

Urteil vom 08. April 2014, IX R 28/13

Außerordentliche Einkünfte aus Entschädigungen

BFH IX. Senat

EStG § 24 Nr 1, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 23. January 2013, Az: 6 K 2670/10

Leitsätze

1. NV: Zu außerordentlichen Einkünften führen nur solche Entschädigungen, deren zusammengeballter Zufluss zu einer Ausnahmesituation in der Progressionsbelastung des einzelnen Steuerpflichtigen führt (ständige Rechtsprechung).
2. NV: Von einer einheitlichen, ggf. in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen ausgezahlten Entschädigung ist auszugehen, wenn die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein zwei Teilleistungen begründendes Schadensereignis darstellt. Dies gilt auch, wenn eine Teilentschädigung dafür geleistet wird, dass der Arbeitnehmer besondere Modalitäten der Beendigung seines Arbeitsverhältnisses akzeptiert.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Industriekauffrau und erzielte in den Streitjahren 2007 und 2008 sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie war 2006 bei der B GmbH beschäftigt. Am 20. Dezember 2006 kündigte die B das Arbeitsverhältnis zum 31. Mai 2007 aus betriebsbedingten Gründen. Für den Verlust ihres Arbeitsplatzes wurde der Klägerin eine Abfindung in Höhe von 41.453 € angeboten, die mit der letzten Entgeltrechnung ausgezahlt werden sollte. Daneben bot die B der Klägerin an, ab dem 1. Februar 2007 für längstens 12 Monate in die Transfergesellschaft X gGmbH (X) zu wechseln, dies mit Erhöhung der Abfindungssumme um 5.970 €. Die Klägerin unterzeichnete am 5. Januar 2007 einen Vertrag über den Wechsel in die X. Nach der Präambel beruht der Vertrag auf dem bei der B zwischen der Geschäftsleitung und Betriebsrat abgeschlossenen Sozialplan vom 30. November 2006 sowie dem zwischen B und X abgeschlossenen Vertrag über die Einrichtung einer Transfergesellschaft (TG). Ausweislich des Vertrages erfolgte die Einstellung zur Vermittlung der Klägerin in ein Arbeitsverhältnis bei einem anderen Arbeitgeber, welche durch Qualifizierungsmaßnahmen, durch ein Betriebspraktikum und durch Arbeitsvermittlung unterstützt werde. Die Einstellung erfolgte befristet vom 1. Februar 2007 bis 31. Januar 2008. Mit Abschluss des Transfervertrages endete das Vertragsverhältnis zwischen der B und der Klägerin einvernehmlich zum 31. Januar 2007. Zugleich verpflichtete sich die Klägerin, etwaige Kündigungs- oder Bestandsschutzklagen gegen die B zurückzunehmen. Im Vertrag zwischen der Klägerin, der X und der B wurde Folgendes vereinbart: "Der Arbeitnehmer hat beim Ausscheiden von B einen Anspruch auf eine Abfindung gemäß Sozialplan vom 30. November 2006 gemäß §§ 9, 10 KSchG. Davon erhält er beim Ausscheiden bei B eine Teilauszahlung in Höhe von € 5.970,00. Die Auszahlung der restlichen Abfindungssumme in Höhe von € 41.453,00 erfolgt durch die X beim Austritt aus der TG." Die Auszahlung durch die X erfolgt dabei im Auftrag der B. Am 19. Mai 2008 verlängerte die Klägerin ihren befristeten Arbeitsvertrag mit der X bis 22. Juni 2008. Der Klägerin wurde vereinbarungsgemäß mit der Januar-Entgeltabrechnung 2007 ein Teilbetrag in Höhe von 5.970 € ausgezahlt. Die Auszahlung der rechtlichen Abfindungssumme in Höhe von 41.453 € erfolgte durch die X beim Austritt der Klägerin aus der TG im Jahr 2008.
- 2 In ihrer Einkommensteuererklärung 2007 vom 11. April 2008 erklärte sie bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben ihrem Bruttoarbeitslohn als "Entschädigung/Arbeitslohn für mehrere Jahre" einen Betrag in Höhe von 5.970 €. Die --bestandskräftige-- Veranlagung 2007 erfolgte erklärungsgemäß.
- 3 In der am 19. März 2009 eingegangenen Einkommensteuererklärung 2008 wies die Klägerin bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben ihrem Bruttoarbeitslohn als "Entschädigung/Arbeitslohn für mehrere Jahre" einen Betrag in Höhe von 41.453 € aus. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) forderte in der Folge die entsprechenden Vertragsunterlagen an. Aufgrund der im Rahmen der Bearbeitung der Steuererklärung 2008

