

Urteil vom 12. März 2019, IX R 44/17

Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld

ECLI:DE:BFH:2019:U.120319.IXR44.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, SGB 3 § 111, EStG VZ 2015 vorgehend FG Münster, 14. November 2017, Az: 7 K 2635/16 E

Leitsätze

Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld, die auf der Grundlage eines Transfer-Arbeitsverhältnisses und mit Rücksicht auf dieses von der Transfergesellschaft geleistet werden, sind regelmäßig keine Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a, § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG, sondern laufender Arbeitslohn i.S. des § 19 EStG .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 15. November 2017 7 K 2635/16 E aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war seit mehr als 24 Jahren als Arbeitnehmer bei der B-AG beschäftigt. Am 17. Oktober 2014 schloss die B-AG mit dem Kläger und der A-Transfer GmbH --einem rechtlich eigenständigen Unternehmen ohne gesellschaftsrechtliche Verbindung zur B-AG-- aufgrund der Stilllegung des B-AG-Werkes zum 31. Dezember 2014 einen dreiseitigen Vertrag. Nach Art. 1 dieses dreiseitigen Vertrages wurde das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der B-AG zum 31. März 2015 gegen Zahlung einer Abfindung in Höhe von 157.747,23 € aus betriebsbedingten Gründen aufgehoben. Ferner begründeten der Kläger und die A-Transfer GmbH ein befristetes Arbeitsverhältnis vom 1. April 2015 bis zum 31. März 2017 (Art. 2 des dreiseitigen Vertrages). Geschäftsgrundlage für dieses Arbeitsverhältnis war die Gewährung von Transferkurzarbeitergeld i.S. von § 111 des Dritten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB III) für diesen Zeitraum. Die A-Transfer GmbH verpflichtete sich zur Zahlung eines Zuschusses zum Transferkurzarbeitergeld. Einen Anspruch auf Beschäftigung gegenüber der A-Transfer GmbH hatte der Kläger nicht. Das befristete Arbeitsverhältnis bei der A-Transfer GmbH hatte zum Ziel, dem Kläger Qualifizierungsmöglichkeiten zu eröffnen und dessen Arbeitsmarktchancen zu verbessern.
- 2** Der Kläger erhielt im Jahr 2015 (Streitjahr) von der B-AG bis zum 31. März 2015 laufenden Arbeitslohn sowie die vereinbarte Abfindung. Ferner erhielt er vom 1. April 2015 bis zum 31. März 2016 Transferkurzarbeitergeld gemäß § 111 SGB III von der Bundesagentur für Arbeit. Die A-Transfer GmbH zahlte hierzu Aufstockungsbeträge in Höhe von 6.825,35 € im Jahr 2015 und in Höhe von 7.686,40 € im Jahr 2016.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erfasste im Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 2. Mai 2016 für die Kläger sämtliche von der B-AG und von der A-Transfer GmbH an den Kläger geleisteten Zahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Abfindung in Höhe von 157.747,23 € unterwarf das FA als außerordentliche Einkünfte i.S. von § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dem ermäßigten Tarif, die Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld erfasste es dagegen als laufenden Arbeitslohn.

