

Urteil vom 11. Oktober 2017, IX R 11/17

Tarfermäßigung für außerordentliche Einkünfte - Zusammenballung der Einkünfte - Unfallbedingte Entschädigungsleistungen als Ersatz für entgangenes Gehalt - Auswirkungen von Vorschuss- und Abschlagszahlungen auf die Tarfermäßigung - Prozessvergleich als neue Rechtsgrundlage

ECLI:DE:BFH:2017:U.111017.IXR11.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 11 Abs 1, EStG § 19 Abs 1, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 100 Abs 2 S 1, FGO § 121 S 1, ZPO § 278 Abs 6, ZPO § 794 Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 27. November 2016, Az: 8 K 2945/14 E

Leitsätze

1. Die Zahlung eines zu verrechnenden Vorschusses auf die in demselben Veranlagungszeitraum vereinnahmte Entschädigung ist eine die Abwicklung betreffende Zahlungsmodalität und für die Zusammenballung der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG unschädlich .
2. Bei einem zeitlichen Abstand zweier selbständiger Entschädigungszahlungen von sechs Jahren fehlt der für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Entschädigungsleistung erforderliche zeitliche Zusammenhang .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28. November 2016 8 K 2945/14 E aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 14. Oktober 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. September 2014 wird dahingehend geändert, dass die Entschädigung in Höhe von 62.094,88 € tarfermäßig besteuert wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die tarfermäßigte Besteuerung von unfallbedingten Zahlungen der X-Versicherung (Versicherung) nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres 2012 (EStG).
- 2 Der im Jahr ... geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist schwerbehindert (Grad der Behinderung von 80) und bezieht im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er wurde im Jahr 1993 als Fahrradfahrer bei einem Verkehrsunfall schwer verletzt. Seine Behinderung ist die Folge der erlittenen Verletzungen.
- 3 Im Jahr 2006 wurden durch die Versicherung des Schädigers Zahlungen in Höhe von 15.000 € und 10.000 € an den Kläger geleistet.
- 4 Der wegen Schadenersatz geführte Rechtsstreit des Klägers mit der Versicherung des Schädigers dauerte bis zum Jahr 2012. Das Oberlandesgericht ... vertrat in dem Rechtsstreit die Auffassung, der Kläger wäre ohne den Unfall als Gymnasiallehrer verbeamtet worden. Am 9. Juli 2012 schlossen der Kläger und die Versicherung einen Vergleich, wonach die Versicherung an den Kläger ab dem 1. September 2008 regelmäßige monatliche Zahlungen auf den

Erwerbs- und Fortkommensschaden auf der Grundlage der Besoldungsgruppe A 13 zu leisten habe. Die Parteien waren sich einig, dass die Versicherung berechtigt sein sollte, im Wege der Verrechnung eine Überzahlung für den Zeitraum bis zum 31. August 2008 in Höhe von 5.500 € sowie eine am 1. Februar 2012 geleistete weitere Zahlung in Höhe von 10.000 € von den auszahlenden Beträgen in Abzug zu bringen.

5 Im Rahmen der Abwicklung des Vergleichs für die Vergangenheit und die Zukunft erging ein Schreiben der Versicherung an den Kläger, wonach ihm für den Zeitraum 1. September 2008 bis 30. September 2012 ein Geldbetrag in Höhe von 68.356,56 € zustehen sollte. Hiervon waren Überzahlungen und Fahrtkosten in Abzug zu bringen, so dass ein Gesamtbetrag in Höhe von 55.313,87 € überwiesen wurde. Weiterhin ermittelte die Versicherung den laufenden Verdienstaufschlag für Dezember 2012 in Höhe von 1.324,51 €.

6 Der Kläger erhielt von der Versicherung im Streitjahr 2012 folgende Entschädigungszahlungen:

| | |
|------------------|-------------------|
| 1. Februar 2012 | 10.000,00 € |
| 6. November 2012 | 55.313,87 € |
| 2. Dezember 2012 | <u>1.324,51 €</u> |
| Summe 2012 | 66.638,38 € |

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14. Oktober 2013 unter Anwendung des Grundtarifs die Einkommensteuer in Höhe von 19.521 € fest und berücksichtigte keine Tarifiermäßigung für die Entschädigungszahlungen. Dem hiergegen eingelegten Einspruch gab das FA insoweit statt, als es Entschädigungszahlungen in Höhe von 55.674,29 € der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG unterwarf. Die ermäßigt zu besteuern den Entschädigungsleistungen ermittelte es wie folgt:

8 Zugeflossen seien

10.000,00 € (1. Februar 2012 Vorschuss)

+ 5.500,00 € (9. Juli 2012 Verrechnung Zahlung 2006, abgekürzter Zahlungsweg)

+ 55.313,87 € (6. November 2012 Überweisung nach Vergleich)

+ 1.324,51 € (2. Dezember 2012 Überweisung für Dezember 2012)

Summe 72.138,38 €

9 Davon "laufende" Entschädigungsleistungen (keine ermäßigte Besteuerung):

11.920,59 € (Januar bis September 2012, geschätzt 9 x 1.324,51 €)

