

BAV *Aktuell*



IN DIESER AUSGABE

Voraussichtlicher HGB-Zins zum 31.12.2024.....	Seite 2
Digitale Rentenübersicht	Seite 3
GGF: Gleichzeitige Zahlung von Gehalt und Pension.....	Seite 4
Erhöhung des Höchstrechnungszinssatzes zum 01.01.2025	Seite 5
Ausscheiden als Voraussetzung für Invaliditätsleistungen	Seite 6
Anhebung der gesetzlichen Regelaltersrente nach Ausscheiden	Seite 7
Wegfall der Hinzuverdienstgrenze und Auswirkungen auf die bAV	Seite 8
Steuerfreie Zuschläge bei Entgeltumwandlung	Seite 9
Endgehaltsbezogene Versorgungszusagen im Betriebsübergang	Seite 12
Keine ermäßigte Besteuerung einer teilweise kapitalisierten Pensionsleistung	Seite 13
Ablehnung des sog. Mannheimer Modells durch SV-Träger	Seite 16

BAV Aktuell

Voraussichtlicher HGB-Rechnungszins zum 31.12.2024

Nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem ihrer Restlaufzeit entsprechenden durchschnittlichen Marktzinssatz abzuzinsen, der sich im Falle von Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen (Pensionsrückstellungen) aus den vergangenen zehn Geschäftsjahren (10-Jahres-Durchschnittzinssatz) ergibt.

Die Ermittlung und Bekanntgabe der Diskontierungssätze erfolgt nach Maßgabe der Rückstellungsabzinsungsverordnung durch die Deutsche Bundesbank (§ 253 Abs. 2 Satz 4, 5 HGB). Darüber hinaus erfordert § 253 Abs. 6 Satz 1 HGB eine zusätzliche Berechnung der Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen auf Basis des durchschnittlichen Marktzinssatzes aus den vergangenen sieben Geschäftsjahren (7-Jahres-Durchschnittzinssatz). Gemäß § 253 Abs. 6 Satz 3 HGB ist der Unterschiedsbetrag aus den beiden Bewertungen im Anhang oder unter der Bilanz auszuweisen und unterliegt nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB einer Ausschüttungssperre.

Bei der Ableitung des Diskontierungssatzes für Altersversorgungsverpflichtungen oder vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen erlaubt es § 253 Abs. 2 Satz 2 HGB von einer pauschalen Restlaufzeit (mittlere Duration) von 15 Jahren auszugehen. Zu den vergangenen Bilanzstichtagen waren die auf dieser Basis ermittelten 10-Jahres-Durchschnittzinssätze regelmäßig höher als die 7-Jahres-Durchschnittzinssätze. Dies führte zu positiven Unterschiedsbeträgen, die dann einer Ausschüttungssperre unterlagen.

Im Laufe des Jahres 2024 hat sich aufgrund der steigenden Marktzinsen dieses Verhältnis der Durchschnittzinssätze umgekehrt. Zum 31.12.2024 werden bei einer Restlaufzeit von 15 Jahren ein Rechnungszins für den 10-Jahres-Durchschnitt von 1,90% und für den 7-Jahres-Durchschnitt von 1,96% erwartet. Vor diesem Hintergrund hat sich bereits im November 2023 der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung des IDW in seiner 274. Sitzung mit diesem Thema beschäftigt, insbesondere im Hinblick auf den sich nunmehr ergebenden negativen Unterschiedsbetrag und die möglichen Konsequenzen für ausschüttungsgesperrte Beträge.

Nach Abschluss der Diskussionen kommt der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung zu dem Ergebnis, dass „eine Abweichung von der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung zur Bewertung von Pensionsrückstellungen in der Bilanz mit dem 10-Jahres-Durchschnittszins nicht zulässig ist. Auch die Ermittlung und Angabe eines „negativen“ Unterschiedsbetrags darf nicht unterbleiben, da § 253 Abs. 6 HGB eine solche Einschränkung nicht enthält.“ **Insofern sind im Rahmen der gutachterlichen Bewertung auch zukünftig beide Bewertungen der Pensionsrückstellungen mit dem 10-Jahres-Durchschnittszins und dem 7-Jahres-Durchschnittszins durchzuführen. Der resultierende Unterschiedsbetrag aus auszuweisen.**

Allerdings stellt der Fachausschuss fest, dass die Ausschüttungssperre nach § 253 Abs. 6 Satz 2 HGB im Falle eines negativen Unterschiedsbetrags entfällt. Insofern darf eine Verrechnung dieses negativen Betrags mit anderen positiven ausschüttungsgesperrten Beträgen nicht erfolgen.

BAV *Aktuell*

Digitale Rentenübersicht – aktueller Stand

Gesetz zur Einführung einer digitalen Rentenübersicht (RentÜG) vom 18. Februar 2021

Mit dem Inkrafttreten des REntÜG vom 18. Februar 2021 wird allen Bürgerinnen und Bürgern eine bessere Transparenz über die eigene Altersversorgung als säulenübergreifende Renteninformation für alle drei Säulen der Altersvorsorge (gesetzlich, betriebliche und private Altersvorsorge) angeboten. Hierzu wird eine Zentrale Stelle für die Digitale Rentenübersicht bei der Deutsche Rentenversicherung errichtet, die ein elektronisches Portal betreibt, über welches die Nutzer die Digitale Rentenübersicht abrufen können.

Ziel der digitalen Rentenübersicht ist es, einen besseren Gesamtüberblick über die erworbenen Ansprüche aus der gesetzlichen, betrieblichen und privaten Altersvorsorge zu gewinnen, um die Versorgung ggfs. anzupassen. Seit Ende 2022 ist das Portal in der Pilotphase und wird fortlaufend weiterentwickelt. Alle Anbieter von Altersvorsorge-Produkten, die eine jährliche Standmitteilung verschicken und mehr als 1000 Vorsorgeansprüche verwalten, werden bis Ende 2024 angebunden. Ab wann alle Ansprüche zu sehen sein werden, hängt davon ab, wann alle Anbieter von Altersvorsorge-Produkten sich an der Digitalen Rentenübersicht beteiligen.

