

## Urteil vom 20. Juli 2010, IX R 23/09

**Zuzahlungen zum Kurzarbeitergeld - Auflösung eines bestehenden Arbeitsverhältnisses bei Eintritt in neues Arbeitsverhältnis mit externer Beschäftigungsgesellschaft - Anwendungsbereich des § 3 Nr. 9 EStG - Nichtigkeit von Vereinbarungen ziviler Vertragsparteien über die Steuerfreiheit vereinbarter Leistungen**

BFH IX. Senat

EStG § 3 Nr 9, EStG § 3 Nr 9, AO § 38

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 27. Mai 2009, Az: 5 K 3238/03

### Leitsätze

1. Ein bestehendes Arbeitsverhältnis wird i.S. von § 3 Nr. 9 EStG aufgelöst, selbst wenn der Arbeitnehmer mit dessen Aufhebung zugleich in ein neues (befristetes) Arbeitsverhältnis mit einer externen Beschäftigungs-Gesellschaft und Qualifizierungs-Gesellschaft eintritt .
2. Sind monatliche Zahlungen nach der Betriebsvereinbarung (Sozialplan) unter Berücksichtigung der maßgebenden Auslegungsgrundsätze zum Ausgleich der durch Kurzarbeit entstehenden Nachteile und für die Dauer der Kurzarbeit erbracht, stellen die gezahlten Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld keine steuerfreie (ratierliche) Abfindung, sondern steuerpflichtigen Arbeitslohn dar .

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war als Feinwerkmechanikerin seit Oktober 1995 bei der ... GmbH (K-GmbH) unbefristet beschäftigt.
- 2 Aufgrund einer wirtschaftlichen Notlage der K-GmbH wurde im Jahr 1998 eine Umstrukturierung des Unternehmens erforderlich. Zwischen dem Betriebsrat und der Unternehmensleitung der K-GmbH wurde am 7. April 1998 ein "Interessenausgleich - Sozialplan ..." (Sozialplan) nebst Anlagen vereinbart. Danach waren zur Vermeidung einer sofortigen Betriebsschließung mit der Folge der Kündigung sämtlicher Beschäftigungsverhältnisse u.a. folgende Maßnahmen vorgesehen:
  - der Abschluss von Aufhebungsverträgen mit der K-GmbH
  - gleichzeitiger Abschluß von zeitlich befristeten Arbeitsverhältnissen mit der ... mbH (E-GmbH) als einer Beschäftigungs- und Qualifikationsgesellschaft (BQG)
  - Durchführung struktureller Kurzarbeit in Verbindung mit Qualifizierungs- und/oder Weiterbildungsmaßnahmen sowie für die Dauer dieser Kurzarbeit einem Nachteilsausgleich. Dessen Auszahlung sollte über die E-GmbH aus dem von der K-GmbH zur Verfügung gestellten "Härtefonds" im Umfang von 2 Mio. DM für die Zeit vom 1. Mai 1998 bis zum 30. April 1999 erfolgen.
- 3 Aus diesen Mitteln sollten ausweislich einer Protokollnotiz gleichen Datums bestimmte Beschäftigte --wie die Klägerin-- zum "Ausgleich der Nachteile, die ihnen durch die dauerhafte Gewährung von Kurzarbeitergeld entstehen, eine monatliche Nettoszahlung" erhalten. Diese sollte sich nach der Differenz zwischen dem individuell gewährten Kurzarbeitergeld und 90 % des fiktiven Nettoentgeltes bemessen.
- 4 In einer als "Anlage 2" (zum Sozialplan) bezeichneten Vereinbarung vom 20. April 1998 zwischen der K-GmbH und der E-GmbH wurde den von dieser übernommenen Arbeitnehmern (als Bestandteil des jeweiligen Arbeitsvertrages) ein Nachteilsausgleich gemäß § 3 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. der Streitjahre (EStG) zugesichert. Nach dessen § 2 sollten Arbeitnehmer, denen ein neuer Arbeitsplatz nachgewiesen wurde oder die einen Arbeitsplatz mit

niedrigerer Bezahlung als bisher erhalten, einen Nachteilsausgleich in Höhe des zwölffachen Differenzbetrags zwischen bisheriger und neuer Bezahlung, höchstens aber das 2,5-fache des bisherigen monatlichen Entgelts bekommen.

