Urteil vom 11. Juli 2017, IX R 28/16

Ersatz für beliebige Arten von Schadensfolgen ist keine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG - Voraussetzungen und Umfang des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Entschädigung - Erforderliche Feststellungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.110717.IXR28.16.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 22 Nr 3, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, BGB § 133, BGB § 157, FGO § 118 Abs 2, EStG VZ 2010

vorgehend FG München, 22. Februar 2016, Az: 5 K 2578/13

Leitsätze

Der Grundsatz, dass Entschädigungen, die aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden, einheitlich zu beurteilen sind, entbindet nicht von der Prüfung, ob die Entschädigung "als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen" i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gewährt worden ist .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 23. Februar 2016 5 K 2578/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden im Streitjahr 2010 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Der Kläger ist Diplom-Ingenieur ... und war von 1987 bis Mitte 2007 bei der A-GmbH (GmbH) in Z beschäftigt, zuletzt als "Executive Director of Sales and Marketing for EMEA". Er war Prokurist und Betriebsleiter in Deutschland, seine Zuständigkeit erstreckte sich auch auf Europa, den Mittleren Osten und Afrika. Die GmbH ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft der ... LLC (LLC) mit Sitz in den USA.

3 Das Arbeitsverhältnis des Klägers wurde am 29. Juni 2007 sowohl von der GmbH als auch von der LLC außerordentlich sowie ordentlich gekündigt. Die Rechtsmittel des Klägers gegen die Kündigungen der LLC sowie die außerordentliche Kündigung der GmbH hatten Erfolg.

4 Der Kläger schloss mit der GmbH eine am 7./10. Dezember 2009 unterzeichnete "Abwicklungsvereinbarung" (Vereinbarung). Diese lautet auszugsweise:

5 *"...*
§ 1 Beendigung

Das zwischen der Gesellschaft und dem Mitarbeiter bestehende Anstellungsverhältnis hat durch betriebsbedingte Kündigung der Gesellschaft zum 29. Februar 2008 geendet (das 'Beendigungsdatum'). Der Mitarbeiter wird gegen diese Beendigung nicht weiter rechtlich vorgehen und die hiergegen vor dem Arbeitsgericht ... erhobene Klage [...] sowie weitere gegen die Gesellschaft erhobene Klagen unverzüglich zurücknehmen, insbesondere die beiden Klagen vor dem Arbeitsgericht ... mit den Az. ....

6 *§ 3 Abfindung*

Als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes verpflichtet sich die Gesellschaft dem Mitarbeiter eine Abfindung in Höhe von € ... brutto zu zahlen. Der nach Abzug der anfallenden Abgaben verbleibende Nettobetrag wird dem Mitarbeiter ausbezahlt zwei Wochen, nachdem - kumulativ - (i) die Gesellschaft eine schriftliche und vom Mitarbeiter unterzeichnete Erklärung erhalten hat, dass er sämtliche gegen die Gesellschaft, die LLC oder mit dieser verbundene Gesellschaften erhobene Klagen zurückgenommen hat (bezüglich der Klagen gegen die Gesellschaft mitsamt Kopien der Rücknahmeschriftsätze), (ii) die Gesellschaft eine schriftliche und vom Mitarbeiter unterzeichnete Erklärung erhalten hat, dass er keine U.S.-amerikanischen Behörden über den Inhalt seiner rechtlichen Auseinandersetzungen mit der Gesellschaft, der LLC oder mit deren verbundenen Gesellschaften informiert hat und dies auch künftig nicht tun wird [...].

7 *§ 4 Nachteilsausgleich*

Liegen die Fälligkeitsvoraussetzungen nach § 3 dieser Abwicklungsvereinbarung vor, so zahlt die Gesellschaft dem Mitarbeiter weitere € ... brutto .... Die Gesellschaft zahlt diese Summe, um die Angelegenheit endgültig beizulegen und um die mit einer Fortsetzung des Rechtsstreits verbundenen Unsicherheiten und Kosten zu vermeiden; der Mitarbeiter akzeptiert die Zahlung als vollständigen Ausgleich für jegliche Schäden, die er infolge seiner Kündigung der Gesellschaft erlitten zu haben glaubt. ...