+ 1.324,51 € (Oktober 2012)

+ 1.894,48 € (November 2012)

+ 1.324,51 € (Dezember 2012)

Summe 16.464,09 €

10 Zusammengeballte Entschädigungsleistungen (ermäßigte Besteuerung):

72.138,38 €

./. 16.464,09 €

Summe 55.674,29 €

- 11** Das FA setzte die Summe von 72.138,38 € als "sonstige Einkünfte" an. In Bezug auf die Entschädigungsleistungen in Höhe von 16.464,09 € wies das FA den Einspruch in der Einspruchsentscheidung vom 4. September 2014 als unbegründet zurück.
- 12** Das Finanzgericht (FG) sah die hiergegen eingelegte Klage, mit der der Kläger die tarifermäßigte Besteuerung einer Entschädigung von 62.094,88 € beantragte, in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 917 veröffentlichten Urteil insoweit als begründet an, als die "laufenden Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 5.500 €" zu kürzen und Einkünfte in Höhe von insgesamt 55.313,87 € als Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gemäß § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt zu besteuern seien. Der auf der Grundlage des Vergleichs von der Versicherung gezahlte Betrag in Höhe von 55.313,87 € sei eine ermäßigt zu besteuern Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Das FA habe die auf Grund des zivilgerichtlichen Vergleichs ausgezahlten Beträge zu Unrecht in "laufende" Entschädigungsleistungen und zusammengeballte Entschädigungsleistungen unterteilt. Darüber hinaus sei der Betrag von 5.500 € unter Verstoß gegen das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG im Streitjahr angesetzt worden. Die "laufenden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" seien insoweit zu verringern. Im Übrigen sei die Klage unbegründet. Die am 1. Februar 2012 vor Abschluss des Vergleichs geleistete Zahlung der Versicherung in Höhe von 10.000 € sei nicht als ermäßigt zu besteuern Entschädigungszahlung anzusehen, da es insoweit an der Zusammenballung fehle.
- 13** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG). Er führt im Wesentlichen aus, in dem Vergleich vom 9. Juli 2012 komme zum Ausdruck, dass der erste Zeitraum bis zum 31. August 2008 von dem zweiten Zeitraum ab dem 1. September 2008 bis zum Vergleichsabschluss habe getrennt sein sollen. Die Zahlungen im Jahr 2006 und 2012 seien damit in zwei klar abgrenzbaren Zeiträumen erfolgt, der jeder für sich selbständig zu beurteilen sei. Folglich sei dem Kläger für alle Zahlungen, die den Zeitraum ab 1. September 2008 bis zur Auszahlung am 6. November 2012 abgelten sollten, die Tarifermäßigung zu gewähren, da alle Zuflüsse zu einer Zusammenballung der Einkünfte im Streitjahr führten. Auf Grund des beim FG gestellten, auf eine Entschädigung in Höhe von 62.094,88 € begrenzten Klageantrags werde aber auch im Revisionsverfahren nur dieser Betrag als tarifbegünstigt angesehen.
- 14** Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 14. Oktober 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. September 2014 dahingehend zu ändern, dass die Entschädigung in Höhe von 62.094,88 € tarifermäßigt besteuert wird.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage. Das FG hat zu Unrecht die dem Kläger im Streitjahr 2012 zugeflossene Entschädigung in Höhe von 62.094,88 € nicht als tarifbegünstigt gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG angesehen.
- 17** 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.
- 18** a) Bei Entschädigungen wegen Körperverletzung ist zu unterscheiden zwischen Beträgen, die den Verdienstaufschlag ersetzen und solchen, die als Ersatz für Arzt- und Heilungskosten und die Mehraufwendungen während der Krankheit, sowie als Ausgleich für immaterielle Einbußen in Form eines Schmerzensgeldes gewährt werden. Nur soweit entgangene oder entgehende Einnahmen auf Grund der verminderten Erwerbsfähigkeit ersetzt werden, ist eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gegeben.

