

**Titel:**

**Nachträgliche gewerbliche Einkünfte bei Übertragung einer Versorgungszusage - Auslegung des Arbeitgeberbegriffs in § 3 Nr. 66 EStG bzw. § 4e Abs. 3 EStG nach lohnsteuerrechtlichen Kriterien**

**Normenketten:**

EStG 2009 § 3 Nr 66  
EStG 2009 § 15 Abs 1 Nr 1  
EStG 2009 § 24 Nr 2  
EStG 2009 § 4e Abs 3  
GG Art 3 Abs 1  
LStDV 1990 § 1  
EStG VZ 2009  
HGB § 89b

**Orientierungssatz**

1. Erhält eine selbständige Versicherungsvertreterin auf Provisionsbasis nach Einstellung ihrer gewerblichen Tätigkeit von der Versicherung vereinbarungsgemäß anstelle des Handelsvertreterausgleichsanspruchs nach § 89 b HGB eine voll von der Versicherung finanzierte Betriebsrente, liegen nachträgliche gewerbliche Einnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG vor(Rn.25).
2. Überträgt die Versicherung ihre unmittelbare Versorgungsverpflichtung auf einen externen Versorgungsträger (hier: VersicherungsPensionsfonds, eine Tochtergesellschaft), zahlt die Versicherung dafür einen Einmalbetrag und hat die Versicherungsvertreterin mit der Übertragung einen unentziehbaren Rechtsanspruch auf die spätere Versorgungsleistung gegen den Pensionsfonds erworben, führt dies zu einem Zufluss bei der Versicherungsvertreterin, der zu nachträglichen Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 1, § 24 Nr. 2 EStG gehört(Rn.26).
3. Die Übertragung der Versorgungsregelung ist nicht nach § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei, weil die Versicherung nicht Arbeitgeber der Versicherungsvertreterin war(Rn.28).
4. Aufgrund einer in den Vorschriften fehlenden Definition des Begriffs des Arbeitgebers, ist auf die in § 1 LStDV enthaltenen Definitionen abzustellen(Rn.31).
5. Aus dem Betriebsrentenrecht lässt sich kein erweiterter Arbeitgeberbegriff entnehmen(Rn.33).
6. Im Steuerrecht gibt es weitergehende Unterschiede zwischen Arbeitnehmern und Selbständigen als sich aus der unterschiedlichen Besteuerung von Rentenzahlungen und der Einschränkung des Personenkreises in § 3 Nr. 66 EStG ergeben, die keinen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG begründen(Rn.44)(Rn.46).

**Diese Entscheidung zitiert**

**Rechtsprechung**

Vergleiche BFH 10. Senat, 20. September 2016, Az: X R 23/15  
Vergleiche BFH 1. Senat, 28. Oktober 2015, Az: I R 65/13  
Vergleiche BVerfG 1. Senat, 17. Dezember 2014, Az: 1 BvL 21/12  
Vergleiche BVerfG 1. Senat, 5. November 2014, Az: 1 BvF 3/11  
Vergleiche Finanzgericht Baden-Württemberg 5. Senat, 23. September 2014, Az: 5 K 809/12  
Vergleiche BFH 6. Senat, 17. Juli 2014, Az: VI R 2/13  
Vergleiche BVerfG 1. Senat, 18. Juli 2012, Az: 1 BvL 16/11 - Seite 2 von 9 -  
Vergleiche BVerfG 1. Senat, 21. Juli 2010, Az: 1 BvR 611/07  
Vergleiche BVerfG 1. Senat, 4. Februar 2009, Az: 1 BvL 8/05  
Vergleiche BVerfG 1. Senat, 30. Juli 2008, Az: 1 BvR 3262/07  
Vergleiche BVerfG 2. Senat, 17. April 2008, Az: 2 BvL 4/05

Vergleiche BVerfG 2. Senat, 21. Juni 2006, Az: 2 BvL 2/99  
Vergleiche BVerfG 2. Senat, 11. Januar 2005, Az: 2 BvR 167/02  
Vergleiche BVerfG 1. Senat, 20. April 2004, Az: 1 BvR 905/00  
im Text BFH 10. Senat, 26. November 1997, Az: X R 146/94  
Vergleiche Finanzgericht Baden-Württemberg 12. Senat, 5. November 1997, Az: 12 K 168/96  
Vergleiche BVerfG 2. Senat, 22. Juni 1995, Az: 2 BvL 37/91  
Vergleiche BFH 1. Senat, 14. Dezember 1988, Az: I R 44/83  
Vergleiche BFH 4. Senat, 25. März 1976, Az: IV R 174/73  
Vergleiche BFH 6. Senat, 10. Oktober 1963, Az: VI 322/61