8 *§ 8 Ausgleich*

Mit Unterzeichnung dieser Vereinbarung und deren Erfüllung sind alle gegenseitigen Ansprüche zwischen den Parteien aus dem Anstellungsverhältnis, gleich welcher Art, abgegolten. Der Mitarbeiter hat keine Ansprüche jeglicher Art gegen ein mit der Gesellschaft verbundenes Unternehmen. Im Gegenzug stellt die Gesellschaft den Kläger von etwaigen Ansprüchen der mit ihr verbundenen Unternehmen gegen ihn frei. ...

9 *§ 10 Rechtswahl; Sprache*

Diese Abwicklungsvereinbarung unterliegt deutschem Recht. Die deutsche Fassung ist maßgeblich [...]."

10 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr vom 6. Dezember 2011 erklärten die Kläger die Abfindung gemäß § 3 der Vereinbarung als Entschädigung bzw. Arbeitslohn des Klägers für mehrere Jahre. Im Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 25. Mai 2012 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) unter Anwendung von § 34 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) Einkommensteuer in Höhe von ... € fest. Es legte einen Bruttoarbeitslohn des Klägers in Höhe von ... € zugrunde, der auch den Nachteilsausgleich gemäß § 4 der Vereinbarung enthielt.

11 Der gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch vom 31. Mai 2012 führte zu einem Änderungsbescheid vom 19. Juni 2012, in dem die Einkommensteuer auf ... € herabgesetzt wurde. In Bezug auf die in Rede stehende Zahlung des Nachteilsausgleichs blieb der Einspruch in der Teileinspruchsentscheidung vom 6. August 2013 erfolglos. Hiergegen richtete sich die Klage.

12 Mit Bescheiden vom 21. August 2013 und vom 3. März 2015 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2010 aus nicht streitgegenständlichen Gründen und setzte die Einkommensteuer zuletzt auf ... € fest.

13 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab und führte im Wesentlichen aus, die als Nachteilsausgleich geleistete Zahlung sei eine steuerpflichtige Entschädigung als Ersatz für entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Die Vereinbarung habe der einheitlichen und endgültigen Abwicklung sämtlicher Ansprüche aus dem Anstellungsverhältnis des Klägers gedient. Es habe sich bei dem Nachteilsausgleich nicht um eine Zahlung gehandelt, die zur Erfüllung konkreter zivilrechtlicher Schadensersatzansprüche des Klägers geleistet worden sei. Konkret bezifferte zivilrechtliche Schadensersatzansprüche gegen die GmbH oder die LLC seien in der Vereinbarung an keiner Stelle angesprochen. Es handele sich bei der Vereinbarung vielmehr um eine abschließende Gesamtregelung der Parteien, die die endgültige Abwicklung des --früheren-- Arbeitsverhältnisses zum Ziel habe. Die einheitliche Behandlung der Abfindungszahlung und des Nachteilsausgleichs ergebe sich auch aus dem Umstand, dass die Auszahlung der beiden Beträge nicht etwa an die Erfüllung unterschiedlicher, sondern gerade an identische Voraussetzungen geknüpft worden sei. Gemäß § 4 Satz 1 der Vereinbarung sei Voraussetzung für die Zahlung des Nachteilsausgleichs das Vorliegen der Fälligkeitsvoraussetzungen für die Zahlung der Abfindung nach § 3 der Vereinbarung. Damit sei auch für die Zahlung des Nachteilsausgleichs Voraussetzung, dass alle,

insbesondere die in § 1 der Vereinbarung genau bezeichneten arbeitsgerichtlichen Klagen durch den Kläger zurückgenommen würden (§ 1 i.V.m. § 3 Satz 2 (i), § 4 Satz 1 der Vereinbarung).