gewonnenen Erkenntnisse erließ das FA für 2007 einen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheid, in dem es die Anwendung des § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die Teilabfindung in Höhe von 5.970 € versagte. Dadurch erhöhte sich die ursprünglich festgesetzte Einkommensteuer von 801 € auf 1.040 €.

- 4 Mit Einkommensteuerbescheid 2008 setzte das FA Einkommensteuer in Höhe von 10.975 € fest, wobei es die gezahlte Abfindung in Höhe von 41.453 € nicht nach § 34 EStG ermäßigt besteuerte.
- 5 Mit ihrem Einspruch gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 beantragte die Klägerin die Steuerermäßigung nach § 34 EStG für die gezahlten Abfindungen. 2010 erging ein nach § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG geänderter Einkommensteuerbescheid 2008, der die Einkommensteuer mit 8.349 € festsetzte. Die Einsprüche wies das FA wegen fehlender Zusammenballung zurück. Die hiergegen gerichtete Klage, mit der die Klägerin die Anwendung des § 34 EStG auf die Abfindungszahlungen begehrte, hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 1669 veröffentlichten Urteil, die der Klägerin in den Streitjahren zugeflossenen Zahlungen aufgrund der Sozialplanregelung unterlägen als Einnahmen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit keiner ermäßigten Besteuerung gemäß § 34 Abs. 1 EStG. Sie seien der Klägerin nicht zusammengeballt zugeflossen. Für die Einordnung als außerordentliche Einkünfte i.S. von §§ 24 Nr. 1, 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG seien mehrere Zahlungen als Teil einer einheitlich zu beurteilenden Entschädigung anzusehen, wenn sie Ersatz für ein und dasselbe Schadensereignis darstellten. Dies sei vorliegend der Fall. Die Auszahlung im Jahr 2007 könne nicht mehr als geringfügig angesehen werden. Sie führe mit Blick auf einen monatlichen Bruttoarbeitslohn von knapp 3.000 € nicht zu einer derart relevanten Progressionsverschiebung, die geeignet wäre, eine Ausnahmesituation für die Klägerin hinsichtlich ihrer Progressionsbelastung in den Streitjahren anzunehmen.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts (§§ 24, 34 EStG) rügt. Insbesondere liege keine einheitliche Entschädigungszahlung vor. Der in 2007 zugeflossene Betrag sei von der Arbeitgeberin in erster Linie gezahlt worden, weil sich die Klägerin bereit erklärt habe, ihre Kündigungsschutzklage zurückzunehmen und bereits zum 31. Januar 2007 und damit vor der kündigungsbedingten Beendigung des Arbeitsverhältnisses am 31. Mai 2007 in die X zu wechseln und das Arbeitsverhältnis mit der B zu beenden. Damit sei zwar die Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der B der Anlass für beide Zahlungen. Es hätte sich aber nicht um "ein und dasselbe Schadensereignis" gehandelt, denn den ersten Teilbetrag in 2007 habe die Klägerin nicht aufgrund der kündigungsbedingten einseitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses erhalten, sondern für ihre Mitwirkung an dem einvernehmlichen Wechsel zur X und der damit verbundenen vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses und für die Rücknahme ihrer Bestandsschutzklage. Der in 2008 zugeflossene und zudem ganz wesentliche Abfindungsbetrag sei der Klägerin dagegen unabhängig von der einvernehmlichen vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt worden. Die Sonderzahlung in 2007 stelle eine Entschädigung für die Aufgabe einer Tätigkeit i.S. des § 24 Nr. 1b EStG dar. Neben der Sonderzahlung in 2007 sei von der Arbeitgeberin in 2008 allen vom Arbeitsplatzverlust betroffenen Arbeitnehmern eine weitere Abfindung für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt worden. Diese Abfindung sei Ersatz für entgehende Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1a EStG.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 dahingehend zu ändern, dass von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag in Höhe von 5.970 € gemäß § 34 Abs. 2 Ziff. 2 EStG ermäßigt besteuert werde, sowie den Einkommensteuerbescheid 2008 dahingehend zu ändern, dass von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ein Betrag in Höhe von 41.453 € gemäß § 34 Abs. 2 Ziff. 2 EStG ermäßigt besteuert werde.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die der Klägerin in den Streitjahren zugeflossenen Abfindungszahlungen nicht nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG ermäßigt zu besteuern sind.
- 10 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 in Betracht, die gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden.