Darüber hinaus können sich weitere Anbieter dem Portal freiwillig anschließen.

Folgende Anwartschaften werden dargestellt:

- Renten aus Pflichtsystemen wie der gesetzlichen Rentenversicherung,
- Renten- und/oder Kapitalleistungen der betrieblichen Altersversorgung in der Privatwirtschaft (Direktversicherung, Direktzusage, Unterstützungskasse, Pensionskasse und Pensionsfonds),
- Zusatzversorgung des öffentlichen Dienstes,
- geförderte private Altersvorsorge (Riester-Renten, Rürup-Renten),
- private kapitalbildende Lebensversicherungen mit Auszahlungsbeginn ab dem vollendeten 60. Lebensjahr,
- Altersvorsorge-Verträge in Form von Fondssparplänen mit Auszahlungsbeginn ab dem vollendeten 60. Lebensjahr.

Die Digitale Rentenübersicht ist eine ergänzende Informationsquelle und kann freiwillig und kostenfrei genutzt werden.

Die Funktionsweise der digitalen Rentenübersicht erfolgt im ersten Schritt mit der Anmeldung mittels Personalausweis mit freigeschalteter Online-Ausweisfunktion und der Steuer-ID. Im zweiten Schritt werden für die Anfrage die Anbieter der Altersvorsorge-Produkte ausgewählt. Im dritten und letzten Schritt erhält der Berechtigte nach max. fünf Tagen den Stand seiner Altersvorsorge in drei Übersichten – sortiert nach Auszahlungsarten, aufbereitet in unterschiedlichen Prognosen und ergänzt durch zusätzliche Informationen.

BAV *Aktuell*

Gesellschafter-Geschäftsführer: Gleichzeitige Zahlung von Gehalt und Pension (BMF-Schreiben vom 30.08.2024)

Mit dem nun veröffentlichten Schreiben hat das Bundesministerium für Finanzen auf das BFH-Urteil vom 15.03.2023 - I R 41/19 reagiert und zur gleichzeitigen / parallelen Zahlung von Geschäftsführer-Gehalt und Rente Stellung genommen.

Demnach liegt vorbehaltlich der Beachtung des formellen Fremdvergleichs bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern (Richtlinie 8.5 Abs. 2 KStR) keine verdeckte Gewinnausschüttung vor, soweit die Summe aus Versorgungszahlung und neuem Aktivgehalt das vor Eintritt des Versorgungsfalles gezahlte Aktivgehalt nicht überschreitet. Die Grundsätze gelten sowohl bei monatlicher Pensionsleistung als auch bei Ausübung eines vereinbarten Kapitalwahlrechts bei Erreichen der vereinbarten Altersgrenze.

In einem anderen Punkt behält die Finanzverwaltung aber ausdrücklich weiterhin den von ihr vertretenen Standpunkt aus dem BMF-Schreiben vom 18.09.2017 bei: Eine Teilzeittätigkeit ist nicht mit dem Aufgabenbild eines Gesellschafter-Geschäftsführers vereinbar, sodass in solchen Fällen bei gleichzeitiger Versorgungszahlung und Gehalt per se eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist.

Der BFH hatte noch entschieden, dass auch bei einer Weiter- oder Folgebeschäftigung mit reduzierten Arbeitszeiten/ Aufgabenbereichen die Differenz zwischen Versorgung und letzten Aktivbezügen vollständig ausgeschöpft werden kann, ohne eine verdeckte Gewinnausschüttung auszulösen und lediglich der („unschädliche“) Betrag zu kürzen sei. Dieser Auffassung ist die Finanzverwaltung nicht gefolgt.

Erhöhung des Höchstrechnungszinses (HRZ) in der Lebensversicherung für Neuabschlüsse ab 01.01.2025

Erstmals seit 30 Jahren erhöht sich der Höchstrechnungszins (HRZ) in der Lebensversicherung für Neuverträge ab dem 01.01.2025 von 0,25 % auf 1,00 %.

Der Höchstrechnungszins ist in den letzten Jahren stetig gesunken. Lag er in den 1990er-Jahren in der Spitze noch bei vier Prozent, wurde er zuletzt ab dem Jahr 2022 auf 0,25 Prozent abgesenkt. „Die Anhebung des Höchstrechnungszinses ist eine angemessene Reaktion auf das seit dem Jahr 2021 stark gestiegene Zinsniveau“ so die Mitteilung des Gesamtverbandes der Deutschen Versicherungswirtschaft e.V. (GDV). Der Garantiezins kann nicht von den Lebensversicherern nach Belieben selbst bestimmt werden, sondern wird durch den sogenannten Höchstrechnungszins begrenzt. Die Lebensversicherer haben in der Vergangenheit die gesetzliche Obergrenze für die Verträge übernommen, so dass die Begriffe Höchstrechnungszins und Garantiezins oft synonym verwendet werden. Bestehende Verträge sind von der Änderung des Höchstrechnungszinses ausgenommen. Die zum Abschluss des Vertrags garantierte Mindestverzinsung ist für die gesamte Laufzeit maßgebend, so hat z.B. eine klassische Lebensversicherung, die im Jahr 2011 abgeschlossen wurde, einen Garantiezins von 2,25. Mittlerweile beinhalten die meisten Verträge zur Lebensversicherung keinen Garantiezins mehr aufgrund der Reduzierung des Höchstrechnungszinses in der Vergangenheit, sondern berücksichtigen eine Beitragsgarantie, die in der Regel 80% bis 90% der eingezahlten Sparbeiträge entspricht. Dadurch besteht die Möglichkeit, die Anlage vom Lebensversicherer renditeorientierter vorzunehmen. Zu beachten ist, dass sich die gesamte Rendite einer Lebensversicherung aus den garantierten Leistungen und der Überschussbeteiligung zusammensetzt.

