

Urteil vom 06. December 2021, IX R 10/21

Einheitliche Entschädigung bei mehreren Teilleistungen aufgrund Arbeitsplatzverlusts - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 19.05.2022 als NV-Entscheidung abrufbar.

[ECLI:DE:BFH:2021:U.061221.IXR10.21.0](#)

BFH IX. Senat

EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 24 Nr 1 Buchst b, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016
vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 22. February 2021, Az: 8 K 3125/18

Leitsätze

Eine einheitliche, in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen ausgezahlte Entschädigung kann vorliegen, wenn alle Teilleistungen auf die Beendigung des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen sind. Dies gilt auch, soweit eine Teilentschädigung (sog. Startprämie) dafür geleistet wird, dass der Arbeitnehmer sein Beschäftigungs- und Qualifizierungsverhältnis bei der Transfergesellschaft vorzeitig kündigt, weil er bei einem anderen Arbeitgeber ein neues Arbeitsverhältnis beginnt.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 22.02.2021 - 8 K 3125/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die dem Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren 2015 und 2016 zugeflossenen Abfindungsleistungen als außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermäßigt zu besteuern sind.

2 Die Kläger werden in den Streitjahren als Ehegatten zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger war seit Beginn seiner Lehre als ... im Jahre 19xx bei seinem Arbeitgeber, der X-GmbH, über 20 Jahre beschäftigt. Er und die X-GmbH schlossen infolge von Umstrukturierungs- und Arbeitsplatzabbaumaßnahmen unter Beteiligung einer Transfergesellschaft, am xx.xx.2015 einen dreiseitigen Vertrag (Z-Vertrag). Unter Teil 1 unterzeichneten der Kläger und die X-GmbH einen Aufhebungsvertrag. Gleichzeitig schloss die Transfergesellschaft mit dem Kläger einen befristeten Anstellungsvertrag (Teil 2). Beiden Teilen vorgeschaltet ist eine Vereinbarung zwischen der X-GmbH, dem Kläger und der Transfergesellschaft, welche wie folgt lautet:

"[X-GmbH] bietet aufgrund strukturbedingten Wegfalls des Arbeitsplatzes und einer danach unumgänglichen betriebsbedingten Kündigung den Abschluss dieses [Z-Vertrages] an. Auf der Grundlage des Interessenausgleichs und Sozialplans vom [xx.xx.]2015 wird mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein befristetes Arbeitsverhältnis in der Transfergesellschaft ... begründet. [...]. Zu diesem Zweck wird zwischen [X-GmbH] und dem Mitarbeiter/der Mitarbeiterin ein Aufhebungsvertrag unter Teil 1 vereinbart und gleichzeitig zwischen [Transfergesellschaft] und dem Mitarbeiter/der Mitarbeiterin ein befristeter Anstellungsvertrag unter Teil 2 (welcher die Rechte und Pflichten zwischen dem Mitarbeiter/der Mitarbeiterin und [Transfergesellschaft] regelt). [...]."

3 In § 1 des Aufhebungsvertrages wurde vereinbart, dass das Arbeitsverhältnis zwischen [X-GmbH] und dem Kläger mit Ablauf des xx.xx.2015 enden solle. Gemäß § 4 Nr. 1 des Aufhebungsvertrages ("Sozialplanabfindung") wurde

dem Kläger als Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes gemäß Sozialplan vom xx.xx.2015 eine Abfindung in Höhe von 115.700 € brutto zugesagt. § 4 Nr. 2 beinhaltet unter der Überschrift "Zusatzabfindungen" ein gestaffeltes System weiterer Zahlungen, welche an im Einzelnen normierte Bedingungen geknüpft sind. Sofern der Mitarbeiter bereits am xx.xx.2015 eine andere Arbeitsstelle antritt, ohne in die "[Transfergesellschaft A]" einzutreten, erhält er eine Zusatzabfindung in Höhe von 30.000 €. Schlägt er --ggf. nach Beendigung des befristeten Arbeitsverhältnisses in der "[Transfergesellschaft A]"-- eine (weitere) befristete Beschäftigung in der "[Transfergesellschaft B]" aus, erhält er eine (weitere) Zusatzabfindung in Höhe von 40.000 € (unter b).

