



Stellungnahme Nr. 6 Februar 2022

**Aussetzungs- und Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 14.11.2013
– VI R 49/12 und VI R 50/12) zur verfassungsrechtlichen Prüfung,
ob § 40b Abs. 4 EStG mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist
2 BvL 7/14 und 2 BvL 8/14**

Mitglieder des Verfassungsrechtsausschusses

RA Prof. Dr. Christian Kirchberg, Vorsitzender

RA Dr. Christian-Dietrich Bracher

RA Prof. Dr. Dr. Karsten Fehn

RA Dr. Markus Groß

RAuN Prof. Dr. Wolfgang Kuhla

RA Prof. Dr. Christofer Lenz (Berichterstatte

RA Dr. Michael Moeskes

RA Dr. iur. h.c. Gerhard Strate

RA Prof. Dr. Michael Uechtritz

RAin Dr. jur. Katharina Wild

RA Michael Then, Schatzmeister Bundesrechtsanwaltskammer

RA Frank Johnigk, Bundesrechtsanwaltskammer

Die Bundesrechtsanwaltskammer ist die Dachorganisation der anwaltlichen Selbstverwaltung. Sie vertritt die Interessen der 28 Rechtsanwaltskammern und damit der gesamten Anwaltschaft der Bundesrepublik Deutschland mit etwa 166.000 Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälten gegenüber Behörden, Gerichten und Organisationen – auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene.

Stellungnahme

A Zusammenfassung

Die Bundesrechtsanwaltskammer hält die Vorlagen, ihre Zulässigkeit unterstellt, für begründet. Die Bundesrechtsanwaltskammer teilt die Auffassung des Bundesfinanzhofs, dass § 40b Abs. 4 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13.12.2006 mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar ist, soweit danach der (grundrechtsberechtigte) Arbeitgeber auf Sonderzahlungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 zwangsweise pauschale Lohnsteuer zu zahlen hat, durch die er selbst definitiv belastet wird.

B Sachverhalt und Problemstellung

1. Der Bundesfinanzhof hält die Vorschrift des § 40b Abs. 4 EStG in der seinerzeit maßgeblichen Fassung wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungswidrig, weil danach der Arbeitgeber Einkommensteuer für Einkünfte zahlen muss, die andere Rechtssubjekte – nämlich seine Arbeitnehmer – erzielt haben, ohne dass er die Möglichkeit hat, seine Steuerlast an seine Arbeitnehmer weiterzugeben.
2. Deshalb hat der Bundesfinanzhof in zwei Fällen (VI R 49/12 und VI R 50/12) ausgesetzt und vorgelegt. Die Sachverhalte sind im Kern identisch und die Beschlüsse nahezu textgleich. Im Folgenden wird immer nur auf den Beschluss im Verfahren VI R 50/12 abgestellt, den das Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvL 8/14 führt. Die Ausführungen gelten grundsätzlich für das Parallelverfahren (2 BvL 7/14) entsprechend.
3. Die den finanzgerichtlichen Verfahren zugrundeliegenden Sachverhalte reichen tief in die Vergangenheit zurück. Es geht in beiden Fällen um Lohnsteuer-Anmeldungen für das Jahr 2008. Die finanzgerichtlichen Entscheidungen sind aus dem Jahr 2012, die Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs aus dem Jahr 2013. Seither ist in beiden Sachen bis zum Zustellungsschreiben vom 28.10.2021 nichts nach außen Sichtbares geschehen.
4. Klagender Arbeitgeber ist im Verfahren 2 BvL 7/14 eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Im Verfahren 2 BvL 8/14 ist die Rechtsnatur des betroffenen Arbeitgebers aus der übermittelten Fassung des Vorlagebeschlusses nicht ersichtlich; aus der Juris-Fassung des vorangegangenen finanzgerichtlichen Urteils ergibt sich, dass es sich dabei um eine kirchliche Organisationseinheit handelt. In beiden Fällen hat der jeweilige Arbeitgeber einen Dritten seine das Lohnsteuerverfahren betreffenden Pflichten nach § 38 Abs. 3a EStG erfüllen lassen. Im Verfahren 2 BvL 8/14 ist dieser Dritte im finanzgerichtlichen Verfahren auch anstelle des (kirchlichen) Arbeitgebers als Kläger aufgetreten. Aus dem erstinstanzlichen Urteil ist ersichtlich, dass der Dritte in diesem Verfahren eine Körperschaft des öffentlichen Rechts war; ob es sich dabei um eine kirchliche