Es wird erwartet, dass die Auswirkung der Erhöhung des Höchstrechnungszinses für Neuverträge in der Lebensversicherung ab dem 01.01.2025 verbesserte garantierte Rentenfaktoren beinhalten (bei Verträgen mit flexiblen Rentenfaktoren) und sich Vorteile bei der Prämienkalkulation von Risiko- und Berufsunfähigkeitsversicherungen bieten. Die Lebensversicherer haben bisher unterschiedlich hierzu reagiert: Die Alte Leipziger beispielsweise bietet eine Umstellungsoption an, d. h. es erfolgt eine Überprüfung von der Alte Leipziger für alle ab dem 01.06.2024 abgeschlossenen Verträge, welche Vorteile sich durch die Tarifgeneration 2025 ergeben mit einer ggfs. Umstellung auf den gültigen Tarif mit höherem Rechnungszins im bestehenden Vertrag. Die Allianz hingehend prüft derzeit, ob und wie Anpassungen im Produktportfolio aussehen könnten und bietet keine Umstellungsoption an.

Auf regulierte Pensionskassen wird die Anhebung des Höchstrechnungszinses keine unmittelbaren Auswirkungen haben, denn diese verwenden im Neugeschäft nur Tarife, denen eine aufsichtsbehördliche Genehmigung zugrunde liegt. Entsprechende Genehmigungsanträge können regulierte Pensionskassen ab sofort stellen. Für nicht regulierte Pensionskassen sind die Auswirkungen identisch mit denen von Lebensversicherungsunternehmen.

Ausscheiden als Voraussetzung für Invaliditätsleistungen

(BAG vom 10.10.2023 – 3 AZR 250/22 und BAG vom 21.11.2023 – 3 AZR 14/23)

In dem der Entscheidung 3 AZR 250/22 zugrundeliegenden Fall beruht die Versorgungsordnung auf einer Gesamtzusage, die unter anderem Invaliditätsrentenleistungen zusagt. Dabei gilt unter anderem als Voraussetzung für die Leistungszahlung der Bezug der gesetzlichen Erwerbsminderungsrente, sowie die rechtliche Beendigung des Arbeitsverhältnisses.

Währenddessen beruht die Versorgungsordnung der der Entscheidung 3 AZR 14/23 zugrundeliegenden Fall, abweichend zum vorherigen Fall, auf einer Betriebsvereinbarung. Bei Betriebsvereinbarungen finden nach § 310 (4) BGB keine AGB-Inhaltsprüfungen statt. Die Zusage sieht jedoch dieselben Voraussetzungen für die Leistungszahlung der Invaliditätsrente vor.

Mit dem Urteil vom 10.10.2023 (3 AZR 250/22) entschied das BAG, dass der Leistungsbeginn einer betrieblichen Invaliditätsrente grundsätzlich vom Bezug einer gesetzlichen Erwerbsminderungsrente und der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses abhängig gemacht werden darf. Aufgrund der Tatsache, dass es sich um eine Gesamtzusage handelt, betraf diese Entscheidung eine in AGB enthaltene Versorgungsregelung.

Durch das Urteil vom 21.11.2023 (3 AZR 14/23) hielt das BAG auch abseits des AGB-Rechts an seiner Entscheidung vom 10.10.2023 fest. Es sei laut dem BAG auch bei Betriebsvereinbarungen, bei denen das AGB-Recht nicht gilt, rechters, die Invaliditätsrente abhängig von der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu gestalten.

Noch 2021 hatte das BAG entschieden (BAG, Urteil v. 13.07.2021 – 3 AZR 298/20), dass eine Voraussetzung für die Leistungszahlung in Form der rechtlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses, eine unangemessene Benachteiligung der versorgungsberechtigten Person darstellt. Dabei handelte es sich jedoch um einen Sonderfall, wobei die versorgungsberechtigte Person das Arbeitsverhältnis zu einem Zeitpunkt hätte beenden müssen, zu dem noch nicht ersichtlich war, ob ein Anspruch auf die betriebliche Invaliditätsversorgung bestehen würde.

Mit den beiden Urteilen vom 10.10.2023 (3 AZR 250/22) und vom 21.11.2023 (3 AZR 14/23) hat das BAG nun verdeutlicht, dass Voraussetzungen für die Leistungszahlung einer betrieblichen Invaliditätsrente, in Form des Bezugs der gesetzlichen Erwerbsminderungsrente, sowie die rechtliche Beendigung des Arbeitsverhältnisses grundsätzlich zulässig sind und keine unangemessene Benachteiligung der versorgungsberechtigten Person darstellt.

Berechnung der unverfallbaren Anwartschaft bei Ausscheiden vor Anhebung der Regelaltersgrenze

(BAG-Urteil vom 21.11.2023, 3 AZR 1/23)

Mit dem RV-Altersgrenzenanpassungsgesetz vom 20. April 2007 wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2008 die Regelaltersgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung (GRV) schrittweise von 65 auf 67 Jahre angehoben. Diese Änderung wurde im Bereich der betrieblichen Altersversorgung durch eine Anpassung von § 2 Abs. 1 BetrAVG berücksichtigt. Die Höhe einer unverfallbaren Anwartschaft bei Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis ist nun bei Anwendung der zeitratierlichen Methode grundsätzlich aus der bei Erreichen der Regelaltersgrenze – statt bei Vollendung des 65. Lebensjahres – zustehenden Leistung zu ermitteln.