- 19** b) Die im Wege der Auslegung nach Maßgabe der ratio legis zu konkretisierenden außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 1 und 2 EStG sind 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. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 8. April 2014 IX R 28/13, BFH/NV 2014, 1514, m.w.N.). Diese --veranlagungszeitraumbezogen betrachtet-- begünstigende Behandlung von zusammengeballt zugeflossenen Einnahmen, deren Zufluss sich beim jeweiligen Steuerpflichtigen nach dessen regelmäßiger Einkünfte-situation normalerweise auf mehrere Jahre verteilt hätte, 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; es ist indes insgesamt nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung auszugehen, wenn zwei Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadensereignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, gezahlt wurden (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1514, Rz 17).
- 20** 2. Da das FG-Urteil den vorgenannten Grundsätzen nicht entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben. Die dem Kläger im Streitjahr zusammengeballt zugeflossene Entschädigung von 65.313,87 € (55.313,87 € und 10.000 €), allerdings durch das Revisionsbegehren des Klägers verfahrensrechtlich gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO der Höhe nach begrenzt auf 62.094,88 €, ist tarifbegünstigt i.S. des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu besteuern.
- 21** a) Die auf der neuen Rechtsgrundlage des gerichtlichen Vergleichs vom 9. Juli 2012 (vgl. § 278 Abs. 6, § 794 Abs. 1 Nr. 1 der Zivilprozessordnung) vereinnahmten Entschädigungszahlungen in Höhe von 65.313,87 € wurden für den Verdienstaufschlag des Klägers und damit als Ersatz für entgangene Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG geleistet. Dies gilt auch für den bereits am 1. Februar 2012 zur Existenzsicherung des Klägers gezahlten Vorschuss in Höhe von 10.000 €, da der Vergleich ausdrücklich dessen Anrechnung entsprechend seiner Zweckbestimmung auf die für den Verdienstaufschlag auszahlende Entschädigungsleistung vorsieht und damit den Vorschuss bei der Berechnung des Auszahlungsbetrags berücksichtigt. Wenn der Kläger diesen Vorschuss nicht erhalten hätte, hätte die Versicherung auf der Grundlage des Vergleichs als Ausgleich für den Erwerbsschaden am 6. November 2012 eine Entschädigung in Höhe von 65.313,87 € ausgezahlt. Es ist zudem unerheblich, dass die Zuwendung von einem Dritten, hier der Versicherung des Unfallverursachers, geleistet wurde (z.B. BFH-Urteil vom 12. Juli 2016 IX R 33/15, BFHE 254, 568, BStBl II 2017, 158, Rz 17, m.w.N.).
- 22** Der vom FA in der Einspruchsentscheidung vom 4. September 2014 vorgenommene Ansatz der Versicherungsleistungen als "sonstige Einkünfte" ist unzutreffend. Die Leistungen werden durch § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zugewiesen, zu denen die entgangenen Einnahmen (Gehalt) im Falle ihrer Erzielung gehört hätten (siehe BFH-Urteil in BFHE 254, 568, BStBl II 2017, 158, Rz 17).
- 23** b) Die Entschädigungszahlungen in Höhe von 65.313,87 € sind außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 1 und 2 EStG. Denn sie flossen in dem in Rede stehenden Veranlagungszeitraum 2012 zusammengeballt zu. Anders als das FG und das FA meinen, stellt die Zahlung eines die außergewöhnliche Progressionsbelastung erhöhenden Vorschusses auf die in demselben Veranlagungszeitraum vereinnahmte Entschädigung lediglich eine die Abwicklung betreffende Zahlungsmodalität dar und ist daher für die Einbeziehung des Vorschusses in die außerordentlichen Einkünfte und die Zusammenballung unschädlich.
- 24** Im Streitfall liegt darüber hinaus hinsichtlich der Entschädigungszahlungen im Jahr 2006 einerseits und den Entschädigungszahlungen im Streitjahr andererseits keine einheitliche Gesamtentschädigung vor, deren ratenweise Auszahlung in verschiedenen Veranlagungszeiträumen einer tarifbegünstigten Besteuerung entgegenstünde. Die im Jahr 2006 geleisteten Zahlungen standen --wovon das FG und das FA zu Recht ausgehen-- nicht mit der auf der Grundlage des Vergleichs vom 9. Juli 2012 geleisteten Entschädigung im Zusammenhang. Es handelt sich vielmehr um zwei selbständig zu beurteilende Entschädigungen, die dem Kläger jeweils in einem Veranlagungszeitraum, 2006 und 2012, zusammengeballt zugeflossen sind. Im Übrigen fehlt bei einem zeitlichen Abstand zweier selbständiger Entschädigungszahlungen von sechs Jahren --wie im Streitfall-- auch der für die Beurteilung der Einheitlichkeit einer Entschädigungsleistung erforderliche zeitliche Zusammenhang.

- 25** c) Es ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass die nach dem Vergleich vom 9. Juli 2012 zu verrechnende Überzahlung in Höhe von 5.500 € mangels Zuflusses i.S. des § 11 Abs. 1 EStG nicht im Streitjahr zu berücksichtigen ist. Die die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erhöhenden Leistungen der Versicherung betragen daher 66.638,38 € (72.138,38 € ./ 5.500 €).
- 26** d) Der BFH darf gemäß § 121 Satz 1, § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht über das Revisionsbegehren hinausgehen. Aus dieser Beschränkung folgt, dass lediglich eine Entschädigung in Höhe von 62.094,88 € tarifbegünstigt i.S. des § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu besteuern ist. Die übrigen im Streitjahr vereinnahmten Versicherungsleistungen in Höhe von 4.543,50 € (66.638,38 € ./ 62.094,88 €) sind nicht ermäßigt zu besteuern.
- 27** e) Die Ermittlung und Berechnung des festzusetzenden Einkommensteuerbetrags nach Maßgabe der Gründe --insbesondere unter Berücksichtigung der Vorgaben unter II.2.a, c und d-- dieser Entscheidung wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 28** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de