14 Schließlich könne dahinstehen, ob im Hinblick auf § 3 Satz 2 (ii), § 4 Satz 1 der Vereinbarung die Zahlung des Nachteilsausgleichs eine Gegenleistung für ein Stillschweigen des Klägers über die Vorgänge im Zusammenhang mit der LLC und den US-Behörden im Zusammenhang mit den behaupteten Embargoverstößen darstelle und insoweit der Nachteilsausgleich aufzuteilen gewesen wäre. Sollte der Nachteilsausgleich eine Gegenleistung für ein Schweigen im Hinblick auf bestimmte Vorkommnisse darstellen, wäre er nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG steuerpflichtig gewesen.

15 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG, § 22 Nr. 3 EStG). Bei dem Nachteilsausgleich in Höhe von ... € handele es sich um nicht steuerbaren Schadensersatz.

16 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2010 vom 3. März 2015 mit der Maßgabe abzuändern, dass die Einnahmen aus dem Nachteilsausgleich in Höhe von ... € nicht steuerbar sind,
hilfsweise, das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

17 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht das Ergebnis, dass der Nachteilsausgleich in Höhe von ... € als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG anzusehen sei (dazu unter 1.). Aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen lässt sich auch nicht abschließend entscheiden, ob der Nachteilsausgleich eine Gegenleistung für ein Schweigen des Klägers darstellt und damit den Einkünften aus Leistungen gemäß § 22 Nr. 3 EStG unterfällt (dazu unter 2.). Die Sache ist nicht spruchreif (dazu unter 3.).

19 1. Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht das Ergebnis, dass der auf der Grundlage von § 4 der Vereinbarung geleistete Nachteilsausgleich im Streitfall eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG darstellt.

20 a) Nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Entschädigungen, die "als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen" gewährt worden sind, d.h. an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen treten (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 2011 IX R 58/10, BFHE 235, 423, BStBl II 2012, 286). Entsprechend seinem Wortlaut zählen dazu nicht Ersatzleistungen für jede beliebige Art von Schadensfolgen, sondern lediglich solche zur Abgeltung von erlittenen oder zu erwartenden Ausfällen an Einnahmen (vgl. BFH-Urteile vom 21. September 1993 IX R 32/90, BFH/NV 1994, 308; in BFHE 235, 423, BStBl II 2012, 286). Erfasst werden daher nur Entschädigungen, die Einnahmen ersetzen, nicht aber solche, die Ausgaben ausgleichen. Der Ersatz "für entgangene oder entgehende Einnahmen" setzt vom Wort- und Sinnverständnis voraus, dass Einnahmen gar nicht erst angefallen, sondern ausgefallen sind oder der Ausfall (künftig) entgehender Einnahmen zu erwarten ist; der Steuerpflichtige hat also die entsprechenden Einnahmen nicht oder noch nicht erhalten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 423, BStBl II 2012, 286).

21 b) Das FG ist davon ausgegangen, dass die Vereinbarung der einheitlichen und endgültigen Abwicklung sämtlicher Ansprüche "aus dem Anstellungsverhältnis des Klägers" gedient habe. Die in dieser Vereinbarung geregelten Zahlungen --insbesondere die Zahlungen der Abfindung und des Nachteilsausgleichs-- seien grundsätzlich einheitlich zu beurteilen. Es hätte jedenfalls zusätzlicher Anhaltspunkte dafür bedurft, dass ein Bestandteil der Vereinbarung nicht als Entschädigung für entgehende Einnahmen gezahlt worden sei. Solche Anhaltspunkte seien --so das FG-- nicht zu erkennen.