- 5 Mit Vertrag vom 8. April 1998 wurde der Arbeitsvertrag zwischen der Klägerin und der K-GmbH mit Wirkung zum 30. April 1998 aufgehoben. Unter gleichem Datum schloss die Klägerin mit der E-GmbH unter der Voraussetzung der Gewährung von Kurzarbeitergeld einen befristeten Arbeitsvertrag für die Zeit vom 1. Mai 1998 bis spätestens 30. April 1999. Währenddessen nahm die Klägerin bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 30 Stunden an Schulungsveranstaltungen teil; daneben übte sie weitgehend die Tätigkeiten aus, die sie zuvor für die K-GmbH zu erbringen hatte.
- 6 Nach einem entsprechenden Arbeitsplatzangebot schloss die Klägerin mit der ... GmbH (H-GmbH) einen unbefristeten Arbeitsvertrag vom 3. Mai 1999 ab.
- 7 Im Rahmen einer bei der E-GmbH im Jahr 2000 durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass "im Rahmen einer Strukturkurzarbeits-Maßnahme" "monatliche Nettzuschüsse zum Kurzarbeitergeld aus Sozialplanmitteln als ratierliche Abfindungszahlung" von der E-GmbH an die Klägerin in Höhe von 1.304,27 DM (1998) und 249,62 DM (1999) steuerfrei gezahlt wurden. Diese Beträge erfasste der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit geänderten Bescheiden bei den Einnahmen der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit und setzte die Einkommensteuer für 1998 und 1999 (Streitjahre) erhöht auf 89 DM (1998) und 852 DM (1999) fest.
- 8 Nach erfolglosem Einspruch gab das Finanzgericht (FG) der Klage statt. Die Zahlungen stellten keinen steuerpflichtigen Zuschuss zum Kurzarbeitergeld dar, sondern seien als Abfindung i.S. des § 3 Nr. 9 EStG zu behandeln. Das Arbeitsverhältnis der Klägerin mit der K-GmbH sei auf deren Veranlassung zivilrechtlich wirksam aufgelöst und auch nicht durch die mit der K-GmbH gesellschaftsrechtlich nicht verbundene E-GmbH als externe BQG fortgesetzt worden. Ausweislich der Vereinbarungen im Sozialplan sollten die von der E-GmbH übernommenen Beschäftigten nach Auflösung ihrer Arbeitsverhältnisse für die Dauer der strukturellen Kurzarbeit einen Nachteilsausgleich erhalten, so dass die Zuschüsse als Abfindungen zu qualifizieren seien.
- 9 Mit ihrer Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Das FA beantragt,  
das angefochtene Urteil und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.
- 12 Sie ist der Ansicht, das FG habe zu Recht den an sie bezahlten Nachteilsausgleich als Abfindung i.S. des § 3 Nr. 9 EStG beurteilt. Die Zahlung des Nachteilsausgleichs basiere auf dem mit der unstrittigen Aufhebung des Arbeitsverhältnisses der Klägerin mit der K-GmbH durch Vertrag vom 8. April 1998 verbundenen Verlust des Arbeitsplatzes. Angesichts des neuen, eigenständigen Arbeitsverhältnisses der Klägerin mit der E-GmbH könne auch von einer Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses oder einer "hinausgezögerten Entlassung" keine Rede sein. Maßgebend für den gewährten Nachteilsausgleich sei daher nicht die Kurzarbeit bei der E-GmbH, sondern der Arbeitsplatzverlust bei der K-GmbH gewesen. Also handele es sich bei den streitigen Zahlungen auch nicht um eine "Aufstockung des Kurzarbeitergeldes", sondern um eine (ratierliche) Abfindung.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Entscheidung in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) durch Abweisung der Klage. Denn das FG hat die an die Klägerin gezahlten Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld zu Unrecht als steuerfreie Abfindungen beurteilt.
- 14 1. Gemäß § 3 Nr. 9 Satz 1 EStG (i.d.F. der Streitjahre) sind Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten Auflösung des Dienstverhältnisses, höchstens jedoch 24.000 DM (1998) bzw. 16.000 DM (1999), steuerfrei.
- 15 a) Die Auflösung des Dienstverhältnisses verlangt dessen endgültige Beendigung. Im Falle des Wechsels des Arbeitgebers wird aber eine rein formale Betrachtung der Zielsetzung des § 3 Nr. 9 EStG (sozialpolitisch