## **Tatbestand**

- 1 Die Beteiligten streiten um die Anwendung des § 3 Nr. 66 EStG auf die Klägerin als ehemals selbständige Versicherungsvertreterin.
- 2 Die am 28.03.1946 geborene Klägerin war als selbständige, hauptberufliche Vertrauensperson für ein Versicherungsunternehmen (nachfolgend Versicherung) tätig. Zum 30.06.2009 hatte sie das Gewerbe abgemeldet.
- 3 Seit dem Juli 2009 erhält die Klägerin ein vorgezogenes Altersruhegeld in Höhe von monatlich 729,60 EUR auf der Grundlage der „Versorgungsregelung für selbständige, hauptberufliche Vertrauensleute“ (Bl. 21 Einspruchsakte, Bl. 71ff. d. A.). Der Barwert der zukünftigen Rentenleistungen betrug ausweislich eines Schreibens der Versicherung vom 08.07.2009 109.726 EUR (Bl. 13 Einspruchsakte). Grundlagen für die Bemessung der Versorgungsleistungen sind der erarbeitete Versicherungsbestand und die im Versicherungsvertrag festgelegten Provisionssätze (7.1.). Der volle Betrag wird gezahlt, wenn der Vertrauensmann (VM) mindestens 20 Jahre für die Versicherung tätig war, für jedes fehlende Jahr wird ein Abzug von 5% vorgenommen (8.1.1.). Versorgungsleistungen können unter weiter aufgeführten Bedingungen entzogen werden (11.). Die Versorgungszusage kann unter bestimmten Bedingungen widerrufen werden (12.). Das Verhältnis zum Ausgleichsanspruch ist in Punkt 13. geregelt: „In Höhe des nach den Richttafeln für die Pensionsversicherung von Dr. Heubeck/Dr. Fischer mit dem Rechnungszinssatz 5,5% berechneten Barwertes der Versorgungszusage entsteht kein Ausgleichsanspruch des VM und seiner anspruchsberechtigten Erben gegenüber dem Versicherungsunternehmen nach den Grundsätzen der Billigkeit gem. § 89 des Handelsgesetzbuches und dem Urteil des Bundesgerichtshofes vom 23.5.1966 (VII ZR 268/64).“ Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Versorgungsregelung verwiesen.
- 4 Die unmittelbare Versorgungsverpflichtung der Versicherung gegenüber seinen selbständigen Handelsvertretern übertrug sie zum 01.12.2009 auf die VersicherungsPensionsfonds-AG, eine Tochtergesellschaft der Versicherung, als externen Versorgungsträger (Mitteilung an die Klägerin vom 22.12.2009, Bl. 16 Einspruchsakte). Die Einzelheiten ergeben sich aus dem Pensionsplan V für die Übernahme von Leistungszusagen mit nicht versicherungsförmiger Garantie der Leistung und möglichen Beitragszahlungen auch in der Rentenbezugszeit gemäß § 112Abs. 1 a VAG sowie mit variabelm Rechnungszins der VersicherungsPensionsfonds-AG (Bl. 28ff.Einspruchsakte). Für die Übertragung zahlte die Versicherung einen Einmalbetrag in Höhe von 116.503,03 EUR, eine Zuordnung der Beträge zu den einzelnen Versorgungsberechtigten erfolgte nicht (Bl. 38 und 40 Einspruchsakte).
- 5 Die Versicherung hat anlässlich der Übertragung der Direktzusagen einen Antrag auf Verteilung der Betriebsausgaben gemäß § 4e Abs. 3 EStG beim zuständigen Betriebsstätten-Finanzamt gestellt (Bl. 41 Einspruchsakte).
- 6 In der Einkommensteuererklärung 2009 erklärte die Klägerin eine Rentenzahlung ab 01.07.2009, für 2009 insgesamt 3.767 EUR (Bl. 12 Einkommensteuerakte). Dabei handelte es - Seite 3 von 9 - sich um die gesetzliche Rente (Bl. 61 d. A.). Zudem erklärte sie in Zeile 31 Leistungen aus einem Altersvorsorgevertrag oder aus einer betrieblichen Altersversorgung in Höhe von 729,60 EUR (Bl. 22 Einkommensteuerakte).
- 7 Mit Bescheid vom 08.07.2011 setzte der Beklagte die Einkommensteuer im Wesentlichen erklärungsgemäß fest (Bl. 77f. d. A.). Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen 44.532 EUR.
- 8 In der Folge führte der Beklagte bei der Klägerin eine Außenprüfung durch (Bericht vom 10.12.2015). Im Rahmen dieser Außenprüfung lehnte der Beklagte eine Steuerfreiheit der Übertragung gemäß § 3 Nr. 66 EStG mit der Begründung ab, die Versicherung sei im Verhältnis zu ihrer