Organisationseinheit handelt, die deshalb grundrechtsfähig sein könnte, geht aus dem erstinstanzlichen Urteil nicht hervor.

5. Scheidet ein Arbeitgeber aus der VBL aus, hat er nach der Satzung der VBL grundsätzlich eine Gegenwertzahlung zu leisten, mit der die zugunsten seiner Beschäftigten und deren Hinterbliebenen entstandenen Ansprüche und Anwartschaften ausfinanziert werden.

§ 23 Abs. 2 der 2008 maßgeblichen VBL-Satzung ordnete an, dass der ausscheidende Arbeitgeber zur Deckung der aus dem Anstaltsvermögen nach dem Ausscheiden zu erfüllenden Verpflichtung einen von der VBL auf seine Kosten zu berechnenden Gegenwert zu zahlen hat. Dabei enthielt § 23 Abs. 2 Satz 6 VBL-Satzung 2008 Regelungen dazu, welche Ansprüche bei der Berechnung nicht zu berücksichtigen sind.

In der aktuell gültigen Fassung der VBL-Satzung vom Mai 2021 findet sich die maßgebliche Regelung zur Gegenwertberechnung in § 23a. Dessen Abs. 1 Satz 1 betont, dass die Verpflichtung zur Zahlung eines Gegenwerts an die VBL für die dort verbleibende Leistungsansprüche und unverfallbaren Anwartschaften, die dem ausscheidenden Arbeitgeber zuzurechnen sind, „zur Sicherung der Umlage- und Solidargemeinschaft“ erfolgt. § 23a Abs. 1 Satz 2 Buchst. a) VBL-Satzung 2021 stellt klar, welche Leistungsansprüche und Anwartschaften der ausscheidende Arbeitgeber „zur Ausfinanzierung“ hat. Nach Satz 3 regeln Ausführungsbestimmungen der VBL Näheres. Im Vergleich zur Satzungslage 2008 ist neu, dass nach § 23a Abs. 3 Satz 1 Buchstaben b) und c) VBL-Satzung 2021 auch eine spätere Nachjustierung der Gegenwertzahlung aufgrund sich verändernder Rechnungsgrundlage erfolgen kann, und zwar durch Auszahlung eines Überschusses einerseits und durch eine Nachschusspflicht des ausgeschiedenen Arbeitgebers andererseits.

6. Während laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestimmten Dienstverhältnis an eine Altersversorgungseinrichtung steuerlich schon immer zu den Einkünften des jeweiligen Arbeitnehmers zählten (deklaratorisch insoweit § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 EStG), ist durch das Jahressteuergesetz 2007 erstmals angeordnet worden, dass dasselbe auch für Sonderzahlungen des Arbeitgebers gilt, und zwar insbesondere bei „Zahlungen an eine Pensionskasse anlässlich seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung“ (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, 2. Halbsatz Buchst. a) EStG). Das erfasst die Gegenwertzahlungen beim Ausscheiden aus der VBL. Von dieser gesetzlich angeordneten Zuordnung solcher Sonderzahlungen des Arbeitgebers zu den Einkünften des Arbeitnehmers sind aber Sonderzahlungen in Form von Sanierungsgeldern, welche die Arbeitgeber der öffentlichen Hand allgemein zur Sanierung der VBL leisten, ausgenommen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 1. Halbsatz Buchst. d) i.V.m. Satz 4 EStG).
7. Mit dieser Rechtsänderung in § 19 Abs. 1 EStG hat der Gesetzgeber ausdrücklich eine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs korrigiert, die solche Sonderzahlungen des Arbeitgebers anlässlich seines Ausscheidens aus einer Zusatzversorgungskasse, also die sogenannte Gegenwertzahlung, nicht als steuerpflichtigen Arbeitslohn eingestuft hat (vgl. zur gesetzgeberischen Motivation BT-Drs. 16/2712, S. 45 f.).

