

Urteil vom 12. Juli 2016, IX R 33/15

Entschädigungen als Ersatz für entgangene Gehalts- und Rentenansprüche bei geleisteten Schadensersatzzahlungen aus Amtshaftung

ECLI:DE:BFH:2016:U.120716.IXR33.15.0

BFH IX. Senat

EStG § 19 Abs 1, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, FGO § 120 Abs 2, FGO § 120 Abs 3 Nr 2, GG Art 34, EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010

vorgehend FG Münster, 29. Juni 2015, Az: 13 K 3126/13 E,F

Leitsätze

Eine Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG liegt auch dann vor, wenn eine Schadensersatzleistung aus Amtshaftung als Surrogat für die durch eine rechtswidrige Abberufung als Bankvorstand entstandenen Verdienst- und Betriebsrentenausfälle geleistet wird .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30. Juni 2015 13 K 3126/13 E,F wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit ... Vorstandsmitglied der ... Sein Dienstvertrag wurde durch die Bank im Jahr ... ordentlich mit Wirkung zum ... gekündigt. Im Rahmen der für diesen Zeitpunkt geplanten Fusion mit einer anderen Bank sollte der Kläger anschließend eine Vorstandsposition in der ... erhalten.
- 2** Z forderte mit Bescheid vom ... die ... auf, den Kläger mangels fachlicher Eignung als Vorstandsmitglied abuberufen. Daraufhin kündigte die Bank dem Kläger außerordentlich und fristlos ... In der Folge konnte er keine Tätigkeiten mehr als ... ausüben.
- 3** Nachdem das ...gericht ... mit rechtskräftigem Urteil vom ... festgestellt hat, dass der Bescheid der Z rechtswidrig war, nahm der Kläger die Z auf Schadensersatz in Anspruch. Mit rechtskräftigem Urteil vom ... stellte das ...gericht ... in ... Instanz fest, dass die Z verpflichtet ist, dem Kläger sämtliche materielle Schäden zu ersetzen, die ihm im Zusammenhang mit dem rechtswidrigen Abberufungsverlangen entstanden sind und noch entstehen werden. In einem weiteren zivilrechtlichen Verfahren gegen die Z vor dem ...gericht ... wurden in der Klageschrift vom ... "Verdienstausschläge" für den Zeitraum ... bis ... und eine monatliche "Rente" aus einer betrieblichen Altersversorgung ab ... geltend gemacht.
- 4** Die Parteien des Zivilrechtsstreits schlossen am ... einen Vergleich, wonach die Z an den Kläger zum Ausgleich seiner Klageforderung einen Betrag in Höhe von ... € nebst 5 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz seit dem ... zu zahlen hatte. Ausweislich dieser Vereinbarung setzt sich dieser Betrag zusammen "aus einem Schadensersatzanspruch in Höhe von XXX € für das im Jahr ... von dem Kläger im Wege des Notverkaufs veräußerten Eigenheim, entgangenen Gehaltsansprüchen in Höhe von ... € sowie entgangenen Rentenansprüchen in Höhe von ... €. Die Zinsen verteilen sich jeweils anteilig auf die einzelnen Beträge."