ehemaligen Handelsvertreterin nicht Arbeitgeber. Der Beklagte behandelte die nunmehr monatlichen Zahlungen von Juli bis November 2009 sowie die Übertragung der Versorgungszusage auf den Pensionsfond im Dezember 2009 als nachträgliche gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 und § 24 Nr. 2 EStG. Er erhöhte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 44.532 EUR auf 156.631 EUR (Differenz 112.099 EUR). Darin enthalten war der Barwert des Versorgungsanspruches in Höhe von 106.108 EUR. Diesen hatte der Beklagte hilfsweise angenommen, weil keine Auskunft dazu erteilt werden konnte, welcher Anteil des von der Versicherung an den Pensionsfond gezahlten Einmalbetrages auf die Versorgungszusage der Klägerin entfiel (Seite 9 des Berichtes vom 10.12.2015). Hinzu kam das monatliche Altersruhegeld für die Monate Juli bis November in Höhe von insgesamt 3.648 EUR, welches bislang nicht angegeben worden war. Die Differenz in Höhe von 2.343 EUR betraf die Einkünfte bis 30.06.2009, welche nicht streitig sind (Tz. 16 Bericht vom 10.12.2015).

- 9 Mit Einkommensteuerbescheid vom 29.12.2015 änderte der Beklagte den bisherigen Einkommensteuerbescheid vom 08.07.2011 nach § 164 Abs. 2 AO und verwies auf die Ergebnisse der Außenprüfung (Bl. 10ff. d. A.). Die Zahlungen des Pensionsfonds ab Dezember 2009 seien nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchstabe a i. V. m. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a bb EStG lediglich mit dem Ertragsanteil zu betuern. Das hatte der Beklagte im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 08.07.2011 versäumt und stattdessen den vollen Betrag in Höhe von 729 EUR angesetzt.
- 10 Gegen den Änderungsbescheid vom 29.12.2015 legten die Kläger selbst Einspruch ein, ohne diesen zu begründen. Nachdem trotz Ankündigung durch die steuerlichen Vertreter keine Begründung einging, wies der Beklagte den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 13.04.2016 als unbegründet zurück (Bl. 13ff. d. A.). Wegen der Einzelheiten wird hierauf verwiesen.
- 11 Mit der Klage begehren die Kläger die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG.
- 12 Bei der Übertragung auf einen externen Versorgungsträger seien die Versorgungszusagen inhaltlich nicht verändert worden. Es habe sich lediglich um einen Wechsel des Durchführungsweges gehandelt. Die Versicherung habe einen Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt, um der Klägerin die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG zu gewährleisten. Das zuständige Betriebsstätten-Finanzamt habe den Antrag bewilligt und die sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen, auch die Anwendbarkeit des § 3 Nr. 66 EStG bestätigt.
- 13 Es handele sich bei der Klägerin um eine arbeitnehmerähnliche Person, welche dem Schutz des Betriebsrentengesetzes (BetrAVG) unterliege. Gemäß § 17 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 1 BetrAVG sei die Übertragung der Pension unter den § 3 Nr. 66 EStG zu subsumieren. Die Kläger verweisen auf den nach ihrer Ansicht erweiterten Arbeitgeberbegriff im Betriebsrentenrecht. Darunter würden alle Unternehmen fallen, die Zusagen auf eine betriebliche Altersversorgung erteilen, sowohl an Arbeitnehmer im engeren Sinne als auch an Personen im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG. Das Urteil des BFH vom 14.12.1988 (I R 44/83) sei ein Beleg dafür, dass der Personenkreis der Nicht-Arbeitnehmer i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG nicht nur arbeits-, sondern auch steuerrechtlich den Arbeitnehmern gleichzustellen ist. Die Ausführungen des BFH seien in Bezug auf die Einbeziehung jenes Personenkreises in das Steuerrecht allgemein gehalten und könnten - Seite 4 von 9 - daher auch als Leitlinie für die Auslegung des Begriffs „Arbeitgeber“ in § 3 Nr. 66 EStG dienen. Da diese Gleichstellung einer am grundgesetzlichen Gleichheitssatz (Art. 3 des Grundgesetzes - GG) orientierten Auslegung entspreche, müsse sie auch für Ausnahmeregelungen wie § 3 Nr. 66 EStG gelten, bei denen Gesetzesbegriffe zwar im Normalfall eng auszulegen, verfassungsrechtliche Grundsätzen jedoch zu respektieren seien. Eine enge Auslegung des Begriffes „Arbeitgeber“ bedeute eine Verletzung höherrangigen Rechts. Bei einem Durchführungswegwechsel bestehe kein Grund für eine Einschränkung des Personenkreises durch § 3 Nr. 66 EStG. Schließlich sei § 3 Nr. 66 EStG auch eine Sozialzwecknorm, mit der der Durchführungsweg Pensionsfonds gefördert werden solle. Um dem gerecht zu werden, müsse die Norm weit ausgelegt werden.
- 14 Wegen der weiteren ausführlichen rechtlichen Ausführungen der Kläger wird auf die Gutachterliche Stellungnahme vom 08.08.2016 verwiesen (Bl. 34ff. d. A.).
- 15 Die Kläger beantragen, den Bescheid über Einkommensteuer für das Jahr 2009 in Form der Einspruchsentscheidung vom 13.04.2016 insoweit abzuändern, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 106.108,00 EUR und 3.648,00 EUR auf 46.875,50 EUR gekürzt werden.
- 16 Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen; hilfsweise, die Revision zuzulassen.