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hatte dazu mit Urteil vom 21.11.2023 (3 AZR 1/23) entschieden, wie der Anspruch aus unverfallbarer Anwartschaft eines Arbeitnehmers zu berechnen ist, der vor Inkrafttreten des RV-Altersgrenzenanpassungsgesetzes am 1. Januar 2008 aus dem Arbeitsverhältnis ausschied und erst später seine Betriebsrente in Anspruch nahm. Das Gericht kommt zu dem Ergebnis, dass wegen der in § 2a Abs. 1 BetrAVG geregelten Festschreibung der Bemessungsgrößen zum Ausscheidezeitpunkt die Anhebung der Regelaltersgrenze bei der Berechnung der unverfallbaren Anwartschaft unberücksichtigt bleiben müsse. Bei Gesamtversorgungssystemen gelte diese Festschreibung auch für die anzurechnende anderweitige Versorgungsleistung, hier aus der gesetzlichen Rentenversicherung.

Wegfall der Hinzuverdienstgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung und Auswirkungen auf die betriebliche Altersversorgung

In der gesetzlichen Rentenversicherung wurden zum 1. Januar 2023 die Hinzuverdienstmöglichkeiten bei vorgezogenen Altersrenten und Erwerbsminderungsrenten grundlegend reformiert.

Seit dem 01.01.2023 können Rentenbeziehende vorgezogene Altersrenten aus der gesetzlichen Rentenversicherung in voller Höhe beziehen, unabhängig von der Höhe eines etwaigen Hinzuverdienstes. Bei dem Bezug einer Erwerbsminderungsrente gilt seit dem 01.01.2023 eine dynamische Hinzuverdienstgrenze.

Dies hat auch Auswirkungen auf Leistungen aus der betrieblichen Altersversorgung (bAV). § 6 BetrAVG sieht vor, dass Arbeitnehmende eine vorgezogene Altersrente aus der bAV beziehen können, wenn sie eine Altersrente aus der gesetzlichen Altersrente in Vollrente beziehen. Dabei müssen allerdings weitere Leistungsvoraussetzungen aus der jeweiligen Versorgungszusage berücksichtigt werden. So behalten Ausscheideklauseln weiterhin ihre Gültigkeit.

Ehemalige Mitarbeitende mit einer unverfallbaren Anwartschaft auf bAV können somit ihre Betriebsrente in Anspruch nehmen, wenn sie eine gesetzliche Altersrente als Vollrente beziehen und die Voraussetzungen des §6 BetrAVG erfüllen, unabhängig davon, ob sie bei einem anderen Unternehmen zusätzliches Erwerbseinkommen beziehen.

Auch aktive Mitarbeitende könnten einen Anspruch auf Zahlung einer Betriebsrente haben, sofern sie die Voraussetzungen von § 6 BetrAVG erfüllen, eine gesetzliche Altersrente in Vollrente beziehen und das Ausscheiden keine Leistungsvoraussetzung in der Versorgungszusage darstellt.

Ein Sonderfall sind die Pensionskassen. Gemäß §232 VAG darf die Pensionskasse Leistungen grundsätzlich erst ab dem Zeitpunkt des Wegfalls des Erwerbseinkommens vorsehen – diese Regelung steht im Widerspruch zu dem Wegfall der Hinzuverdienstgrenzen in der gesetzlichen Rentenversicherung und dem vorzeitigen Rentenbezug ohne Ausscheiden.

Gemäß Referentenentwurf eines Zweiten Gesetzes zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze soll es nun auch Pensionskassen ermöglicht werden, bei Bezug einer Vollrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung eine Betriebsrente zu zahlen. Zudem soll es einerseits auch möglich sein, in den AVB zu regeln, dass auch bei Bezug einer gesetzlichen Teilrente eine Betriebsrente geleistet wird. Andererseits soll § 6 BetrAVG dahingehend geöffnet werden, dass die volle Betriebsrente in Anspruch genommen werden kann, auch wenn nur eine gesetzliche Teilrente bezogen wird. Dies soll allerdings erst zum 01.01.2026 in Kraft treten.

BAV Aktuell

Steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit bei Entgeltumwandlung

(BFH-Urteil vom 10. 08 2023, VI R 11/21)

Berechnung des Grundlohns bei steuerfreien Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

Leitsätze

- Der für die Bemessung der Steuerfreiheit von Zuschlägen zur Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit maßgebende Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum arbeitsvertraglich zusteht.
- Ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, ist für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge daher ohne Belang.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 19.04.2021 - 10 K 1865/20 sowie die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 29.06.2020 aufgehoben und der Bescheid über die Nachforderung von Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2012 bis 2015 vom 15.03.2017 dahingehend geändert, dass die nachzuentrichtende Lohnsteuer um 6.931 € gemindert wird. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

1. Streitig ist, ob Zahlungen des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse Teil des Grundlohns im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind.
2. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gewährte ihren Arbeitnehmern im Streitzeitraum (2012 bis 2015) steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit. Bei der Berechnung des für die Bemessung der steuerfreien Zuschläge maßgeblichen Grundlohns bezog sie von ihr aufgrund einer Gehaltsumwandlung?? entrichtete Beiträge an eine zugunsten der Arbeitnehmer eingerichtete Unterstützungskasse ein. Weder die erteilte Leistungszusage der Klägerin auf Alters- und Hinterbliebenenversorgung noch der Leistungsplan der Unterstützungskasse vermittelten den versorgungsberechtigten Arbeitnehmern einen eigenen Leistungsanspruch gegenüber der Unterstützungskasse.
3. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt ??FA??) vertrat im Anschluss an eine bei der Klägerin durchgeführte Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass die Beiträge der Klägerin an die Unterstützungskasse nicht zum Grundlohn nach § 3b Abs. 2 EStG gehörten. Grundlohn sei danach der laufende Arbeitslohn. Hierunter sei nicht das arbeitsvertraglich geschuldete, sondern das tatsächlich zugeflossene Arbeitsentgelt zu verstehen. Beiträge des Arbeitgebers an eine Unterstützungskasse, die ??wie vorliegend?? den Arbeitnehmern keinen eigenen Rechtsanspruch auf Versorgung gegen die Versorgungseinrichtung begründeten, stellten mangels Zufluss keinen laufenden Arbeitslohn dar und gehörten folglich nicht zum Grundlohn. Daher seien die von der Klägerin als steuerfreie Zuschläge behandelten Beträge entsprechend zu vermindern. Entsprechend dieser Auffassung erließ das FA einen auf § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG gestützten Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid.
4. Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 99 veröffentlichten Gründen ab.
5. Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