- 4 Der dagegen eingelegte Einspruch hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen erhobenen Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 120 veröffentlichten Urteil statt und unterwarf die Einkünfte des Klägers in Höhe von 6.825,35 € unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids des Streitjahres dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG.
- 5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 24 Nr. 1, § 34 EStG.
- 6 Das FA beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG Münster vom 15. November 2017 7 K 2635/16 E die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 7 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet und führt unter Aufhebung der Vorentscheidung zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld in Höhe von 6.825,35 € nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2, § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ermäßigt zu besteuern sind.
- 9 1. Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist nach § 34 Abs. 1 EStG die darauf entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte u.a. Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG in Betracht.
- 10 Eine Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ist eine Leistung, die "als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen" gewährt wird, d.h. an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen tritt. Sie muss u.a. unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt, d.h. durch den Fortfall der erwarteten oder zu erwartenden Einnahmen sachlich begründet sein, und dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen sowie auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 10. Juli 2008 IX R 84/07, BFH/NV 2009, 130, unter II.2., m.w.N., und vom 13. März 2018 IX R 16/17, BFHE 261, 258, BStBl II 2018, 709, Rz 9, m.w.N.).
- 11 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben, da das FG nicht alle maßgeblichen objektiven Umstände im Rahmen seiner Würdigung berücksichtigt hat.
- 12 a) Ohne Rechtsverstoß ist das FG davon ausgegangen, dass dem Kläger durch die Beendigung seines Arbeitsverhältnisses mit der B-AG ein Schaden entstanden ist, der in dem Verlust seiner Einnahmemöglichkeiten bestand.
- 13 b) Nicht hinreichend geprüft hat das FG aber, ob ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Aufstockungsbeträgen und der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses mit der B-AG bestand bzw. die Zuzahlungen gerade durch den Verlust der steuerbaren Einnahmen bedingt waren.
- 14 aa) Das FG hat einen solchen unmittelbaren Zusammenhang im Wesentlichen mit der Begründung bejaht, die Zahlungen könnten nicht Gegenstand einer laufenden Einkünfteerzielung sein, da sie nicht für laufende Arbeitsleistung gewährt worden seien. Der Kläger sei für die A-Transfer GmbH tatsächlich nicht tätig gewesen. Er habe auch keinen Anspruch auf Beschäftigung gehabt.
- 15 bb) Das FG lässt insoweit unberücksichtigt, dass ein Arbeitgeber auch gänzlich auf die Arbeitsleistung eines Mitarbeiters verzichten kann, ohne dass dies der Annahme eines Arbeitsverhältnisses entgegenstehe (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. April 1994 XI R 41/93, BFHE 174, 352, BStBl II 1994, 653, unter II.2.b, m.w.N., zur Freistellung). Nicht hinreichend gewürdigt hat das FG zudem, dass den Kläger aus dem mit der A-Transfer GmbH geschlossenen Vertrag zahlreiche aktive Mitwirkungs- und Teilnahmepflichten trafen (vgl. z.B. Art. 2 § 8 des dreiseitigen Vertrages), er den Weisungen der A-Transfer GmbH zu folgen verpflichtet war (vgl. z.B. Art. 2 § 4 des dreiseitigen Vertrages) und ein beharrlicher Pflichtenverstoß die A-Transfer GmbH zur ordentlichen Kündigung des Transfer-Arbeitsverhältnisses berechtigt hätte (vgl. Art. 2 § 15 des dreiseitigen Vertrages). Dass sich

die Verpflichtungen des Klägers dagegen in erster Linie auf die Teilnahme an Qualifizierungsmaßnahmen, die Durchführung eines Profiling (§ 111 SGB III) oder sonstige Maßnahmen zur Verbesserung seiner Arbeitsmarktchancen bezogen haben, spricht nicht gegen die Annahme laufender Einnahmen i.S. des § 19 EStG. So sind z.B. auch Vergütungen im Rahmen eines Dienstverhältnisses, das der Ausbildung des betreffenden Leistungsempfängers dient, steuerrechtlich Arbeitslohn (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Juli 1985 VI R 93/80, BFHE 144, 237, BStBl II 1985, 644, unter 1., m.w.N.).