- 17 Das monatliche Altersruhegeld werde anstelle eines Ausgleichsanspruches nach § 89b, 92 HGB gezahlt.
- 18 Die Übertragung der Versorgungszusage sei als nachträgliche gewerbliche Einkünfte im Zuflusszeitpunkt zu erfassen. Dieser Zufluss von Einnahmen sei nicht nach § 3 Nr. 66 EStG steuerbefreit. Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 66 EStG sei unter anderem erforderlich, dass ein Arbeitgeber (oder eine Unterstützungskasse) Leistungen an einen Pensionsfond erbringt. Der Begriff des Arbeitgebers sei aus § 19 i.V.m. §§ 38ff. EStG und § 1 LStDV abzuleiten. Danach liege ein Dienstverhältnis zwischen einem Arbeitgeber und einem Arbeitnehmer vor, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers stehe oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet sei. Das sei im vorliegenden Fall eindeutig nicht gegeben.
- 19 Die Begriffe des Arbeitgebers und Arbeitnehmers seien im Steuerrecht klar definiert. Es bleibe kein Raum für eine andersgerichtete Auslegung. Hinzu komme, dass in § 3 EStG Ausnahmetatbestände zur grundsätzlichen Steuerpflicht geregelt seien. Es sei nicht geboten, diese Tatbestände auszuweiten. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber weitere Tatbestände geregelt hätte, wenn er dies gewollt hätte. Auch aus der Gesetzesbegründung (BT-DS 14/5150, Seite 34) sei nicht zu entnehmen, dass andere Leistungen als die eines Arbeitgebers ausnahmsweise steuerfrei behandelt werden sollten. Der Personenkreis könne nicht um arbeitnehmerähnliche Personen nach § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAV erweitert werden. Das von den Klägern angeführte Urteil des BFH vom 14.12.1998 (I R 44/83) sei nicht einschlägig. Im Urteil werde lediglich der von § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAV erfasste Personenkreis den Arbeitnehmern insofern gleichgestellt, als zu dem Zeitpunkt, zu dem die Anwartschaft unverfallbar ist, noch ungewiss sei, ob der Begünstigte je in den Genuss der Versorgungsleistung komme. Bei der Übernahme von Versorgungsverpflichtungen durch einen Pensionsfond entstehe ein steuerlicher Zufluss auch beim Arbeitnehmer.
- 20 Bei einer großzügigen Auslegung eindeutig geregelter steuerfreier Tatbestände liege ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 Satz 1 AO) und damit gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 GG) vor. Bei Einführung des § 3 Nr. 66 EStG habe der § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAV bereits gegolten. Es sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die dort genannten Personen in § 3 Nr. 66 EStG einbezogen hätte, wenn er dies gewollt hätte. Eine planwidrige Regelungslücke sei nicht anzunehmen. In - Seite 5 von 9 - diesem Zusammenhang verweist der Beklagte auf die Entscheidung des Großen Senats vom 28.11.2016 zum Sanierungserlass (GrS 1/15).

### **Entscheidungsgründe**

- 21 Das Gericht entscheidet gemäß § 90a der Finanzgerichtsordnung (FGO) ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid.
- 22 Die zulässige Klage ist unbegründet.
- 23 Der geänderte Einkommensteuerbescheid vom 29.12.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.04.2016 ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten. Der Beklagte hat zutreffend die Altersruhegeldzahlungen für die Monate Juli bis November 2009 und die Übertragung der Versorgungszusage auf den Pensionsfonds als nachträgliche gewerbliche Einkünfte gewertet und die Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auf die Übertragung der Direktzusage auf den Pensionsfonds verneint.
- I.
- 24 Die Altersruhegeldzahlungen für die Monate Juli bis November 2009 und die Übertragung der Versorgungszusage sind zutreffend als nachträgliche gewerbliche Einkünfte der Klägerin berücksichtigt worden.
- 25 Die Einnahmen der Klägerin aus der Versorgungsregelung sind nachträgliche gewerbliche Einkünfte i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 24 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die Zahlungen stehen mit der ehemaligen gewerblichen Tätigkeit der Klägerin als Versicherungsvertreterin in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang. Die Klägerin hatte als selbständige Versicherungsvertreterin Provisionen als gewerbliche Einkünfte erzielt. Weil nach Punkt 13 der Versorgungsregelung an die