BAV Aktuell

6. Sie beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 19.04.2021 - 10 K 1865/20 sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.06.2020 aufzuheben und den Bescheid über die Nachforderung von Lohnsteuer für die Kalenderjahre 2012 bis 2015 vom 15.03.2017 dahingehend zu ändern, dass die nachzuentrichtende Lohnsteuer um 6.931 € gemindert wird.
7. Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

8. 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 von der Klägerin geleisteten Beiträge an die Unterstützungskasse im Streitzeitraum zu Unrecht nicht in den für die Bemessung der steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit maßgeblichen Grundlohn einbezogen.
9. Nach § 3b Abs. 1 EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, unter weiteren – hier nicht streitigen – Voraussetzungen steuerfrei. Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 € anzusetzen (§ 3b Abs. 2 Satz 1 EStG).
10. Grundlohn (laufender Arbeitslohn) steht dem Arbeitnehmer zu, wenn er diesem bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung geschuldet wird. Ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, ist für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge aufgrund des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift (zusteht) ohne Belang (vgl. Schmidt/Levedag, EStG, 42. Aufl., § 3b Rz 2; Brandis/Heuermann/Valta, § 3b EStG Rz 14; a.A. Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3b EStG Rz 33; von Beckerath in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 3b Rz 2, unter Bezugnahme auf die Entscheidung der Vorinstanz, und derselbe in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3b Rz B 5).
11. Sinn und Zweck sowie die Entstehungsgeschichte der Vorschrift bestätigen dies.
12. Durch die Steuerfreiheit der Zuschläge für den Dienst zu den begünstigten Zeiten soll dem Arbeitnehmer ein finanzieller Ausgleich für die besonderen Erschwernisse und Belastungen der mit Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verbundenen Arbeitszeiten, die den biologischen und kulturellen Lebensrhythmus stören, gewährt werden (Senatsurteile vom 15.09.2011 - VI R 6/09, BFHE 235, 252, BStBl II 2012, 144, Rz 13 und vom 16.12.2021 - VI R 28/19, BFHE 275, 200, BStBl II 2022, 209, Rz 12, jeweils m.w.N.). Dieser Ausgleich kann jedoch nur gelingen, wenn die Höhe der Steuerfreiheit nach dem vereinbarten, nicht aber nach dem tatsächlich zugeflossenen laufenden Arbeitslohn bestimmt wird. Denn nur dann kann der Arbeitnehmer von Anbeginn des Arbeitsverhältnisses und vor Ableistung des Dienstes zu den begünstigten Zeiten ersehen, in welcher Höhe die Zuschläge vom Arbeitgeber steuerfrei zu gewähren sind.
13. Auch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift lässt entgegen der Auffassung des FG nicht erkennen, dass die Steuerfreiheit der in Rede stehenden Zuschläge nach dem tatsächlich zugeflossenen laufenden Arbeitslohn zu bemessen ist. Die derzeit in § 3b EStG enthaltene Steuerbefreiung war vor 1974 in § 34a EStG geregelt. In § 34a EStG i.d.F. vom 01.12.1971 (BGBl I 1971, 1881, 1911) war bereits in Abs. 3 Nr. 2 bestimmt, dass als Grundlohn gelte, was dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit in dem jeweiligen Lohnzahlungszeitraum an laufenden Geld- und laufenden Sachbezügen „zusteht“. In § 3b Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. vom 05.09.1974 (BGBl I 1974, 2165, 2172) und § 3b Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. vom 21.06.1979 (BGBl I 1979, 721, 729) ist dies inhaltsgleich fortgeführt worden. Mit der Neufassung des § 3b EStG i.d.F. vom 25.07.1988 (BGBl I 1988, 1093, 1094), mit der in Abs. 2 erstmals der Grundlohn als „laufender Arbeitslohn“ (und Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit) definiert wurde, sollte inhaltlich insoweit keine Änderung einhergehen (vgl. BTD Drucks 11/2157, S. 138).
14. Aus der Rechtsprechung des Senats zu § 3b EStG ergibt sich nichts anderes.
15. Der Senat hat bei der Bestimmung des Grundlohns im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG die dort verwandte Maßgröße „laufender Arbeitslohn“ von den sonstigen Bezügen abgegrenzt und diesbezüglich ausgeführt, dass lau-

BAV Aktuell

fender Arbeitslohn das dem Arbeitnehmer regelmäßig zufließende Arbeitsentgelt (Monatsgehalt, Wochen- oder Tageslohn, Überstundenvergütung, laufend gezahlte Zulagen oder Zuschläge und geldwerte Vorteile aus regelmäßigen Sachbezügen) sei (zuletzt Senatsurteile vom 16.12.2021 - VI R 28/19, BFHE 275, 200, BStBl II 2022, 209, Rz 10; vom 14.10.2021 - VI R 31/19, Rz 14 und vom 09.06.2021 - VI R 16/19, BFHE 274, 1, BStBl II 2021, 936, Rz 19).