Wäre es bei dieser Regelung in § 19 Abs. 1 EStG als solcher geblieben, wäre die steuerliche Belastung beim jeweiligen Arbeitnehmer angefallen, weil die Sonderzahlung gerade als Einkunft aus nichtselbständiger Tätigkeit eingestuft wird.

8. Dieses Ergebnis hat der Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 aber dadurch auf den Kopf gestellt, dass er in den Vorschriften über die Pauschalierung von Lohnsteuer (§§ 40 bis 40b EStG), die jeweils ein Wahlrecht des Arbeitgebers zugunsten einer Pauschalierung statt einer Einzelsteuererhebung beim Arbeitnehmer vorsehen, unter Ausschluss eines Wahlrechts des Arbeitgebers und damit für diesen zwingend angeordnet hat, dass dieser in den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG, also auch bei den Sonderzahlungen aus Anlass der Beendigung der Mitgliedschaft in der VBL, die Lohnsteuer mit einem Pauschalsteuersatz in Höhe von 15 % der Sonderzahlungen zu erheben und zu bezahlen hat.
9. Die Pauschalierungsregelungen für die Lohnsteuer in den §§ 40 bis 40b EStG sind vor dem Hintergrund zu sehen, dass die Lohnsteuer nur eine Erhebung der Einkommensteuer an der Quelle darstellt (grundlegend BVerfGE 23, 1 [7]). Erst der Arbeitgeber bewirkt durch seine aus freiem Entschluss vorgenommene Pauschalisierung, dass die Arbeitnehmer von ihren eigenen Steuerpflichten frei werden. Wegen der Freiwilligkeit der Pauschalisierung für den Arbeitgeber hat dieser die Möglichkeit, die Belastungswirkung für sich als Arbeitgeber, die sich aus seiner Entscheidung für eine Pauschalierung und damit für eine steuerliche Entlastung der Arbeitnehmer ergibt, durch vertragliche Regelungen mit jedem einzelnen Arbeitnehmer vollständig oder teilweise auszugleichen. Bei einem gesetzlich angeordneten Zwang zur Pauschalierung besteht diese Möglichkeit praktisch nicht und erfolgt deshalb eine Verlagerung der steuerlichen Belastung vom Einkünfte erzielenden Arbeitnehmer auf den diese Einkünfte bewirkenden Arbeitgeber. Der Arbeitgeber bezahlt also Steuern auf seine eigenen lohngleichen Zuwendungen an seine Beschäftigten.
10. Im Gesetzentwurf der Bundesregierung für das Jahressteuergesetz 2007 wurde ausdrücklich klargestellt, dass eine Überwälzung der Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer zwar grundsätzlich denkbar ist, damit aber wegen der notwendigen und verwaltungsaufwändigen individuellen Zuordnung der Sonderzahlung zum einzelnen Arbeitnehmer und der erforderlichen Zustimmung des Arbeitnehmers mit einer Abwälzung der pauschalen Steuer in größerem Umfang nicht zu rechnen ist (BT-Drs. 16/2712, S. 57).
11. Der Bundesfinanzhof ist bei einer Beurteilung der Ausgangsfälle am Maßstab des einfachen Rechts zu dem Ergebnis gekommen, dass für die im konkreten Fall geleistete Sonderzahlung aus Anlass des Ausscheidens aus der VBL anstelle einer Einkommensteuer der dadurch begünstigten Beschäftigten arbeitgeberseitig eine pauschale Lohnsteuer in Höhe von 15 % der Gegenwertzahlung zu bezahlen ist. Eine teleologische Einschränkung des Anwendungsbereichs von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbsatz 2 Buchst. a) EStG sei deshalb nicht möglich, weil der Gesetzgeber die Sicherung schon erworbener Zukunftssicherungsansprüche des Arbeitnehmers durch Sonderzahlungen zum Anlass für die Besteuerung genommen hat.
12. Der Bundesfinanzhof hält zwar die Zuordnung der Sonderzahlung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit durch § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG nicht für verfassungswidrig. Für verfassungswidrig hält er aber die daran anknüpfende Regelung des § 40b Abs. 4 EStG, weil hierdurch der Arbeitgeber – abweichend von allen anderen im Einkommensteuerrecht geregelten Fällen – verpflichtet wird, die Einkommensteuer für Einkünfte zu entrichten, die ein anderes Steuersubjekt erzielt hat. Dies verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG (vgl. den Vorlagebeschluss im Verfahren VI R 50/12, S. 16 f. des Umdrucks).