Stelle des Handelsvertreterausgleichsanspruchs gemäß § 89b HGB eine voll vom Unternehmer finanzierte Betriebsrente tritt, besteht der Zusammenhang mit der Tätigkeit des Vertreters weiter, so dass die Einnahmen nach § 24 Nr. 2 EStG zu den nachträglichen gewerblichen Einkünften zu rechnen sind (BFH-Urteile vom 10.10.1963 VI 322, 323/61 U, BFHE 77, 741, BStBl III 1963, 592; vom 25.03.1976 IV R 174/73, BFHE 118, 572, BStBl II 1976, 487; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.11.1997 12 K 168/96, EFG 1998, 363).

26 Mit der Übertragung der Versorgungszusage im Dezember 2009 liegt bei der Klägerin ein Zufluss vor, weil die Klägerin nach der Übertragung einen unentziehbaren Rechtsanspruch auf die spätere Versorgungsleistung gegen den Pensionsfonds erworben hat. Es handelt sich – wie bei den Zahlungen für die Monate Juli bis November 2009 – um nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 24 Nr. 2 EStG.

II.

27 Die Höhe der Einnahme ist nicht zu beanstanden. Der Beklagte hat den Barwert in Höhe von 106.108 EUR berechnet. Der durch die Versicherung mitgeteilte Barwert beträgt dagegen 109.726 EUR (Bl. 13 Einspruchsakte). Eine Verböserung ist dem Senat nicht möglich (BFH-Urteil vom 26.11.1997 X R 146/94, BFH/NV 1998, 961).

III.

28 Der Beklagte hat zutreffend angenommen, dass die Übertragung der Versorgungsregelung nicht nach § 3 Nr. 66 EStG steuerfrei ist, weil die Versicherung nicht Arbeitgeber der Klägerin war.

1.

29 Nach § 3 Nr. 66 EStG in der Fassung des Altersvermögensgesetzes (AVmG) vom 26.06.2001 (BGBl I 2001, 1310) sind Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsansparungen durch den Pensionsfonds steuerfrei, wenn – wie vorliegend gegeben – ein Antrag nach § 4d Abs. 3 EStG oder § 4e Abs. 3 EStG gestellt worden ist.

30 Die Versicherung fällt nicht unter den Begriff des Arbeitgebers im Sinne dieser Vorschrift.

31 Die Vorschrift selbst enthält keine Definition des Begriffes. Maßgeblich abzustellen ist nach Ansicht des Senates auf die in § 1 LStDV enthaltenen Definitionen (gleicher Ansicht: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, StG, § 3 Nr. 66, B66/43; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, § 3 Nr. 66, Rn. 4; ohne weitere Ausführungen: Blümich-Erhard, EStG, KStG, GewStG, § 3 Nr. 66, Rn. 3; Frotzschner/Geurts, EStG, § 3 Nr. 66, Rn. 1a). Nach § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die in öffentlichem oder privatem Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Ein Dienstverhältnis (Abs. 1) liegt vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber (öffentliche Körperschaft, Unternehmer, Haushaltsvorstand) eine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

32 Soweit ersichtlich haben sich bislang weder der BFH noch die Instanzgerichte mit der vorliegenden Frage beschäftigt. Auch der Gesetzgeber hat sich ausweislich der Gesetzesbegründung (Drucksache 14/5150, Seite 34) mit der Auslegung nicht explizit befasst. Die Begründung enthält lediglich die folgende Formulierung: „Die Übertragung von Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsansparungen aus Direktzusagen des Arbeitgebers oder aus Unterstützungskassen auf die neu eingeführten Pensionsfonds im Sinne des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersvorsorge führt grundsätzlich zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, weil der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf die Versorgungsleistungen erwirbt. Die Übertragung wird steuerfrei gestellt, weil die Versorgungsleistungen des Pensionsfonds als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG der vollen Besteuerung unterliegen (vgl. die Begründung zu § 22 Nr. 5 Satz 1).“ Schließlich spricht das für die Übertragung von Direkt- (und Unterstützungskassen) zusagen einschlägige BMF-Schreiben vom 26.10.2006 (BStBl I 2006, 709) im Vorspann sowie in den Rn. 1 und 8 in Bezug auf § 3 Nr. 66 EStG ebenso vom „Arbeitgeber“ wie die Gesetzesvorschrift selbst; dies gilt auch für das umfangreiche, zur betrieblichen Altersvorsorge ergangene BMF-Schreiben vom 24.07.2013 (BStBl I 2013, 1022 in Rn. 322).