begründeter Ausgleich der Folgen eines Arbeitsplatzverlustes) nicht gerecht. Entscheidend ist vielmehr, wie die Beteiligten nach den Umständen des Einzelfalles die Umsetzung des Arbeitnehmers ausgestaltet haben. Wird das bestehende Dienstverhältnis bei Umsetzung eines Arbeitnehmers innerhalb eines Konzerns oder anlässlich eines Betriebsübergangs zwar mit einem neuen Arbeitgeber, aber im Übrigen in Bezug auf den Arbeitsbereich, die Entlohnung und unter Wahrung des sozialen Besitzstandes im Wesentlichen unverändert fortgesetzt, so ist ein die steuerfreie Abfindung rechtfertigender Arbeitsplatzverlust nicht gegeben (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Dezember 2005 XI R 8/05, BFH/NV 2006, 1071; vom 2. April 2008 IX R 82/07, BFH/NV 2008, 1325).

- 16** Dagegen wird ein bestehendes Arbeitsverhältnis i.S. von § 3 Nr. 9 EStG aufgelöst, wenn die Arbeitsvertragsparteien --selbst im Zusammenhang mit einem Betriebsübergang und ohne Umgehung der Rechtsfolgen des § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB)-- das Arbeitsverhältnis wirksam aufheben, auch wenn Arbeitnehmer zugleich (vgl. dazu Urteile des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 28. April 1987 3 AZR 75/86, BAGE 55, 228, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht --ZIP-- 1988, 120; vom 10. Dezember 1998 8 AZR 324/97, BAGE 90, 260, ZIP 1999, 320, Der Betrieb --DB-- 1999, 537) zur Vermeidung einer Entlassung in ein befristetes Arbeitsverhältnis mit einer (gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Sozialgesetzbuches --SGB-- III auch betriebsorganisatorisch eigenständigen) externen BQG eintreten (vgl. BAG-Urteil vom 30. März 2004 1 AZR 85/03, AP Nr. 170 zu § 112 BetrVG 1972; vom 18. August 2005 8 AZR 523/04, BAGE 115, 340, ZIP 2006, 148, DB 2006, 107; vom 23. November 2006 8 AZR 349/06, ZIP 2007, 643, Betriebs-Berater --BB-- 2007, 1054). Dieser Auffassung tritt der erkennende Senat bei.
- 17** b) Eine solche vom Arbeitgeber veranlasste Vertragsauflösung des Dienstverhältnisses liegt vor, wenn der Arbeitgeber die entscheidenden Ursachen für die Auflösung gesetzt hat. Das ist anhand der Umstände des Einzelfalls vom FG als Tatsacheninstanz zu entscheiden. Dabei ist nicht die arbeitsrechtliche Beurteilung der Auflösung maßgeblich, sondern allein der Umstand, wer die Auflösung "betrieben" hat, von wem also die (Initiative zur) Beendigung des Dienstverhältnisses ausgegangen ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 11. Januar 1980 VI R 165/77, BFHE 129, 479, BStBl II 1980, 205; vom 10. November 2004 XI R 51/03, BFHE 208, 186, BStBl II 2005, 441, und XI R 64/03, BFHE 207, 336, BStBl II 2005, 181, m.w.N.).