C**Fragen der Vizepräsidentin**

1. Im Übersendungsschreiben hat die Vizepräsidentin mitgeteilt, dass insbesondere drei Fragen von Interesse wären:
 - „Wie hoch wäre der (zeitlich und finanzielle) Aufwand einer individuellen Zuordnung der Gegenwertzahlung nach § 23 VBLS zum einzelnen Arbeitnehmer? Welche Faktoren wären dabei zu berücksichtigen?
 - Wie hoch wäre der (zeitlich und finanzielle) Aufwand einer individuellen Zuordnung anderer Sonderzahlungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 EStG zum einzelnen Arbeitnehmer? Welche Faktoren wären dabei zu berücksichtigen?
 - Inwiefern kann für die individuelle Zuordnung der Sonderzahlung zum einzelnen Arbeitnehmer auf Berechnungen der jeweiligen Versorgungskasse zurückgegriffen werden“!
2. Zur ersten Frage ist darauf hinzuweisen, dass die Gegenwertzahlung in der aktuellen Satzung der VBL nicht in § 23, sondern in § 23a Abs. 1 geregelt ist.
3. Der Bundesfinanzhof hat in beiden Vorlagebeschlüssen festgestellt, dass die VBL den Gegenwert für die jeweils bereits erdienten Anwartschaften und Rechte „anhand jedes aktuellen Versicherten und jedes Rentners der VBL“ errechnet und sich dafür auch auf einschlägige Veröffentlichungen berufen (Vorlagebeschluss VI R 50/12, S. 27 f.). Gegenteilige Regelungen enthalten weder die aktuelle Satzung der VBL noch die Vorgängerfassung aus dem Jahr 2008. Nach alter und nach neuer Satzungslage erfolgt die Berechnung des Gegenwerts auf Kosten des ausscheidenden Arbeitgebers (§ 23 Abs. 2 Satz 1 VBL-Satzung 2008; § 23a Abs. 4 Satz 1 VBL-Satzung 2021). Vor diesem Hintergrund erhält die VBL für den ihr bei der ohnehin stattfindenden Berechnung der Gegenwertzahlungen je einzelner Arbeitnehmer entstehenden Aufwands ohnehin einen Ausgleich durch den ausscheidenden Arbeitgeber.
4. Dieser kostenmäßige Aufwand ist für den ausscheidenden Arbeitgeber typischerweise auch deutlich geringer und deshalb günstiger als eine Besteuerung des Gegenstandswertes im Umfang von 15 %. Dasselbe gilt für den lohnsteuerrechtlichen Zuordnungsaufwand beim Arbeitgeber. Der Vorlagebeschluss verweist insoweit eindrucksvoll auf den Sachverhalt des vom Bundesgerichtshof am 10.10.2012 (IV ZR 12/11) entschiedenen Fall, in dem bei einer Gegenwertzahlung von 18,4 Mio. € der sich aus dem Pauschalsteuersatz von 15 % ergebende Umfang der steuerlichen Belastung des Arbeitgebers bei 2,7 Mio. € lag. Besonders gelagerten Fällen mag der Gesetzgeber aus Gründen der Verhältnismäßigkeit dadurch Rechnung tragen, dass er dem Arbeitgeber – wie im Bereich der pauschalen Lohnsteuererhebung sonst durchgehend – das Recht einräumt, sich freiwillig für eine Pauschalbesteuerung zu entscheiden, wenn das für ihn attraktiver ist.
5. Bezogen auf die Steuerverwaltung besteht kein Aufwand der Art, dass für jeden Arbeitnehmer der individuelle Betrag zu ermitteln wäre. Denn insoweit kann auf die Ermittlungen der VBL aufgesetzt werden. Im Vergleich zum Normalfall, also einer weiter andauernden Mitgliedschaft des Arbeitgebers in der VBL, entsteht der Steuerverwaltung durch die Zuordnung des Gegenwerts zum je einzelnen Arbeitnehmer kein Mehraufwand, weil bei den im Falle der