- 33 Der Senat folgt ausdrücklich nicht der Argumentation der Kläger, aus dem Betriebsrentenrecht sei ein erweiterter Arbeitgeberbegriff zu entnehmen. Zwar gelten nach § 17 Abs. 1 Satz 2 des Gesetzes zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) die dortigen §§ 1 bis 16 entsprechend für Personen, die nicht Arbeitnehmer sind, wenn ihnen Leistungen der Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgung aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagt worden sind. Dadurch wird aber nicht der Arbeitnehmerbegriff (und korrespondierend der Arbeitgeberbegriff), sondern lediglich die Anwendbarkeit der Regelungen des BetrAVG erweitert. Eine solche ausdrückliche Erweiterung enthält das EStG in § 3 Nr. 66 EStG nicht.
- 34 Die Kläger können sich nicht mit Erfolg auf das BFH-Urteil vom 14.12.1988 (I R 44/83; BFHE 155, 368, BStBl II 1989, 323) berufen. Daraus ergibt sich nach Ansicht des Senates nicht allgemein, dass der Personenkreis der Nicht-Arbeitnehmer im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG auch hinsichtlich der Besteuerung den Arbeitnehmern gleichzustellen sei. Das genannte Urteil erging deutlich vor Einführung der maßgeblichen Regelung in § 3 Nr. 66 EStG. Das Urteil befasste sich mit der Steuerbarkeit, konkret betraf es die Aktivierung einer unverfallbaren Anwartschaft auf eine zugesagte Pension. Dagegen geht es im vorliegenden Fall nicht um die Steuerbarkeit; der Zufluss dürfte unstrittig sein. Vielmehr geht es um die Steuerfreiheit, wofür der Gesetzgeber eine eindeutige Regelung geschaffen hat, indem er auf den Arbeitgeberbegriff abgestellt hat. Wenn die Kläger meinen, es bestehe kein Grund für die Einschränkung des Personenkreises in § 3 Nr. 66 EStG, so ist dem zu entgegen, dass der Gesetzgeber Arbeitnehmer und Selbständige an zahlreichen Stellen im Steuerrecht ungleich behandelt.
- 35 Auch der Verweis der Kläger auf den Zusammenhang zwischen § 3 Nr. 66 EStG und § 4e Abs. 3 EStG erzwingt keine erweiterte Auslegung des Arbeitgeber-Begriffes. Nach § 4e Abs. 1 Satz 1 EStG darf das Unternehmen, - hier die Versicherung – diese Beiträge an einen Pensionsfonds als Betriebsausgaben abziehen, soweit sie auf einer festgelegten Verpflichtung beruhen. Auf Antrag kann das Unternehmen die insgesamt erforderlichen Leistungen an einen Pensionsfonds zur teilweisen oder vollständigen Übernahme einer bestehenden Versorgungsverpflichtung oder Versorgungsanwartschaft durch den Pensionsfonds erst in den dem Wirtschaftsjahr der Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgaben abziehen (§ 4e Abs. 3 Satz 1 EStG). Einen solchen Antrag hat die Versicherung unstrittig gestellt. Allerdings folgt daraus nach Ansicht des Senates nicht automatisch eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG. Die von den Klägern dargestellte Verbindung zwischen den beiden Normen besteht nämlich nur in umgekehrter Richtung (Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 23.09.2014 5 K 809/12, Juris). Wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 66 EStG vorliegen und der Antrag nach § 4e Abs. 3 EStG gestellt ist, greift die Steuerfreiheit ein. Dagegen verweist der § 4e EStG nicht auf § 3 Nr. 66 EStG. Im Übrigen spricht § 4e EStG entgegen der Darstellung der Kläger nicht ausschließlich von „Unternehmen“ und „Steuerpflichtiger“. In § 4e Abs. 3 Satz 4 EStG werden ausdrücklich Leistungen des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds erwähnt.
- 36 Schließlich sind Vorschriften über Steuerbefreiungen regelmäßig eng auszulegen.
- 37 Letztlich überzeugt den Senat auch nicht der Verweis auf Höfer in Höfer/Veit/Verhuvén, Kommentar zum Betriebsrentenrecht (BetrAVG) in Band II, Kap. 33 unter Rn. 10. Danach soll § 3 Nr. 66 EStG auch auf Nicht-Arbeitnehmer i.S.v. § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG anzuwenden sein, da der Gesetzgeber den Begriff Arbeitgeber „wohl nur gebraucht [habe], weil vor allem Arbeitnehmer betriebliche Versorgungsversprechen erhalten“. In der mit § 3 Nr. 66 EStG korrespondierenden Vorschrift des § 4e Abs. 3 Satz 1 EStG spreche der Gesetzgeber genereller vom „Steuerpflichtigen“, also dem Unternehmen, das eine Übertragung auf den Pensionsfonds begehrt und das nicht notwendigerweise Arbeitgeber im Verhältnis zum dem Versorgungsbegünstigten sein müsse, dessen Versorgung auf den Pensionsfonds übertragen werde.
- 2.
- 38 Im Übrigen zeigt auch ein Vergleich mit der Regelung in § 3 Nr. 63 EStG, dass der Gesetzgeber einen Arbeitgeber und ein Dienstverhältnis im Blick hatte. Unter weiter geregelten Voraussetzungen sind die Zahlungen des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds steuerfrei. Dabei handelt es sich mithin um den direkten Weg, wohingegen § 3 Nr. 66 EStG den Wechsel des Durchführungsweges hin zu einem Pensionsfonds erfasst. Begünstigen wollte der Gesetzgeber mithin Arbeitnehmer und nicht darüber hinaus auch arbeitnehmerähnliche Personen (für § 3 Nr. 63 EStG: Höfer/Veit/Verhuvén, Kommentar zum Betriebsrentenrecht (BetrAVG) in Band II, Kap. 19, Rn. 8).