- 11 a) Eine Entschädigung liegt vor, wenn die bisherige Grundlage für den Erfüllungsanspruch weggefallen ist und der an die Stelle der bisherigen Einnahmen getretene Ersatzanspruch auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. September 2003 XI R 9/02, BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349, m.w.N.).
- 12 b) Außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 1 und 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 (BFH-Urteil vom 9. Oktober 2008 IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558). Keine Zusammenballung in diesem Sinne liegt typischerweise vor, wenn eine Entschädigung in zwei oder mehreren verschiedenen Veranlagungszeiträumen gezahlt wird, auch wenn die Zahlungen jeweils mit anderen laufenden Einkünften zusammentreffen und sich ein Progressionsnachteil ergibt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 XI R 58/05, BFHE 214, 319, BStBl II 2006, 835, m.w.N.).
- 13 c) Eine Ausnahme von diesem Grundsatz hält der BFH allerdings in solchen Fällen für geboten, in denen --neben der Hauptentschädigungsleistung-- in späteren Veranlagungszeiträumen aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit Entschädigungszusatzleistungen gewährt werden (vgl. dazu BFH-Urteile vom 14. August 2001 XI R 22/00, BFHE 196, 500, BStBl II 2002, 180, und vom 24. Januar 2002 XI R 43/99, BFH/NV 2002, 717). Soziale Fürsorge ist dabei allgemein im Sinne der Fürsorge des Arbeitgebers für seinen früheren Arbeitnehmer zu verstehen. Ob der Arbeitgeber zu der Fürsorge arbeitsrechtlich verpflichtet ist, ist unerheblich. Derartige ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind, sind unschädlich für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung. Diese Auslegung leitet der BFH aus einer zweckentsprechenden Auslegung des § 34 EStG unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ab (BFH-Urteil vom 14. April 2005 XI R 11/04, BFH/NV 2005, 1772).
- 14 Der Zufluss in einem Veranlagungszeitraum ist nach dem Wortlaut von § 34 EStG kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal. Nach seinem Zweck ist § 34 Abs. 1 EStG trotz Zuflusses in zwei Veranlagungszeiträumen auch dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nur eine geringfügige Teilleistung erhalten hat und die ganz überwiegende Hauptentschädigungsleistung in einem Betrag ausgezahlt wird. Wollte man in derartigen Fällen an einem ausnahmslosen Erfordernis eines zusammengeballten Zuflusses der außerordentlichen Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum festhalten, so würden über den Gesetzeswortlaut des § 34 Abs. 1 EStG hinaus die Voraussetzungen der Tarifiermäßigung ohne sachlichen Grund verschärft und die ratio legis verfehlt (BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 11/09, BFHE 226, 265, BStBl II 2011, 27).
- 15 Der unbestimmte Rechtsbegriff der außerordentlichen Einkünfte ist im Wege der Auslegung nach Maßgabe der ratio legis zu konkretisieren. Danach sind außerordentliche Einkünfte solche, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den jeweiligen Steuerpflichtigen im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führen. Diese abzumildern ist der Zweck der Billigkeitsregelung des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG (vgl. ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 4. März 1998 XI R 46/97, BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787, m.w.N.). Diese --veranlagungszeitraumbezogen betrachtete-- begünstigende Behandlung von zusammengeballt zugeflossenen Einnahmen, deren Zufluss sich beim jeweiligen Steuerpflichtigen nach dessen regelmäßiger Einkünftsituation normalerweise auf mehrere Jahre verteilt hätte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787), verwirklicht --veranlagungszeitraumübergreifend betrachtet-- eine gleichmäßige progressive Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dementsprechend sind solche Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte zu behandeln, deren zusammengeballter Zufluss zu einer Ausnahmesituation in der Progressionsbelastung des jeweiligen Steuerpflichtigen führt. Zwar liegt sie typischerweise nicht vor, wenn eine einheitliche Entschädigungsleistung in mehreren Veranlagungszeiträumen zufließt; indes kann eine nur geringfügige Teilleistung in dem dem Zuflussjahr der Hauptentschädigungsleistung vorgegangenen Veranlagungszeitraum dieser Ausnahmesituation mit ihrem Bedarf nach der von § 34 EStG bezweckten Progressionsabmilderung entsprechen.
- 16 Wann von einer solchen unschädlichen geringfügigen Teilleistung auszugehen ist, bestimmt sich nach dem Vorliegen einer Ausnahmesituation in der individuellen Steuerbelastung des einzelnen Steuerpflichtigen. Eine starre Prozentgrenze sieht das Gesetz weder vor noch kann eine solche die gesetzlich geforderte Prüfung der Außerordentlichkeit im Einzelfall ersetzen. Sind keine besonderen tatsächlichen Umstände erkennbar, die die Teilleistung bedingen oder prägen, ist die Frage, ob eine Teilleistung in einem anderen Veranlagungszeitraum der