Aufrechterhaltung der Mitgliedschaft in der VBL fortgesetzten laufenden Zahlungen des Arbeitgebers zur VBL ohnehin eine Verarbeitung im Rahmen der jeweiligen Einkommensteuerprüfungen des einzelnen Arbeitnehmers erfolgt.

D

Rechtliche Würdigung

1. Wird § 40b Abs. 4 EStG am Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG gemessen, erweist sich die Norm als verfassungswidrig und erweisen sich beide Vorlagen in diesem Sinne als begründet. Das ist vom Bundesfinanzhof im Detail zutreffend ausgeführt worden (Vorlagebeschluss VI R 50/12, Seiten 17 bis 32) und muss deshalb hier nicht im Einzelnen wiederholt werden.

Hervorzuheben ist lediglich Folgendes:

2. Die verfassungsrechtlichen Maßstäbe des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes des Art. 3 Abs. 1 GG gerade in steuerlichen Zusammenhängen werden vom Bundesfinanzhof zutreffend zugrunde gelegt. Der Bundesfinanzhof bewegt sich exakt auf der Linie, die das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung praktiziert und die der Zweite Senat zuletzt in seinem Beschluss vom 08.12.2021 (2 BvL 1/13) zu § 32a EStG zusammengefasst und entfaltet hat (dort Rdnrn. 51 bis 66).
3. Im Mittelpunkt steht dabei die sogenannte horizontale Steuergerechtigkeit, also die Ausrichtung des Einkommensteuerrechts auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen in dem Sinne, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch zu besteuern sind (BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 08.12.2021 – 2 BvL 1/13, Rdnr. 56; BVerfGE 152, 274 [313, Rdnr. 99]; BFH, Vorlagebeschluss VI R 50/12, S. 21 des Umdrucks). Ergänzend gilt, dass unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes und die Bestimmung des Steuerpflichtigen folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen muss (BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 08.12.2021 – 2 BvL 1/13, Rdnr. 56; BVerfGE 99, 280 [290]; BFH, Vorlagebeschluss VI R 50/12, Umdruck S. 21). Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes und des Steuerpflichtigen getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung, also im Hinblick auf die Folgerichtigkeit, bedürften eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 08.12.2021 – 2 BvL 1/13, Rdnr. 56; BFH, Vorlagebeschluss VI R 50/12, S. 21 des Umdrucks).
4. Die Ungleichbehandlung hat der Bundesfinanzhof zutreffend herausgearbeitet. § 40b Abs. 4 EStG ist die einzige Norm im Einkommensteuerrecht, nach der Einkommensteuern für Einkünfte eines anderen Rechtssubjekts entrichtet werden müssen und nicht der Maßstab des eigenen verfügbaren Einkommens für die Besteuerung zur Anwendung kommt. Der darin zugleich liegende Bruch des Prinzips der folgerichtigen Umsetzung der steuerrechtlichen Grundentscheidung zeigt sich auch daran, dass es zugleich der einzige Fall im Lohnsteuerrecht ist, bei dem der Arbeitgeber eine pauschale Lohnsteuer zwingend, also ohne Wahlrecht, nicht nur schuldet, sondern auch wirtschaftlich endgültig zu tragen hat. Dem Bundesfinanzhof ist auch insoweit zuzustimmen, dass durch die Verlagerung der Einkommensteuerpflicht des Arbeitnehmers für die ihm wirtschaftlich zu Gute kommenden Versorgungsbeiträge des Arbeitgebers auf den Arbeitgeber das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in krasser Weise verfehlt wird.