16. Diese Ausführungen rechtfertigen den Schluss des FA, dass der Grundlohn gemäß § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG nach dem tatsächlich zugeflossenen Entgelt, nicht aber nach dem arbeitsvertraglich geschuldeten Arbeitsentgelt zu bemessen ist, jedoch nicht. Denn der Senat hat sich hierbei lediglich insoweit auf § 39b EStG bezogen, als sich auch bei dieser Vorschrift die Notwendigkeit ergibt, zwischen laufendem und nicht laufendem Arbeitslohn (sonstige Bezüge) zu unterscheiden. Bei dem Verweis des Senats auf § 39b EStG handelt es sich damit lediglich um eine (materielle) inhaltsbestimmende Konkretisierung des Gesetzestextes dahingehend, dass auch bei der Bemessung der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nach § 3b EStG entsprechend zwischen laufendem und nicht laufendem Arbeitslohn zu unterscheiden ist. Auch wenn im Kontext des § 39b EStG von „zufließen“ oder „gezahlt werden“ die Rede ist, ergibt sich für die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3b EStG das Erfordernis „zufließender Arbeitslohn“ nicht. Denn § 39b EStG betrifft den Lohnsteuerabzug und damit das Erhebungsverfahren. Der Lohnsteuerabzug knüpft allerdings an die Entstehung der Lohnsteuer an, dies ist nach § 38 Abs. 2 Satz 2 EStG der Zeitpunkt, in dem der laufende Arbeitslohn oder sonstige Bezug dem Arbeitnehmer zufließt. Für die inhaltliche Einordnung einer Arbeitgeberleistung als laufender Arbeitslohn oder sonstiger Bezug kommt es indes auf die Entstehung der Lohnsteuer und damit auf den Zeitpunkt des Zuflusses des Arbeitslohns nicht an, maßgeblich ist allein die Regelmäßig- oder Einmaligkeit der Geld- oder Sachleistungen.
17. Im Übrigen sind auch die Regelungen in R 3b der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) erkennbar davon getragen, dass bei der Ermittlung des Grundlohns nicht auf den zugeflossenen, sondern den arbeitsvertraglich geschuldeten Arbeitslohn abzustellen ist. So ist zum Beispiel die Rechengröße „Basisgrundlohn“ nach Auffassung der Finanzbehörden nach dem für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum vereinbarten Grundlohn zu ermitteln (R 3b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 Buchst. a LStR).
18. Nach alldem kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Die Höhe der Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist nicht nach dem laufenden Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zufließt, sondern nach dem vereinbarten, das heißt dem arbeitsvertraglich geschuldeten Grundlohn zu bemessen. Demzufolge sind die von der Klägerin gewährten Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit in der geltend gemachten Höhe steuerfrei. Die Klägerin hat die Beiträge für ihre Arbeitnehmer an die Unterstützungskasse unstreitig laufend geleistet. Zudem standen die Beitragsleistungen der Klägerin den Arbeitnehmern im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG zu. Denn die Klägerin hat diese aufgrund einer im Wege der Gehaltsumwandlung begründeten arbeitsvertraglichen Verpflichtung erbracht.
19. Der Klage ist in dem beantragten Umfang ??über die Höhe der Beträge um die die Lohnsteuernachforderung insoweit herabzusetzen ist, besteht zwischen den Beteiligten Einvernehmen?? stattzugeben.
20. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Endgehaltsbezogene Versorgungszusagen im Betriebsübergang

(BAG-Urteil vom 9. Mai 2023 – 3 AZR 174/22)

Worum geht es?

Der Kläger war bei der T AG angestellt. Ihm wurden Versorgungsleistungen zugesagt, die auf Grundlage des zuletzt bezogenen Monatsbruttogehaltes berechnet werden sollten. Das von 1991 bis 1998 als 13. Gehalt gezahlte Weihnachtsgeld wurde ab 1999 für alle Arbeitnehmer auf das monatliche Gehalt umgelegt. Durch Vereinbarung mit dem Kläger wurde sein monatliches Gehalt ab 2011 durch Umwandlung eines einmal jährlich gezahlten Bonus weiter erhöht. Gleichzeitig wurde vereinbart, dass diese Erhöhung des Gehaltes bei der Berechnung der Altersversorgung keine Rolle spielen soll, sondern hierfür ein entsprechend geringeres „Schattengehalt“ berechnet wird.

Zum 1. Juli 2017 erfolgte ein Betriebsübergang nach § 613 a BGB auf die Beklagte und eine Eingruppierung in deren Vergütungssystem. Dabei wurde das Gesamtbruttogehalt des Klägers (unter Einbezug von Weihnachtsgeld und Bonus) zu Grunde gelegt. Mit dem Kläger wurde ein neuer Arbeitsvertrag geschlossen, mit dem ausdrücklich alle weiteren vorherigen Vereinbarungen aufgehoben wurden. Hinsichtlich der betrieblichen Altersversorgung wurde auf § 613a BGB verwiesen.

Seit 2021 bezieht der Kläger eine Rente von der Beklagten. Die Beklagte hat bei der Berechnung jedoch das letzte Gehalt des Klägers ins Verhältnis zum beim Veräußerer zwischenzeitlich als Bemessungsgrundlage vereinbarten Schattengehalt gesetzt. Gegen die damit verbundene Kürzung der Rente wehrt sich der Kläger.

Entscheidung

Das BAG gab dem Kläger in vollem Umfang Recht. Die Rente sei allein auf Basis seines zuletzt bei der Beklagten erhaltenen Bruttomonatsgehaltes zu berechnen. Ein Kürzungsfaktor oder auszunehmende Gehaltsteile seien nicht vereinbart. Das BAG begründet dies zum einen mit den rechtlich zwingenden Folgen des Betriebsüberganges. Die zugesagte Versorgungsleistung geht daher über, wie sie zugesagt wurde und wird nicht eingefroren – wie bei einem Betriebsübergang in der Insolvenz.

Zum anderen wird der Sinn und Zweck einer endgehaltsbezogenen Zusage betont: Der erreichte Lebensstandard soll gewahrt werden. Ein Arbeitnehmer darf daher bei dieser Art der Zusage besonders darauf vertrauen, dass die Berechnung anhand der ihm bekannten Bemessungsgrundlage, dem letzten Gehalt, erfolgt. Eine Modifikation dieses entscheidenden Faktors sei nur möglich, wenn der Arbeitgeber dies klar und deutlich in den vertraglichen Vereinbarungen zum Ausdruck bringt. Ein solcher Vorbehalt sei durch den Erwerber an keiner Stelle aufgenommen worden. Der vorherige Vorbehalt hinsichtlich des Bonus war durch den Abschluss eines neuen Arbeitsvertrages im Rahmen der Eingruppierung zudem aufgehoben worden. Eine Berechtigung zur Kürzung der Berechnungsgrundlage und damit der Rente gab es daher nicht (mehr).