- 5 Z zahlte den Betrag in Höhe von ... € nebst Zinsen in Höhe von ... € an den Kläger im Streitjahr ... aus. Der Betrag von XXX € samt Zinsen steht vorliegend nicht in Streit.
- 6 Im Anschluss an eine Außenprüfung unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ... vom ... den Betrag von ... € als Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). In dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember ... vom ... wurde unter Berücksichtigung des zum 31. Dezember ... verbliebenen Verlustvortrags in Höhe von ... € und dessen Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ... ein verbleibender Verlustvortrag zum 31. Dezember ... in Höhe von 0 € festgestellt. Die gegen diese Bescheide und den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ... vom ... eingelegten Einsprüche, mit denen der Kläger im Wesentlichen vortrug, die Zahlungen der Z glichen lediglich einen in seinem Privatvermögen erlittenen materiellen Schaden aus und stellten keinen Arbeitslohn dar, waren nur insoweit erfolgreich, als in der Einspruchsentscheidung vom ... über den Einkommensteuerbescheid für das Jahr ... die Prozesszinsen den der Abgeltungssteuer unterfallenden Einkünften aus Kapitalvermögen zugeordnet worden sind. Im Übrigen blieben die Einsprüche erfolglos.
- 7 Die hiergegen gerichtete Klage wurde weitgehend abgewiesen. In seinem ... Urteil führte das Finanzgericht (FG) aus, die Zahlung der Z in Höhe von ... € für entgangene Lohn- und Rentenansprüche sei bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, da sie eine Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 19 Abs. 1 EStG darstelle. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr ... sei jedoch insoweit rechtswidrig, als von den Versorgungsbezügen noch der Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 102 €, der Versorgungsfreibetrag in Höhe von ... € und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Höhe von ... € abzuziehen seien. Die Zinsen in Höhe von ... € gehörten zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.
- 8 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG setze voraus, dass es sich um eine Ersatzleistung "für entgangene oder entgehende Einnahmen" handele. Eine solche Ersatzleistung scheidet hier aber aus, weil das Dienstverhältnis des Klägers aufgrund der bereits vor dem Abberufungsverlangen der Z ausgesprochenen ordentlichen Kündigung ohnehin zum ... beendet worden wäre. Für den Zeitraum nach dem ... hätten keine Ansprüche auf Einnahmen gegen die Bank oder Dritte bestanden, an deren Stelle die Zahlung der Z als "Ersatzleistung" hätte treten können. Zudem handele es sich nicht um eine Entschädigung, wenn sie dafür geleistet werde, dass kein neuer Vertrag geschlossen wird, da sie keine entgangenen oder entgehenden Einnahmen abgelte.
- 9 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom ... insoweit aufzuheben, als sie die Einkommensteuerbescheide für die Jahre ... und ... und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember ... betreffen, und diese mit der Maßgabe zu ändern, dass die Einkommensteuer für die Jahre ... und ... jeweils auf 0 € festgesetzt und der verbleibende Verlustvortrag zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember ... auf ... € festgestellt wird.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist hinsichtlich des Einkommensteuerbescheids für das Jahr ... unzulässig und deshalb zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Kläger hat insoweit seinen Revisionsantrag entgegen § 120 Abs. 2, Abs. 3 Nr. 2 FGO nicht begründet. Da die Revision im Übrigen zulässig ist, ist über das Rechtsmittel einheitlich durch Urteil zu entscheiden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. August 2011 III R 71/10, BFHE 235, 203, BStBl II 2013, 380, m.w.N.).
- 12 Die Revision ist im Übrigen unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 13 Das FG hat zu Recht die von der Z für entgangene Gehalts- und Rentenansprüche geleisteten Schadensersatzzahlungen als Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2

EStG angesehen (dazu unter 1.). Die Zinszahlung in Höhe von ... € wurde vom FG zutreffend den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG zugeordnet (dazu unter 2.). Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember ... in Höhe von 0 € ist ebenfalls zutreffend (dazu unter 3.).

- 14** 1. Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Entschädigungen, die --wie im Streitfall-- "als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen" gewährt worden sind.
- 15** a) Zahlungen, die nicht an die Stelle weggefallener Einnahmen treten, sondern bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen eines Schuldverhältnisses sind, gehören nicht zu den Entschädigungen. Um eine Entschädigung handelt es sich nur dann, 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 (BFH-Urteile vom 21. September 1993 IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308; vom 9. Juli 2002 IX R 29/98, BFH/NV 2003, 21). Es reicht daher nicht aus, wenn die bisherige vertragliche Basis bestehen geblieben ist und sich nur Zahlungsmodalitäten geändert haben (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 11. Januar 2005 IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044; vom 16. September 2015 III R 22/14, BFH/NV 2016, 26, Rz 18) oder die Vertragsparteien den Vertrag zwar einvernehmlich beenden, aber sich noch zu Zahlungen verpflichten, die bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen aus dem beendeten Rechtsverhältnis darstellen. Erforderlich ist vielmehr, dass der Steuerpflichtige durch den Wegfall von Einnahmen einen Schaden erleidet, der durch die Zahlung unmittelbar ausgeglichen werden soll (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 21; in BFH/NV 2005, 1044, betreffend Entschädigung des Vermieters für die vorzeitige Aufhebung eines Mietvertrags; vom 29. Februar 2012 IX R 28/11, BFHE 237, 56, BStBl II 2012, 569, Rz 11; in BFH/NV 2016, 26).
- 16** b) Das FG hat danach zu Recht entschieden, dass der auf der neuen Rechtsgrundlage des gerichtlichen Vergleichs vom ... (vgl. § 278 Abs. 6, § 794 Abs. 1 Nr. 1 der Zivilprozessordnung) vereinbarte Betrag von ... € als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden ist. Denn nach dem Inhalt dieses gerichtlichen Vergleichs setzt er sich aus "entgangenen Gehaltsansprüchen" sowie "entgangenen Rentenansprüchen" zusammen. Infolge der auf dem rechtswidrigen Abberufungsverlangen beruhenden vorzeitigen Beendigung des Dienstvertrages im ... und unterbundenen Weiterbeschäftigung als ... entfielen künftige Einnahmen des Klägers aus den Gehältern und der betrieblichen Altersversorgung, und die Zahlung der Z diente unmittelbar dem Ausgleich dieses Schadens.
- 17** Diese Zuwendungen werden durch § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugewiesen, zu denen die weggefallenen Einnahmen (Gehalt; betriebliche Rente, dazu BFH-Beschluss vom 4. Juli 2005 VI B 72/04, BFH/NV 2005, 1998) im Falle ihrer Erzielung gehört hätten. Dies gilt auch, wenn der Ersatz für die entgehenden Einnahmen von einem Dritten gezahlt wird (BFH-Urteile vom 21. Januar 2004 XI R 40/02, BFHE 205, 129, BStBl II 2004, 716; vom 8. November 2007 IV R 30/06, BFH/NV 2008, 546). Daher ist es unerheblich, dass die Zuwendung nicht von dem ehemaligen Arbeitgeber, sondern von der Z geleistet wurde.
- 18** c) Nach diesen Maßstäben hat das FG die Schadensersatzzahlung der Z zutreffend als steuerbare Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG behandelt und zu Recht --wie zwischen den Beteiligten unstrittig ist-- der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG unterworfen.
- 19** Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betragen ... € (= ... € ./ 920 € (Arbeitnehmer-Pauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG) + ... € ./ ... € (Versorgungsfreibetrag gemäß § 19 Abs. 2 EStG) ./ ... € (Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag gemäß § 19 Abs. 2 EStG) ./ 102 € (Werbungskosten-Pauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG)).
- 20** d) Anders als das FG und der Kläger meinen, entspricht die Wertung dieser Zuwendungen als Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG auch den im Urteil des Senats vom 10. Juli 2008 IX R 84/07 (BFH/NV 2009, 130) dargestellten Rechtsgrundsätzen.
- 21** In jener Entscheidung (siehe dort Rz 16) wird danach unterschieden, ob eine Entschädigung für die Beendigung eines laufenden Vertrages mit der Konsequenz eines --dann zu entschädigenden-- Verdienstausfalles oder aber im Einzelfall deshalb geleistet wurde, weil wegen Nichtabschlusses eines neuen Vertrages keine neue Verdienstmöglichkeit eröffnet wurde; lediglich in der einen Ausnahmefall darstellenden letztgenannten Alternative ist § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht anwendbar. Jenes Verfahren bezog sich auf die Vereinbarung einer Entschädigung während eines laufenden befristeten Dienstverhältnisses, die dafür geleistet wurde, dass das Dienstverhältnis vertragsgemäß auslief und nicht verlängert wurde. Der dem Streitfall zugrunde liegende Sachverhalt ist jedoch