3.

39 Die Kläger meinen, dass der Begriff Arbeitgeber bei einer Übertragung von einer Unterstützungskasse auf einen Pensionsfonds nicht greifen würde und sich daraus die Notwendigkeit der erweiterten Auslegung des Arbeitgeberbegriffes ergebe.

40 Dem folgt der Senat nicht. Dagegen spricht bereits, dass Konstellationen denkbar sind, in denen das Trägerunternehmen einen Betrag direkt an den übernehmenden Pensionsfonds zahlt und die Unterstützungskasse das frei werdende Vermögen an das Trägerunternehmen zurückzahlt (Beispiel bei Höfer/Veit/Verhuvén, Kommentar zum Betriebsrentenrecht (BetrAVG) in Band II, Kap. 30, Rn. 71). Auch in diesem Fall würde die erste Variante des § 3 Nr. 66 EStG greifen und es käme auf den Arbeitgeberbegriff an.

41 Der Senat kann dahinstehen lassen, ob eine Übertragung einer Direktzusage auf eine Unterstützungskasse steuerlich begünstigt möglich ist, wie die Kläger meinen. Jedenfalls würde auch eine von den Klägern dargestellte Umgehung (Umwandlung einer Direktzusage in eine Unterstützungskasse und anschließende Übertragung auf einen Pensionsfonds) keine erweiterte Auslegung erfordern. Denn grundsätzlich kann eine erweiterte Gesetzesauslegung nicht allein deshalb geboten sein, um einen denkbaren Missbrauch/Umgehungsversuch zu legalisieren.

4.

42 Eine erweiterte Auslegung ist auch nicht im Wege der verfassungskonformen Auslegung geboten.

43 Die verfassungskonforme Auslegung einer Norm ist dann geboten, wenn unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Gesamtzusammenhang und Zweck mehrere Deutungen möglich sind, von denen nicht alle, aber zumindest eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt. Durch den Wortlaut, die Entstehungsgeschichte und den Gesetzeszweck werden der verfassungskonformen Auslegung allerdings Grenzen gezogen. Ein Normverständnis, das in Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers träte, kann deshalb auch im Wege verfassungskonformer Auslegung nicht begründet werden. Dies griffe der rechtspolitischen Entscheidung des demokratisch legitimierten Gesetzgebers vor (so BVerfG-Beschluss vom 11.01.2005 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, 182 f.; BFH-Vorlagebeschluss vom 17.07.2014 VI R 2/13, Juris).

44 Denn die hier vertretene Auslegung des Arbeitgeberbegriffes verstößt – anders als die Kläger meinen – nicht gegen den in Art. 3 des Grundgesetzes verankerten Gleichheitsgrundsatz.