Außerordentlichkeit der Hauptentschädigungszahlung entgegensteht, alleine ausgehend von der Höhe der Teilleistung zu beurteilen.

- 17** d) Insgesamt nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung ist auszugehen, wenn zwei Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadensereignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, gezahlt wurden.
- 18** 2. Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall von einer einheitlichen, nicht gemäß § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt zu steuernden Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes der Klägerin auszugehen.
- 19** a) Beide streitbefangenen Teilzahlungen wurden als Ersatz für den Arbeitsplatzverlust der Klägerin geleistet. Dies gilt unabhängig davon, dass die 5.970 € speziell für Klagerücknahme, Eintritt in die TG und frühere Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit der B entschädigen sollten. Denn dabei handelt es sich lediglich um Modalitäten derselben Vertragsbeendigung. Auf diese sind beide Teilzahlungen zurückzuführen. Die erste Teilzahlung 2007 war lediglich an die Erfüllung bestimmter Einzelkonditionen der Vertragsbeendigung geknüpft. Diese Einzelkonditionen sind aber lediglich Bestandteil derselben Vertragsbeendigung. Auch spricht der Vertrag der Klägerin, der X und der B hinsichtlich der Hauptentschädigungsleistung von "der restlichen Abfindungssumme". Vereinbart war also eine einheitliche Abfindung für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses der Klägerin.
- 20** b) Bei den 2007 ausgezahlten 5.970 € handelt es sich auch nicht um eine Leistung der sozialen Fürsorge und nicht um eine unschädliche geringfügige Teilleistung im Verhältnis zu den 2008 ausgezahlten 41.453 €. Eine Teilleistung von über 10 % der Hauptleistung ist nach allgemeinem Verständnis nicht geringfügig. Dass die Teilleistung 2007 für das Einverständnis in besondere Modalitäten der Beendigung des Arbeitsverhältnisses als beide Leistungen in 2007 und 2008 begründendes Schadensereignis bezahlt wurde, ändert daran wiederum nichts.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de