- 18** c) Abfindungen i.S. des § 3 Nr. 9 EStG sind Leistungen an den Arbeitnehmer, die Nachteile des Arbeitnehmers aus dem Verhalten des bisherigen Arbeitgebers ausgleichen sollen. Die Norm erfasst alle Leistungen zur Abgeltung von Interessen, die durch den Arbeitsplatzverlust infolge Auflösung des Dienstverhältnisses beeinträchtigt sind, soweit die Auflösung vom Arbeitgeber veranlasst oder gerichtlich ausgesprochen wurde (BFH-Urteile vom 16. Dezember 1992 XI R 33/91, BFHE 170, 369, BStBl II 1993, 447; vom 16. Juli 1997 XI R 85/96, BFHE 183, 532, BStBl II 1997, 666, je m.w.N.). Unter § 3 Nr. 9 EStG fallen nur solche Leistungen, die gerade durch die Auflösung des bisherigen Dienstverhältnisses bedingt sind; der einfache Kausalzusammenhang genügt nicht. Erforderlich ist ein unmittelbarer Zusammenhang der Zahlung mit dem aufgelösten Dienstverhältnis (BFH-Urteile in BFHE 170, 369, BStBl II 1993, 447; vom 1. August 2007 XI R 18/05, BFH/NV 2007, 2104).
- 19** Zwar kommt es auf die Art der Zahlung (Einmalbetrag, Teilbeträge) und deren Bezeichnung nicht an (Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 3 ABC, Stichwort "Abfindungen ...", S. 86; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 3 Rz 289, 290; Kreft in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 9 EStG Rz 11). So können "Abfindungen" auch als laufende (wiederkehrende) Beträge gezahlt werden (BFH-Urteil vom 11. Januar 1980 VI R 165/77, BFHE 129, 479, BStBl II 1980, 205, Rz 33 bei juris; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 6. Aufl., § 3 Nr. 9 Rz 38). Hinsichtlich der Zweckgerichtetheit der Zahlung ("wegen") ist aber entscheidend auf die Abfassung der Vereinbarungen (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 2003 XI R 17/02, BFHE 203, 490, BStBl II 2004, 264, unter II.1.c; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 3 ABC, Stichwort "Abfindungen ...", S. 85; Kreft/HHR, § 3 Nr. 9 EStG Rz 14) und deren Auslegung abzustellen (zur wegen ihrer aus § 77 Abs. 4 Satz 1, § 112 Abs. 1 Satz 3 BetrVG folgenden normativen Wirkung wie Tarifverträge vorzunehmenden Auslegung von Sozialplänen als Betriebsvereinbarung s. BAG-Urteile vom 12. November 2002 1 AZR 632/01, BAGE 103, 312, DB 2003, 1686, BB 2003, 2401; vom 2. März 2004 1 AZR 272/03, AP Nr. 13 zu § 77 BetrVG 1972 Auslegung). So hat der BFH in einem Sachverhalt monatliche Zuzahlungen des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld nicht als Abfindungen gemäß § 3 Nr. 9 EStG beurteilt, weil diese nicht wegen der Auflösung des Dienstverhältnisses, sondern wegen Kurzarbeit im Rahmen eines zwar bereits gekündigten, aber noch bestehenden Arbeitsverhältnisses gezahlt wurden (BFH-Beschluss vom 21. Mai 2007 XI B 169/06, BFH/NV 2007, 1648).
- 20** 2. Diesen Maßstäben entspricht die Vorentscheidung nicht; sie ist daher aufzuheben. Das FG hat die an die Klägerin in den Streitjahren erfolgten Zuzahlungen unter Verstoß gegen allgemeine Auslegungsgrundsätze und damit zu Unrecht als Abfindungen i.S. des § 3 Nr. 9 EStG angesehen; denn die Zahlungen sind nicht "wegen" der Auflösung eines Dienstverhältnisses erfolgt.