22 c) Diese Annahme wird jedoch durch die bisherigen Sachverhaltsfeststellungen nicht hinreichend gedeckt. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht unstreitig, dass die Abfindung in Höhe von ... € nach § 3 der Vereinbarung eine als Ersatz für entgehende Einnahmen gewährte Entschädigung des Klägers für mehrere Jahre darstellt. Vor dem Hintergrund, dass der im Zeitpunkt der Beendigung des Anstellungsverhältnisses 52-jährige Kläger bei der GmbH 20 Jahre für einen Bruttomonatsverdienst von zuletzt rund ... € tätig gewesen war, befindet sich die ausgehandelte Abfindung in Höhe von ... € --insbesondere wegen der günstigen arbeitsgerichtlichen Erfolgsaussichten-- im oberen Bereich des gerichtsbekannt üblichen Rahmens. Dieser übliche Rahmen würde allerdings in besonderem Maße überschritten, wenn dem Abfindungsbetrag der Nachteilsausgleich in Höhe von ... € ohne weitere Feststellungen hinzuaddiert würde. Das FG hat nicht gewürdigt, dass die Höhe des Nachteilsausgleichs den üblichen Rahmen von Abfindungen für einen Arbeitsplatzverlust außergewöhnlich überschreitet.

23 d) Anders als das FG und das FA meinen, ergibt sich aus dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Entschädigung nicht typisierend die steuerrechtliche Gleichbehandlung des Nachteilsausgleichs mit der Abfindung.

24 aa) Der Grundsatz, dass Entschädigungen, die aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden, einheitlich zu beurteilen sind (s. BFH-Urteil vom 11. Mai 2010 IX R 39/09, BFH/NV 2010, 1801; BFH-Beschluss vom 4. März 2016 IX B 146/15, BFH/NV 2016, 925), entbindet nicht von der Prüfung, ob der Nachteilsausgleich "als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen" i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gewährt worden ist. Das FG hat zu diesem gesetzlich vorgegebenen Tatbestandsmerkmal keine Feststellungen getroffen. Ersatzleistungen für jede beliebige Art von Schadensfolgen würden beispielsweise nicht von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG erfasst.

25 bb) Abweichende Grundsätze folgen auch nicht aus dem Urteil des BFH vom 16. November 2005 (XI R 32/04, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2006, 389). In jenem Urteil hat der BFH zwar entschieden, dass Zahlungen grundsätzlich einheitlich zu beurteilen sind, wenn die Leistungen, die in einem Vergleich als Abfindung und als Schmerzensgeld wegen Rufschädigung bezeichnet werden, im Zusammenhang mit der Beendigung des Dienstverhältnisses für künftig entgehende Einnahmen zugesagt werden. Jener Entscheidung liegt jedoch ein durch Besonderheiten gekennzeichneter, nicht mit dem Streitfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Denn das FG hatte vorab mit einem rechtskräftig gewordenen Zwischenurteil vom 22. Februar 1999 (4 K 123/96, Entscheidungen der Finanzgerichte 1999, 768) für die Beteiligten (§ 110 Abs. 1 Satz 1 FGO) und den BFH (§ 155 FGO i.V.m. § 318 der Zivilprozessordnung) bindend entschieden, dass es sich bei jener als Schmerzensgeld bezeichneten Zahlung nicht um ein Schmerzensgeld nach § 847 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), sondern um den Ersatz von Arbeitslohn i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG handelte. Der Streitfall liegt anders (s. oben 1.c). Im Übrigen hatte der BFH in jenem Urteil vom 16. November 2005 (in GmbHR 2006, 389) nur zu entscheiden, ob das FA zu Recht die Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 1 EStG für die vereinbarte Abfindung versagt hat und nicht, ob und inwieweit ein "Nachteilsausgleich" einen Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG darstellt.

26 2. Ebenso wenig tragen die bisherigen Feststellungen des FG das --hilfsweise angeführte-- Ergebnis, dass der Nachteilsausgleich eine Gegenleistung für ein Schweigen des Klägers sei und damit den Einkünften aus Leistungen gemäß § 22 Nr. 3 EStG unterfalle.