--entgegen der Auffassung des FG-- mit jenem nicht vergleichbar. Denn hier werden mit der Leistung der Z konkret die Verdienst- und betrieblichen Rentenausfälle des Klägers für den Zeitraum nach fristloser Kündigung und der unterbundenen Weiterbeschäftigung als ... ersetzt. Ausweislich des gerichtlichen Vergleichs vom ... wurde der Betrag von ... € für entgangene Gehaltsansprüche sowie entgangene Rentenansprüche geleistet. Diesem Vergleich lag die Klageschrift vom ... zugrunde. Nach dieser sollte der Kläger als ... übernommen werden. Eine Übernahme sei nur auf Grund des rechtswidrigen Abberufungsverlangens der Z unterblieben. Dem Kläger sei die Übernahme als ... mündlich zugesagt worden; der rechtsverbindliche Bestellsakt sei nur noch eine "Formsache" gewesen. Im Übrigen sei der Kläger nach der unterbliebenen Übernahme in ... nur aufgrund des Abberufungsverlangens gehindert gewesen, bei einer anderen ... eine vergleichbare Position zu erlangen. Hieraus seien ihm monatsweise aufgelistete "Verdienstausfallschäden" für den Zeitraum von ... bis ... entstanden und ab ... eine monatliche "Rente" aus einer zusätzlichen betrieblichen Altersversorgung entgangen. Somit stellt der im Streitfall gegenständliche Betrag bestimmungsgemäß den Ersatz für den Verdienst- und betrieblichen Rentenausfall des Klägers dar. Die Ersatzzahlung ist auch nach den dargelegten Grundsätzen jenes Senatsurteils (in BFH/NV 2009, 130, Rz 16) als Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG anzusehen. Anders als das FG meint, besteht daher keine Divergenz zu der Rechtsprechung des XI. Senats des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 10. September 2003 XI R 9/02, BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349; vom 6. Juli 2005 XI R 46/04, BFHE 210, 498, BStBl II 2006, 55; vom 6. September 2006 XI R 38/04, BFH/NV 2007, 408).

- 22** 2. Die im Streitjahr ... hinsichtlich der entgangenen Gehalts- und Rentenansprüche vereinnahmten Zinszahlungen in Höhe von ... € wurden zutreffend als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG erfasst (BFH-Urteile vom 25. Oktober 1994 VIII R 79/91, BFHE 175, 439, BStBl II 1995, 121; vom 12. November 2013 VIII R 36/10, BFHE 243, 506, BStBl II 2014, 168, Rz 34).
- 23** 3. Schließlich hat das FG den auf den 31. Dezember ... verbleibenden Verlustvortrag zur Einkommensteuer zu Recht in Höhe von 0 € festgestellt, da der zum 31. Dezember ... verbliebene Verlustvortrag in Höhe von ... € im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ... vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen worden ist.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de