- 21** a) Zwar ist das FG zutreffend von einer endgültigen Beendigung (Auflösung) des Arbeitsverhältnisses der Klägerin mit der K-GmbH ausgegangen. Dieses Arbeitsverhältnis wurde in Umsetzung des Sozialplans zur Vermeidung der mit einer Betriebsschließung verbundenen Entlassungen durch Aufhebungsvertrag vom 8. April 1998 mit Wirkung zum 30. April 1998 einvernehmlich beendet. Der zugleich abgeschlossene befristete Arbeitsvertrag zwischen der Klägerin und der E-GmbH stellt sich --entgegen der Ansicht des FA-- weder als hinausgezögerte Entlassung noch als bloße Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses mit der K-GmbH dar. Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin --allerdings neben Qualifizierungsmaßnahmen-- bei der E-GmbH weitgehend ihre frühere Tätigkeit ausgeübt haben mag und die Vereinbarungen des Sozialplans Gegenstand des befristeten Arbeitsvertrages waren. Auch die Tatsache, dass die von der E-GmbH übernommenen Arbeitnehmer in einer betriebsorganisatorisch eigenständigen Einheit "K-GmbH" innerhalb der E-GmbH und in den angemieteten Räumlichkeiten der K-GmbH weiterbeschäftigt wurden, ist unter Berücksichtigung des sich aus dem Gesetz (§ 175 Abs. 1 SGB III) ergebenden Zwecks einer solchen Regelung unschädlich. Zudem und entscheidend ist aber, dass die E-GmbH als externe BQG eine eigenständige juristische Person (mit eigenem Gesellschaftszweck) ist, die auch über ihre Gesellschafter nicht mit der K-GmbH unternehmerisch verbunden ist (vgl. Pröpper, DB 2001, 2170, 2172, unter IV.2.a). Das gilt unabhängig davon, wie die Herkunft der betreffenden Gelder und deren Auszahlung über die E-GmbH (ggf. als Zahlstelle) zu beurteilen ist. Daher ist das FG zu Recht von einem neuen eigenständigen Arbeitsverhältnis mit der E-GmbH ausgegangen.
- 22** b) Indes sind die Zuzahlungen nach Maßgabe der Sozialplan-Vereinbarungen nicht "wegen" der Auflösung des Arbeitsverhältnisses mit der K-GmbH, sondern wegen der vereinbarten Kurzarbeit bei der E-GmbH erfolgt. Das FG hat diese Zahlungen unter Verstoß gegen die maßgebenden Auslegungsgrundsätze daher unzutreffend als Abfindungen i.S. des § 3 Nr. 9 EStG behandelt.
- 23** Zwar obliegt die Vertragsauslegung dem FG als Tatsacheninstanz. Wenn sie den Auslegungsgrundsätzen entspricht und nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze verstößt, d.h. jedenfalls möglich ist, bindet sie den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 25. Februar 2009 IX R 76/07, BFH/NV 2009, 1268; vom 22. Mai 2007 IX R 22/06, BFH/NV 2007, 1836, m.w.N.). Im Streitfall ist die Auslegung des FG jedoch nicht möglich; der hierin liegende Rechtsfehler führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils.
- 24** Nach dem Sozialplan (S. 3, unter "Maßnahmen" 1. und 2.) sollten die betroffenen Beschäftigten --neben dem Abschluss von Aufhebungsverträgen mit der K-GmbH und dem gleichzeitigen Abschluss von zeitlich befristeten Arbeitsverhältnissen mit der E-GmbH-- "während der Dauer der strukturellen Kurzarbeit" "einen Nachteilsausgleich" aus dem von der K-GmbH "zur Verfügung gestellten Härtefonds" erhalten. Erläuternd ergibt sich dazu aus der Protokoll-Notiz zum Sozialplan, dass den betroffenen Beschäftigten "zum Ausgleich