- 16** 3. Die Vorentscheidung kann demnach keinen Bestand haben und ist aufzuheben. Der Senat kann die erforderliche Würdigung auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen selbst vornehmen. Hiernach sind dem Kläger die Aufstockungsbeträge im Streitjahr aus dem mit der A-Transfer GmbH (befristet) vereinbarten Arbeitsverhältnis zugeflossen und waren durch dieses unmittelbar veranlasst. Zwischen der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses mit der B-AG und der Zahlung der Aufstockungsbeträge bestand indes allenfalls ein (mit-)ursächlicher Zusammenhang; dies genügt jedoch nicht im Rahmen des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. August 2007 XI R 18/05, BFH/NV 2007, 2104, unter II.1., 2. zu § 3 Nr. 9 EStG a.F.).
- 17** a) Nach dem vom FG in Bezug genommenen Sozialplan sollte den Arbeitnehmern der B-AG zum Ausgleich der wirtschaftlichen Nachteile, die sie infolge der geplanten Stilllegung des B-AG- Werkes zum 31. Dezember 2014 trafen, die Zahlung einer Abfindung zugesagt und ein Angebot zum Wechsel in eine Transfergesellschaft für maximal 24 Monate unter Aufstockung des Transferkurzarbeitergeldes im ersten Jahr und einer Nettoentgeltzusage für das zweite Jahr unterbreitet werden. Der Sozialplan stand unter der auflösenden Bedingung der Förderung der Transfergesellschaft durch die Bundesagentur für Arbeit.
- 18** b) Der Kläger hat mit Abschluss des dreiseitigen Vertrages das Angebot der B-AG zum Wechsel in die A-Transfer GmbH angenommen, d.h. das zwischen der B-AG und dem Kläger bestehende Arbeitsverhältnis wurde zum 31. März 2015 aufgehoben. Im Rahmen dieses Aufhebungsvertrages verpflichtete sich die B-AG gegenüber dem Kläger zur Zahlung einer einmaligen Abfindung in Höhe von 157.747,23 € brutto (vgl. Art. 1 § 1 des dreiseitigen Vertrages).
- 19** c) Gleichzeitig vereinbarte der Kläger mit der A-Transfer GmbH ein befristetes, sozialversicherungspflichtiges Transfer-Arbeitsverhältnis, das am 1. April 2015 begann und (spätestens) am 31. März 2017 enden sollte (vgl. Art. 2 § 1 des dreiseitigen Vertrages). Der Vertrag stand u.a. unter der aufschiebenden Bedingung der Zusage der Bundesagentur für Arbeit zur Durchführung von Transferkurzarbeit (vgl. Art. 2 § 15 des dreiseitigen Vertrages). Geschäftsgrundlage für das Arbeitsverhältnis war zudem die Gewährung von Transferkurzarbeitergeld i.S. des § 111 SGB III für den Zeitraum vom 1. April 2015 bis 31. März 2016 (vgl. Art. 2 § 1 des dreiseitigen Vertrages).
- 20** Für die Dauer des befristeten Arbeitsverhältnisses verpflichtete sich die A-Transfer GmbH gegenüber dem Kläger zur Zahlung der im Sozialplan vereinbarten Beträge (vgl. Art. 2 § 1, § 7 des dreiseitigen Vertrages). Den Kläger trafen demgegenüber während der Gesamtlauzeit des Vertrages aktive Mitwirkungs- und Teilnahmepflichten (vgl. z.B. Art. 2 §§ 6, 8 und § 16 des dreiseitigen Vertrages), wobei das Weisungsrecht der A-Transfer GmbH zustand und der Kläger am Dienort der betriebsorganisatorisch eigenständigen Einheit geführt und dort in die Arbeitsorganisation der A-Transfer GmbH eingegliedert werden sollte (vgl. Art. 2 § 4 des dreiseitigen Vertrages). Die Vereinbarung enthält weiterhin Bestimmungen zur (Wochen-) Arbeitszeit (vgl. Art. 2 § 10 des dreiseitigen Vertrages), Regelungen für den Krankheitsfall (vgl. Art. 2 § 8 des dreiseitigen Vertrages), zur Urlaubsgewährung (vgl. Art. 2 § 10 des dreiseitigen Vertrages), zu Freistellungsmöglichkeiten und Nebentätigkeiten (vgl. Art. 2 § 5 und § 14 des dreiseitigen Vertrages) und zur Einsatzmöglichkeit bei anderen Arbeitgebern (vgl. Art. 2 § 6 des dreiseitigen Vertrages). Sollte die Auszahlung von Transferkurzarbeitergeld aus Gründen in der Person oder dem Verhalten des Klägers unterbleiben oder deshalb eine Rückforderung bereits gezahlten Transferkurzarbeitergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit erfolgen, hätte kein Anspruch auf die Zahlungen der A-Transfer GmbH bestanden und wären bereits gewährte Leistungen vom Kläger unverzüglich an diese zurückzuzahlen gewesen (vgl. Art. 2 § 8 des dreiseitigen Vertrages).
- 21** 4. Nach Maßgabe dieser Regelungen sind die Zuzahlungen der A-Transfer GmbH zum Transferkurzarbeitergeld laufender Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, da sie mit Rücksicht auf das Transfer-Arbeitsverhältnis geleistet bzw. durch dieses veranlasst sind.
- 22** Im Sozialplan wurde zum Ausgleich der wirtschaftlichen Nachteile in Folge der Stilllegung des B-AG-Werkes nicht die Zahlung der Aufstockungsbeträge an die Arbeitnehmer als Entschädigung vereinbart, sondern --neben einer Abfindung-- die Ermöglichung der Teilnahme an einer Transfergesellschaft. Erst in der Transfergesellschaft und auf der Grundlage des Transfer-Arbeitsverhältnisses erhielt der Kläger im Streitjahr die Aufstockungsbeträge, die zudem mit der Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Transferkurzarbeitergeld verknüpft

waren. Wie bereits unter II.2.b bb ausgeführt, steht der Annahme laufender Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) nicht entgegen, dass der Kläger weder einen Anspruch auf Beschäftigung gegenüber der A-Transfer GmbH hatte noch diese zur tatsächlichen Beschäftigung des Klägers verpflichtet war, zumal den Kläger aus dem Transfer-Arbeitsverhältnis aktive Mitwirkungs- und Teilnahmepflichten trafen; die A-Transfer GmbH war zudem berechtigt, den Kläger im Rahmen ihres Weisungsrechts auch zur Erprobung an andere Arbeitgeber abzuordnen. Die Aufstockungsbeträge zum Transferkurzarbeitergeld stellen sich demnach --jedenfalls im weitesten Sinne-- als Gegenleistung dar. Unerheblich ist insoweit, dass die Finanzierung der A-Transfer GmbH aus Sozialplanmitteln der B-AG erfolgt ist.

23 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de