45 Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Dies gilt für ungleiche Belastungen ebenso wie für ungleiche Begünstigungen (vgl. BVerfG-Urteil vom 17.12.2014 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG; BFH-Urteil vom 28.10.2015 I R 65/13, BFHE 253, 39, BStBl II 2016, 414). Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen Personenkreis aber vorenthalten wird (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 21.06.2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; vom 17.04.2008 2 BvL 4/05, BVerfGE 121, 108; BVerfG-Urteil vom 30.07.2008 1 BvR 3262/07, 1 BvR 402/08, 1 BvR 906/08, BVerfGE 121, 317; BVerfG-Beschluss vom 21.07.2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400). Dabei verwehrt Art. 3 Abs. 1 GG dem Gesetzgeber nicht jede Differenzierung. Differenzierungen bedürfen jedoch stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Ziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind. Gleichheitsrechtlicher Ausgangspunkt im Steuerrecht ist der Grundsatz der Lastengleichheit. Die Steuerpflichtigen müssen dem Grundsatz nach durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleichmäßig belastet werden (vgl. BVerfG-Urteil vom 05.11.2014 1 BvF 3/11, BGBl I 2014, 1764, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Der Gleichheitssatz belässt dem Gesetzgeber einen weitreichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 04.02.2009 1 BvL 8/05, BVerfGE 123, 1, BStBl II 2009, 1035). Abweichungen von der mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffenen Belastungsentscheidung müssen sich indessen ihrerseits am Gleichheitssatz messen lassen (Gebot der folgerichtigen Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes, vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 400, m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG). Demgemäß bedürfen sie eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung zu rechtfertigen vermag (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 18.07.2012 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179). Ausgehend von diesen Grundsätzen ist der Gesetzgeber nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts

außerfiskalische Förder- und Lenkungsziele zu verfolgen (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655). Führt ein Steuergesetz zu einer steuerlichen Verschonung, die einer gleichmäßigen Belastung der jeweiligen Steuergegenstände innerhalb einer Steuerart widerspricht, so kann eine solche Steuerentlastung vor dem Gleichheitssatz gerechtfertigt sein, wenn der Gesetzgeber das Verhalten der Steuerpflichtigen aus Gründen des Gemeinwohls fördern oder lenken will (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 93, 121, BStBl II 1995, 655). In der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 20.04.2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274). Insbesondere verfügt er über einen großen Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält. Allerdings bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet zunächst aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also nicht willkürlich verteilen darf. Sachbezogene Gesichtspunkte stehen ihm in weitem Umfang zu Gebote, solange die Regelung sich nicht auf eine der Lebenserfahrung geradezu widersprechende Würdigung der jeweiligen Umstände stützt und insbesondere der Kreis der von der Maßnahme Begünstigten sachgerecht abgegrenzt ist (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 110, 274). Die Freiheit des Gesetzgebers kann allerdings nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG beispielsweise durch das Ausmaß der mit der Steuerverschonung bewirkten Ungleichbehandlung insgesamt eingeschränkt sein (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 138, 136, BStBl II 2015, 50, Rz 126).

46 Unter Anwendung dieser dargestellten Grundsätze verstößt eine enge Auslegung des Arbeitgeberbegriffes in § 3 Nr. 66 EStG nicht gegen Art. 3 GG. Nach den Materialien handelt es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers. Es liegt keine Ungleichbehandlung vor, weil Selbständige nach der Übertragung nur den Ertragsanteil der Rentenzahlungen versteuern müssen (siehe IV.), wohingegen Arbeitnehmer die Rentenzahlungen voll versteuern müssen, wenn sie die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 66 EStG in Anspruch genommen haben. Schließlich kennt das Steuerrecht weitgehende Unterschiede zwischen Arbeitnehmern und Selbständigen, die sich im Wesentlichen aus der unterschiedlichen Charakteristik ergeben.

IV.

47 Der Beklagte hat zutreffend die Zahlung für Dezember 2009 nach § 22 Nr. 5 EStG lediglich mit dem Ertragsanteil von 20 % berücksichtigt. Sonstige Einkünfte sind danach auch Leistungen aus Pensionsfonds. Weil die Leistungen im vorliegenden Fall nicht auf steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 66 EStG beruhen (siehe III.), ist § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a EStG anzuwenden (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchstabe a EStG). Für die Steuerbarkeit der Leistungen aus dem Pensionsfonds kommt es nicht darauf an, ob die Steuerbefreiung der früheren Beitragszahlungen hätte gewährt werden müssen (zu § 3 Nr. 63 EStG BFH-Urteil vom 20.09.2016 X R 23/15, BFHE 255, 209, BStBl II 2017, 347). Nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a bb EStG kommt es auf den Ertragsanteil an, welcher bei einem bei Rentenbeginn 63-Jährigen 20 % beträgt (Tabelle nach § 22 Nr.1 Satz 4 EStG).

V.

48 Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat hat die Revision zugelassen, weil der Bundesfinanzhof bislang keine Gelegenheit hatte, sich zur Auslegung des Arbeitgeberbegriffes in § 3 Nr. 66 EStG zu äußern.