der Nachteile, die ihnen durch die dauerhafte Gewährung von Kurzarbeitergeld entstehen, eine monatliche Nettozahlung" zusteht. Nach Wortlaut, Wortsinn und dem Zweck dieser betrieblichen Regelung sollte der so abgefasste Nachteilsausgleich gerade nicht wegen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses, sondern ausdrücklich und eindeutig wegen der durch die dauerhafte Gewährung von Kurzarbeit entstehenden Nachteile gewährt werden, und zwar gerade auch für die Dauer dieser Kurzarbeit. Entsprechend waren nach der Protokoll-Notiz auch "monatliche Nettozahlungen" vorgesehen, die dann auch von der E-GmbH als "monatliche Nettozuschüsse" bestätigt wurden. Dass die Vertragsparteien in ihrer Vereinbarung vom 20. April 1998 (Anlage 2 zum Sozialplan) den betroffenen Beschäftigten einen "Nachteilsausgleich gemäß § 3 Ziff. 9 EStG zugesichert" haben, ist als Vereinbarung über Rechtsfolgen steuerrechtlich unzulässig. Denn eine Vereinbarung ziviler Vertragsparteien über die Steuerfreiheit der vereinbarten Leistungen ist nichtig (vgl. zu Vereinbarungen zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde: Pahlke/Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl. § 38 Rz 31; Schuster in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 38 AO Rz 66).
- 25** Auch generell steht dem die Vereinbarung vom 20. April 1998 (Anlage 2 zum Sozialplan) ersichtlich nicht entgegen. Zum einen ist --mit dem FA-- überhaupt fraglich, ob es sich dabei nicht um einen weiteren Nachteilsausgleich in Gestalt einer (echten) Abfindung handelt; denn die Vereinbarung knüpft für die übernommenen Beschäftigten an deren Ausscheiden aus der K-GmbH an und erwähnt an keiner Stelle, dass dieser Nachteilsausgleich wegen der Kurzarbeit und für deren Dauer gezahlt werden soll. In § 1 heißt es sogar ausdrücklich "aus Anlaß des Aufhebungsvertrages". Zum anderen orientiert sich die Formel zur Berechnung des Nachteilsausgleichs u.a. an der bisherigen Bezahlung der Beschäftigten; es werden Höchstbeträge ausgewiesen, deren Auszahlung zudem nicht monatlich, sondern einmalig "mit der April-Abrechnung 1999" oder "im Juli 1999" erfolgen soll. Dazu hat das FG indes keine Feststellungen getroffen; vielmehr steht fest, dass die Klägerin in den beiden Streitjahren monatliche Zahlungen erhalten hat. Im Übrigen wäre die Vereinbarung vom 20. April 1998 bei Zweifeln im Sinne des Sozialplans auszulegen, der einschließlich seiner Protokoll-Notiz einen unmittelbaren Zusammenhang der Zahlungen mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht oder nur mittelbar erkennen lässt.

- 26** 3. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen. Unter Berücksichtigung der vertraglichen Vereinbarungen im Rahmen des Sozialplans sind die Zuzahlungen (Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld) der E-GmbH an die Klägerin als steuerpflichtiger Arbeitslohn --wie in den angegriffenen Einkommensteuerbescheiden bereits geschehen-- anzusetzen. Ob der Klägerin aufgrund der Vereinbarung vom 20. April 1998 (Anlage 2 zum Sozialplan) über die bisherigen Zahlungen hinaus ein weiterer arbeitsrechtlicher Zahlungsanspruch zusteht, ist hier nicht zu beurteilen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)