Bewertung

Wenig überraschend stellt das BAG fest, dass die gesetzlich zwingenden Folgen eines Betriebsüberganges nach § 613a BGB auch endgehaltsbezogene Versorgungszusagen umfassen. Erteilte Versorgungszusagen sind also vom Erwerber wie zugesagt zu erfüllen und werden nicht eingefroren. Da Arbeitsverträge in der Regel Allgemeine Geschäftsbedingungen sind, müssen insbesondere bei endgehaltsbezogenen Zusagen gewünschte Ausnahmen von der Berücksichtigung in der Berechnungsgrundlage ausdrücklich vereinbart werden.

Im Rahmen einer Betriebsübernahme empfiehlt es sich daher im Blick zu haben, ob und in welchem Umfang Neueingruppierungen oder geplante Anpassungen der Vergütung Auswirkungen auf Versorgungsverpflichtungen haben. Dies gilt insbesondere für endgehaltsbezogene Versorgungszusagen. Auch bei der späteren Gestaltung von Gehaltsanpassungen sollten die möglichen Auswirkungen auf die Höhe der Versorgungszusage berücksichtigt werden.

BAV Aktuell

Keine ermäßigte Besteuerung eines nur teilweise kapitalisierten Ruhegehalts

(BFH-Urteil vom 22. 11.2023, VI R 5/21)

Leitsätze

NV: Ein einheitlicher Anspruch auf ein Ruhegehalt, das teilweise als monatliche Versorgungsleistung und teilweise als Kapitalleistung ausgezahlt wird, unterliegt mangels Zusammenballung nicht der ermäßigten Besteuerung nach § 34 des Einkommensteuergesetzes.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16.06.2020 - 6 K 1449/18 wird als unbegründet zurückgewiesen. Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr (2011) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden.
2. Bevor der Kläger im Jahr ... Vorsteher eines Verbands (S), einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, wurde, war er unter anderem kommunaler Wahlbeamter und dementsprechend versorgungsrechtlich dem Beamtenversorgungsgesetz zugeordnet.
3. In dem mit S geschlossenen Dienstvertrag vom ... war für den Kläger im Versorgungsfall ein Ruhegehalt vorgesehen. Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung, aus Zusatzversicherungen und aus Anwartschaften nach dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung waren nach dem Vertrag auf die Versorgungsbezüge anzurechnen.
4. Am ... wurde der Dienstvertrag des Klägers um ein Wahlrecht bei Eintritt des Versorgungsfalls ergänzt. Danach konnte er die vereinbarten laufenden Leistungen in Anspruch nehmen oder diese nur teilweise zuzüglich einer wertgleichen Kapitalleistung verlangen.
5. Der Kläger wählte bei Eintritt in den Ruhestand die zweite Alternative. Dementsprechend erhielt er im Streitjahr eine Kapitalleistung in Höhe von ... € ausgezahlt und bezog daneben monatlich (entsprechend gekürzte) Versorgungsbezüge.
6. Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt ??FA??) die Kapitalleistung entgegen dem Antrag der Kläger nicht der ermäßigten Besteuerung nach § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
7. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.
8. Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung 8 materiellen Rechts.
9. Sie beantragen sinngemäß, die Vorentscheidung sowie die Einspruchsentscheidung vom 12.04.2018 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 17.09.2013 dahingehend zu ändern, dass die Kapitalleistung in Höhe von ... € gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt besteuert wird.
10. Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