5. Das geradezu Willkürhafte zeigt sich ergänzend in dem vom Bundesfinanzhof nicht besonders hervorgehobenen Umstand, dass der Bundesgesetzgeber im relevanten Jahressteuergesetz 2007 unter Abweichung vom Gesetzesvorschlag der Bundesregierung die Zahlungen, welche die der VBL angehörenden Arbeitgeber zur allgemeinen Sicherung dieses angeschlagenen Sicherungssystems diesem zuführen, also die sogenannten „Sanierungsgelder“ im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2, 1. Halbsatz, Buchst. d) EStG, keiner Pauschalsteuer unterwerfen, sondern bewusst steuerfrei gestellt haben.
6. Die belastungswidrige Verlagerung der Steuerpflicht von den Einkünfte erzielenden Arbeitnehmern auf den Arbeitgeber und die doppelte Durchbrechung des Grundsatzes der Folgerichtigkeit (Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit; Pauschalbesteuerung mit Wechsel des Steuerschuldners nur als ausübbarer Option) können verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt werden, weil es an dem dafür erforderlichen sachlichen Grund, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag, fehlt.

Das hat der Bundesfinanzhof auf den Seiten 23 bis 32 des Vorlagebeschlusses im Verfahren VI R 50/12 im Detail unter allen in Betracht kommenden Aspekten dargelegt. Es gibt keine Rechtfertigung

- durch Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens
- durch einen arbeitsrechtlichen Rückgriff
- durch Verwaltungsvereinfachung und Kostenersparnis
- durch die mangelnde Begründung neuer Ansprüche
- durch das Verlassen der Zusatzversorgungskasse und
- durch Förderungs- und Lenkungsziele.

Dazu ist nur noch Folgendes zu ergänzen.

7. Der arbeitsrechtliche Rückgriff, also die wirtschaftliche Verlagerung durch den Arbeitgeber auf seine Arbeitnehmer, wäre nach der steuersystematischen Sichtweise des Bundesfinanzhofs selbst dann zur Rechtfertigung untauglich, wenn es einen entsprechenden zivilrechtlichen Anspruch gäbe. Bedeutsamer und deshalb ausschlaggebend ist bei einer eher praktischen Betrachtungsweise, dass es in der Rechtswirklichkeit zu einem arbeitsrechtlichen Rückgriff auf die einzelnen Beschäftigten in den Fällen der Gegenwertzahlung an die VBL nicht kommt und dass dies exakt der schon im Sachverhaltsteil wiedergegebenen Wertung in der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung entspricht, also vom Gesetzgeber einkalkuliert worden ist.
8. Der Aspekt der Verwaltungsvereinfachung und Kostenersparnis ist auch nicht tragfähig. Der Bundesfinanzhof hat anhand eines anderen, vom Bundesgerichtshof entschiedenen Falls recht drastisch aufgezeigt, dass angesichts der typischerweise im Millionenbereich liegenden Gegenwertzahlung eine Pauschalsteuerbelastung von 15 % weit über der Ersparnis liegt, die sich für den Arbeitgeber typischerweise im Fall einer Pauschalisierung ergeben kann. Letztlich traut der Gesetzgeber seiner gegenteiligen Einschätzung selbst nicht. Denn andernfalls hätte er es wie bei allen anderen Pauschalierungsregelungen im Lohnsteuerrecht auch hier dabei belassen können, dass der Arbeitgeber zur Pauschalsteuerzahlung optieren kann. Diese Freiheit hat der Gesetzgeber dem Arbeitgeber gerade deshalb genommen, weil in der relevanten Konstellation

