die Auszahlung des auf dem Aufbaukonto angesparten Versorgungsguthabens in einem Betrag führt zu einer atypischen Zusammenballung von Einkünften, die eine höhere Einkommensteuer auslösen könnte, als dies bei einem verteilten Zufluss der Einnahmen der Fall gewesen wäre.

40

(2) Der Annahme außerordentlicher Einkünfte steht zunächst nicht entgegen, dass sich das Versorgungsguthaben im Wesentlichen aus dem Beitrag aus der Umwandlung eines Teils des Abfindungsanspruchs für den Verlust des Arbeitsplatzes zusammensetzte. Es handelt sich insoweit nicht um eine schädliche Auszahlung einer einheitlichen Entschädigungszahlung in zwei Teilbeträgen. Denn die bereits im Februar 2013 vereinbarte Umwandlung des künftig - Ende April 2013 - entstehenden Abfindungsanspruchs führte zu einer einvernehmlichen Herabsetzung des Abfindungsanspruchs um 120.000 € zugunsten der betrieblichen Altersversorgung, so dass sich die Entschädigung um diesen Betrag vermindert hatte (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2296). Mit der Umwandlung war nicht nur die Verlagerung des Besteuerungszugriffs vom Zeitpunkt der Zusage und der Anspruchsherabsetzung auf den späteren Eintritt des Versorgungsfalls verbunden, sondern auch eine Umqualifizierung des Abfindungsanspruchs in einen originären Leistungsanspruch aus der betrieblichen Altersversorgung.

41

(3) Ohne Bedeutung ist für den Streitfall ferner, dass die Geltendmachung der Kapitalabfindung bereits in der Konzernbetriebsvereinbarung vertraglich vorgesehen war, wovon auch das FA mittlerweile ausgeht. Die im Urteil in BFHE 255, 209, BStBl II 2017, 347 aufgestellten Grundsätze betreffen ausschließlich die Behandlung von Kapitalauszahlungen aus einem Pensionsfonds und damit die steuerliche Behandlung der Kapitalisierung einer betrieblichen Altersrente, die der Besteuerung nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG unterliegt.

42

(4) An der „Zusammenballung“ und damit der „Außerordentlichkeit“ der Einkünfte fehlt es auch nicht deshalb, weil die Klägerin neben der Auszahlung des auf dem Aufbaukonto angesparten Versorgungsguthabens im Streitjahr und den Folgejahren fortlaufend ein Überbrückungsgeld bezogen hat. Die Leistung des Überbrückungsgeldes stellt entgegen der Auffassung des FA keine Teilauszahlung eines einheitlichen Versorgungsanspruchs dar. So wird das Überbrückungsgeld vom Arbeitgeber unabhängig vom Anspruch auf das jeweilige Versorgungskonto geleistet und unterliegt insoweit auch anderen Voraussetzungen. Anders als der Anspruch auf eines der beiden Versorgungskonten hängt die Leistung eines Überbrückungsgeldes von der Gewährung einer befristeten Rente wegen Erwerbsminderung aus der gesetzlichen Rentenversicherung ab und soll diese ergänzen (vgl. Ziffer 7.5. der [...] Vereinbarung). Es wird zudem nicht aus einem der Versorgungskonten, sondern als zusätzliche Leistung unmittelbar vom Arbeitgeber bezahlt. Lediglich dessen Höhe berechnet sich nach dem Stand des Basiskontos.

43

(5) Der Anwendung des § 34 EStG steht schließlich auch nicht entgegen, dass sich die Klägerin lediglich das Versorgungsguthaben des Aufbaukontos und nicht auch dasjenige des Basiskontos hat auszahlen lassen. Nach Auffassung des erkennenden Senats handelt es sich hierbei nicht um eine Teilkapitalauszahlung eines einheitlichen vertraglichen Anspruchs.

44

Zwar sind sowohl die Leistungen aus dem Basiskonto als auch diejenigen aus dem Aufbaukonto Bestandteil einer betrieblichen Gesamtversorgung. Gleichwohl handelt es sich hierbei nach Auffassung des Senats um zwei selbständige und auch von den Vertragspartnern von vornherein getrennt behandelte Ansprüche. So werden die Versorgungsleistungen aus dem Basiskonto ausschließlich vom Arbeitgeber finanziert und bestehen unabhängig von einem etwaigen Eigenbeitrag des betroffenen Arbeitnehmers. Davon unabhängig haben die Mitarbeiter die Möglichkeit, durch Entgeltumwandlung ein eigenes Versorgungsguthaben auf einem hierfür eingerichteten Aufbaukonto anzusparen. Ob und in welcher Höhe die Mitarbeiter ein solches Kapital ansparen, ist allein ihrer Entscheidung überlassen. Die auf dem Aufbaukonto gutgeschriebenen und mit einem Bonuszins verzinsten Kapitalbausteine entsprechen im Ergebnis einem beim Arbeitgeber aus bereits erdienten Lohnansprüchen angelegten Sparbuch, über dessen Auszahlung der Mitarbeiter getrennt vom Anspruch aus dem Basiskonto entscheiden kann. Zutreffend hat die Klägerin darauf hingewiesen, dass die Ansprüche aus den beiden Versorgungskonten sowohl in der Ansparphase als auch in Bezug auf die Wahl des Zeitpunktes der jeweiligen Inanspruchnahme und der Versorgungsart grundsätzlich unabhängig voneinander verlaufen. Damit unterscheidet sich der Streitfall von der vom BFH in BFHE 255, 120, BStBl II 2017, 322 entschiedenen Fallkonstellation. In dem dort entschiedenen Fall handelte es sich bei den streitgegenständlichen Versorgungsleistungen jeweils um eine aufgeschobene Zahlung eines in früheren Jahren erdienten jährlichen Bonus, der in späteren Jahren teilweise gestaffelt ausbezahlt worden war. Dass im Streitfall kein weiterer, separater Altersversorgungsvertrag abgeschlossen worden ist, ist insoweit unerheblich. Als entscheidend sieht der Senat im Streitfall vielmehr an, dass die Klägerin das Aufbaukonto vollständig aufgelöst hat und ihr das gesamte darauf angesparte Versorgungsguthaben in einem Betrag ausbezahlt worden ist.

45

4. Die Berechnung der nach diesem Urteil festzusetzenden Einkommensteuer wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

46

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

47

6. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen, weil die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des BFH erfordert. Es ist bisher höchstrichterlich weder entschieden, ob eine teilweise Umwandlung eines Entschädigungsanspruchs wegen des Verlusts des Arbeitsplatzes zugunsten der betrieblichen Altersversorgung eine die Anwendung des § 34 EStG ausschließende Teilauszahlung einer einheitlichen Entschädigung darstellt, noch, ob die Inanspruchnahme nur eines Versorgungsguthabens bei einer aus zwei Versorgungskonten bestehenden betrieblichen Altersversorgung der Anwendung der Tarifiermäßigung entgegensteht.