27 a) Nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG sind sonstige Einkünfte (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG) Einkünfte aus Leistungen, soweit sie weder zu anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG) noch zu den Einkünften i.S. von § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder 4 EStG gehören. Eine (sonstige) Leistung i.S. von § 22 Nr. 3 EStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrages sein kann und das um des Entgelts willen erbracht wird. Kommt einer Verpflichtung zu einem Rechtsverzicht eine eigenständige wirtschaftliche Bedeutung zu und wird damit als Gegenleistung ein bestimmtes Tun, Dulden oder Unterlassen abgegolten, handelt es sich um eine eigenständige Leistung, die mangels Eingreifens anderer Einkünftetatbestände nach § 22 Nr. 3 EStG steuerbar sein kann. Indes führt nicht jede Einnahme, die durch einen Rechtsverzicht ausgelöst wird, auch zu Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG. Denn die Norm erfasst, ergänzend zu den übrigen Einkunftsarten, das Ergebnis einer Erwerbstätigkeit und setzt wie diese die allgemeinen Merkmale des Erzielens von Einkünften nach § 2 EStG voraus (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 19. März 2013 IX R 65/10, BFH/NV 2013, 1085; vom 6. September 2016 IX R 27/15, BFHE 255, 176).

28 b) Das FG hat keine tragfähigen Feststellungen dazu getroffen, ob der Nachteilsausgleich für Leistungen des Klägers i.S. des § 22 Nr. 3 EStG gezahlt wurde. Die Würdigung des FG verletzt §§ 133, 157 BGB und bindet den Senat daher nicht nach § 118 Abs. 2 FGO (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28. Oktober 2009 IX R 17/09, BFHE 227, 349, BStBl II 2010, 539; in BFH/NV 2013, 1085). Denn nach dem Wortlaut von § 4 der Vereinbarung sollte die Zahlung

als "vollständiger Ausgleich für jegliche Schäden" erfolgen, die der Kläger infolge seiner Kündigung erlitten zu haben glaubt. Es fehlen insoweit jegliche Feststellungen des FG, dass der Nachteilsausgleich ein bestimmtes, wirtschaftlich eigenständiges Verhalten entgelten sollte.

29 3. Die Sache ist nicht spruchreif und wird deshalb an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Der Senat kann aufgrund der getroffenen Feststellungen nicht abschließend darüber entscheiden, ob und in welchem Umfang der in § 4 vereinbarte Nachteilsausgleich einen Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG darstellt. Diese Feststellungen hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

30 a) Für das weitere Verfahren weist der Senat auf Folgendes hin: Es fehlt beispielsweise an einem Ersatz für entgangene Einnahmen aus dem Anstellungsverhältnis, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Schaden ersetzt, den dieser infolge einer Verletzung arbeitsrechtlicher (Fürsorge-)Pflichten oder einer unerlaubten Handlung des Arbeitgebers z.B. an einem immateriellen Wirtschaftsgut erlitten hat. Denn damit werden nicht die Dienste des Arbeitnehmers vergütet, sondern ein vom Arbeitgeber verursachter Schaden ausgeglichen (vgl. BFH-Urteile vom 20. September 1996 VI R 57/95, BFHE 181, 298, BStBl II 1997, 144; vom 24. Mai 2000 VI R 17/96, BFHE 192, 293, BStBl II 2000, 584; BFH-Beschluss vom 26. August 2016 VI B 95/15, BFH/NV 2016, 1726).

31 b) Soweit das FG zu dem Ergebnis käme, dass der Nachteilsausgleich zugleich steuerbare und nicht steuerbare Entschädigungen enthält und eine genaue Zuordnung nicht möglich ist, hat es sachgerecht zu schätzen, in welcher Höhe die einzelnen Ansprüche in dem Nachteilsausgleich enthalten sind.

32 c) Ggf. wird das FG im zweiten Rechtsgang auch die Feststellungen nachzuholen haben, ob und in welchem Umfang der Nachteilsausgleich --neben dem Entschädigungszweck-- als (selbständige) Gegenleistung für vom Kläger versprochene Verhaltenspflichten dienen sollte.

33 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de