kein vernünftiger Arbeitgeber die Pauschalierungslösung wählen würde. Sie ist für ihn auch unter dem Aspekt der Verwaltungsvereinfachung und der Kostenersparnis ein offensichtliches und massives Verlustgeschäft, welches er nach der eingestandenem Bewertung der Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren auch nicht auf die materiell begünstigten und an sich einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer abwälzen kann.

9. Zur Rechtfertigung eignet sich auch nicht der Umstand, dass es der Arbeitgeber ist, der die Zusatzversorgungskasse verlässt und dass der Gesetzgeber ein außerfiskalisches Lenkungsziel verfolgen könnte, die Arbeitgeber in der VBL zu halten. Der Bundesfinanzhof hat richtig herausgearbeitet, dass der Gesetzgeber weder ausdrücklich ein solches „Halteziel“ verfolgt noch erkennbar ist, wie sich das zur Freiwilligkeit der Mitgliedschaft des Arbeitgebers in der VBL und seinem satzungsmäßigen Ausscheidensrecht verhalten sollte.
10. In diesem Zusammenhang mögen auch die drei Fragen der Vizepräsidentin zum Aufwand einer individuellen Zuordnung der Gegenwertzahlung zum einzelnen Arbeitnehmer zu sehen sein. Das betrifft aber bei Lichte betrachtet nur das Thema, welche der anderen, gleichheitsgerechten und damit verfassungskonformen Lösungen der Gesetzgeber bei einer künftigen Neuregelung wählen kann. Eine Verlagerung der Belastungswirkung von Einkünften einzelner Arbeitnehmer aus deren Einkommensteuerlast in die Steuerlast des Arbeitgebers lässt sich durch solche Aufwandsbetrachtungen unter keinem denkbaren Aspekt rechtfertigen.

Das gilt auch für einen Aspekt, den der Bundesfinanzhof in den Vorlagebeschlüssen nicht behandelt hat, vor dem der Gesetzgeber bei einer Feststellung der Verfassungswidrigkeit der geltenden Regelung aber stünde: Die steuersystematisch naheliegende und auch in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG normativ festgeschriebene Einordnung des auf den einzelnen Arbeitnehmer individuell entfallenen Teils der Gegenwertzahlung nach der VBL-Satzung als Einkunft aus nichtselbständiger Arbeit des Arbeitnehmers. Das mag zu sozialpolitischen Problemen führen, weil dann das steuerpflichtige Einkommen des einzelnen Arbeitnehmers in dem Jahr, in dem die Gegenwertzahlung erfolgt, massiv ansteigt. Hierfür sind aber verschiedene, die Belastungsgrenze des Arbeitnehmers wahrende Gestaltungen denkbar, insbesondere eine gesetzliche Regelung, die die individuelle Zuordnung der Gegenwertzahlung beim einzelnen Arbeitnehmer auf mehrere Jahre verteilt oder dem Arbeitnehmer jedenfalls ein solches Gestaltungsrecht einräumt. Einer system-, leistungs- und verfassungswidrigen Verlagerung der Steuerpflicht auf den Arbeitgeber bedarf es aber unter keinem Gesichtspunkt.

- - -