BAV Aktuell

Entscheidungsgründe

11. Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die im Streitjahr ausgezahlte Kapitaleistung ist nicht nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuern.
12. Als ermäßigt zu steuernde außerordentliche Einkünfte kommen insbesondere Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG). Eine mehrjährige Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn sich die Tätigkeit mindestens über zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.
13. Das Finanzgericht (FG) ist zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei der ausgezahlten Kapitaleistung um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit handelt. Da hierüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab.
14. Die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG setzt ferner voraus, dass die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit aus wirtschaftlich vernünftigen Gründen in zusammengeballter Form erfolgt.
15. Außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG werden in ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nur bejaht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen (Urteile des Bundesfinanzhofs *BFH* vom 09.10.2008 - IX R 85/07, *BFH/NV* 2009, 558 und vom 14.04.2015 - IX R 29/14, Rz 13; Senatsurteil vom 15.12.2022 - VI R 19/21, Rz 14). Das Erfordernis der Zusammenballung von Einkünften wird in ständiger Rechtsprechung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal aus dem Umstand abgeleitet, dass sowohl der Wortlaut des § 34 Abs. 1 EStG als auch der des § 34 Abs. 2 EStG ausdrücklich nur „außerordentliche“ Einkünfte begünstigen (Senatsurteil vom 15.12.2022 - VI R 19/21, Rz 15, m.w.N.).
16. Danach liegen typischerweise keine außerordentlichen Einkünfte vor, wenn eine auf einem Rechtsgrund beruhende Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit in zwei oder mehr Veranlagungszeiträumen gezahlt wird (ständige Rechtsprechung, z.B. *BFH*-Urteil vom 28.06.2006 - XI R 58/05, *BFHE* 214, 319, *BStBl II* 2006, 835; vom 02.08.2016 - VIII R 37/14, *BFHE* 254, 573, *BStBl II* 2017, 258, Rz 13 und vom 23.04.2021 - IX R 3/20, *BFHE* 273, 169, *BStBl II* 2021, 692, Rz 19).
17. Beruhen Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit hingegen auf unterschiedlichen Rechtsgründen, ist für jede Vergütung gesondert zu prüfen, ob insoweit infolge einer Zusammenballung außerordentliche Einkünfte vorliegen. Die Feststellung, ob geleistete Zahlungen auf einem Rechtsgrund oder auf unterschiedlichen Rechtsgründen beruhen, ist vom FG auf der Grundlage der tatsächlichen Umstände des Einzelfalls, insbesondere unter Berücksichtigung und Auslegung der den Zahlungen zu Grunde liegenden Verträge, zu treffen (s. *BFH*-Urteil vom 23.04.2021 - IX R 3/20, *BFHE* 273, 169, *BStBl II* 2021, 692, Rz 33 ff.).
18. Nach diesen Maßstäben fehlt es vorliegend an dem für die Außerordentlichkeit der Einkünfte des Klägers erforderlichen Bezug in einem Veranlagungszeitraum. Zwar ist dem Kläger mit der Kapitaleistung im Streitjahr ein Einmalbetrag für eine mehrjährige Tätigkeit zugeflossen. Gleichwohl liegt im Streitfall keine zusammengeballte Vergütung vor. Denn die Einmalzahlung ist nicht gesondert zu beurteilen. Vielmehr sind für die Beurteilung der Zusammenballung der Einkünfte daneben auch die *um die Kapitaleistung gekürzten, lebenslang zugesagten* laufenden Versorgungsleistungen zu berücksichtigen. Denn die als Einmalzahlung erbrachte Kapitaleistung und die monatlich laufend zu zahlenden (und gezahlten) Versorgungsleistungen beruhen auf einem Rechtsgrund.
19. Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) wurden im Dienstvertrag vom ... in Verbindung mit der Ergänzung zum Dienstvertrag vom ... die Ansprüche des Klägers gegen S im Versorgungsfall einheitlich geregelt. Dem Kläger wurde ein Ruhegehalt zugesagt, welches *abhängig vom Wahlrecht des Klägers* lediglich unterschiedlichen Auszahlungsmodalitäten unterlag. Die Kapitaleistung trat danach gleichberechtigt neben die laufenden (entsprechend gekürzten) Versorgungsleistungen, die der Kläger von S im Versorgungsfall erhielt. Sie ist folglich keine von den laufenden Versorgungsleistungen abgrenzbare Sondervergütung, durch die ein eigenständiger Versorgungsanspruch abgegolten werden sollte. Die als Einmalzahlung erbrachte Kapitaleistung und die laufenden Versorgungsleistungen sind danach eine einheitliche Vergütung (Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 2 EStG), die dem Kläger wegen des laufenden, lebenslang zugesagten Ruhegehaltsanteils (insgesamt) in mehr als zwei Veranlagungszeiträumen und damit nicht zusammengeballt zugeflossen ist.

BAV *Aktuell*

20. Der insoweit von den Klägern erhobene Einwand, der gegenüber S bestehende Versorgungsanspruch umfasse auch Ansprüche auf Altersversorgung aus früheren Tätigkeiten für andere Dienstherrn, führt zu keiner anderen Beurteilung. Denn im Streitfall wurden die Kapitaleistung und die laufenden Versorgungsleistungen ausschließlich von S auf der Grundlage der mit dem Kläger getroffenen Versorgungsvereinbarungen erbracht. Wie sich diese Versorgungsleistungen berechnen, sie sich gegebenenfalls (fiktiv) auf die verschiedenen Berufstätigkeiten des Klägers aufteilen lassen und inwieweit S Ersatz für seine Versorgungsleistungen von früheren Dienstherrn des Klägers verlangen kann, ist für die Frage, ob die Auszahlungen auf einem Rechtsgrund beruhen, deshalb ohne Bedeutung.
21. Soweit in der Rechtsprechung von dem Erfordernis einer Auszahlung der Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit in einem einzigen Veranlagungszeitraum eng begrenzte Ausnahmen zugelassen wurden (s. hierzu Senatsurteil vom 15.12.2022 - VI R 19/21, Rz 17 ff., m.w.N.), liegen deren Voraussetzungen bei den im Streitfall zu beurteilenden Versorgungsleistungen ersichtlich nicht vor.
22. Die Kostenentscheidung folgt aus 22 § 135 Abs. 2 FGO.

BAV *Aktuell*

Mannheimer Modell: Ablehnung durch Sozialversicherungsträger

Beim sog. Mannheimer Modell werden Abfindungen (ganz oder teilweise) anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses einem Arbeitszeitkonto zugeführt und das entsprechende Wertguthaben anschließend auf die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV Bund) übertragen.

Nach dem veröffentlichten Besprechungsergebnis der Spitzenorganisationen der Sozialversicherungsträger vom 23.11.2023 lehnen diese das sog. Mannheimer Modell im Rahmen von Wertguthabenvereinbarungen ab, wenn das Wertguthaben nicht bis zur Regelaltersgrenze abgebaut werden kann. Das Gleiche soll auch schon vor Erreichen der Regelaltersgrenze gelten, soweit die Altersrente (als Voll- oder Teilrente) vorgezogen – also im Rahmen der Flexirente – abgerufen wird. Ab dem Beginn der Altersrente liege ein Störfall vor mit der Folge einer entsprechenden Auflösung und Verbeitragung des Wertguthabens (§ 23b Abs. 2 SGB IV).

Die Sozialversicherungsträger sind der Ansicht, dass Einmalzahlungen ohne konzipierte Freistellung nicht zum Aufbau von Wertguthaben i. S. d. § 7b Sozialgesetzbuch IV genutzt werden können und nicht als Arbeitsentgelt zu qualifizieren seien. Einer Abfindungszahlung vergleichbar, seien derartige Zahlungen vielmehr als finanzielle Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes anzusehen. Aktive Mannheimer Modelle wären nach der Ansicht der Sozialversicherungsträger beitragsrechtlich aufzulösen und in vollem Umfang sozialversicherungsrechtlich zu verbeitragen.

Es ist ungewiss, ob und wann ggf. abweichende Entscheidungen der Sozialgerichte ergehen oder der Gesetzgeber Anpassungen der entsprechenden Regelungen vornimmt.