- 4 Gemäß § 1 des befristeten Anstellungsvertrages (Teil 2) wird für die Laufzeit des Arbeitsverhältnisses mit der Transfergesellschaft gemäß § 2 vom xx.xx.2015 bis xx.xx.2016 Transfer-Kurzarbeitergeld gewährt. Gemäß § 4 dieses Vertrages erhält der Mitarbeiter, sofern ein Arbeitsverhältnis bei einem neuen Arbeitgeber angetreten wird und deshalb das Arbeitsverhältnis bei der Transfergesellschaft gekündigt oder ruhend gestellt wird, eine sog. Startprämie, welche für jeden vollen Monat der Nichtinanspruchnahme der Leistungen der Transfergesellschaft wie folgt gestaffelt ist: Bei Ausscheiden vom 1. bis 4. Monat 1.750 € pro Monat, bei Ausscheiden vom 5. bis 8. Monat 1.250 € pro Monat, bei Ausscheiden vom 9. bis 11. Monat 500 € pro Monat.
- 5 Der Kläger war einen Monat bei der Transfergesellschaft A beschäftigt. Er trat ab xx.xx.2015 eine neue Arbeitsstelle an.
- 6 Am xx.xx.2015 wurde dem Kläger ein Betrag von brutto 115.700 € (abzüglich Lohnsteuer und Sozialabgaben) und am xx.xx.2016 ein weiterer Betrag von brutto 59.250 € (abzüglich Steuern und Solidaritätszuschlag) überwiesen.
- 7 Letzterer Betrag setzt sich wie folgt zusammen:
 - 40.000 € gemäß § 4 Nr. 2 des Aufhebungsvertrages aufgrund des Verzichts des Klägers auf den Anspruch auf Beschäftigung in der Transfergesellschaft B.
 - 19.250 € (11 x 1.750 €) gemäß § 4 des befristeten Anstellungsvertrages für das vorzeitige Ausscheiden aus der Transfergesellschaft A.
- 8 In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärten die Kläger bei "Entschädigungen/Arbeitslohn für mehrere Jahre" einen Betrag in Höhe von 115.700 € (2015) und in Höhe von 59.250 € (2016). In den Einkommensteuerbescheiden vom 29.06.2018 unterwarf der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) diese Beträge der tariflichen Einkommensteuer. Die Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 29.10.2018 als unbegründet zurück.
- 9 Die Klage, mit der die Kläger die ermäßigte Besteuerung der Abfindungszahlungen nach § 34 EStG begehrten, hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hat entschieden, es handele sich bei den Zahlungen um eine einheitliche, nicht nach § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG ermäßigt zu besteuernende Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes. Die Zahlungen seien für ein- und dasselbe Schadensereignis geleistet worden, weshalb aufgrund des Zuflusses in zwei Veranlagungszeiträumen keine Zusammenballung von Einkünften vorliege.
- 10 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 34 EStG). Sie tragen im Wesentlichen vor, die Entschädigungszahlungen beruhten auf zwei Schadensereignissen und seien daher jeweils ermäßigt zu besteuern. Für die im Jahr 2015 ausgezahlte Sozialplanabfindung in Höhe von 115.700 € sei die Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Klägers bei der X-GmbH das Schadensereignis gewesen. Nur dieser Betrag habe bei Ausscheiden des Klägers aus der X-GmbH der Höhe nach festgestanden. Hätte der Kläger im Anschluss an dieses Arbeitsverhältnis die beiden befristeten Arbeitsverhältnisse bei der Transfergesellschaft A und der Transfergesellschaft B vollständig erfüllt, wäre nur diese Abfindung in einem Betrag ausgezahlt worden.
- 11 Die im Jahr 2016 gezahlten Beträge hätten auf einem anderen Schadensereignis, dem vorzeitigen Ausscheiden aus der Transfergesellschaft A, beruht. Dieses Ereignis sei vom Kläger herbeigeführt worden; er allein habe --unabhängig vom Schadensereignis des Vorjahres-- den Rechtsgrund für die Zahlung gesetzt. Eine durchgängige Kausalkette liege nicht vor.
- 12 Vielmehr sei mit der Transfergesellschaft A ein neues eigenständiges Arbeitsverhältnis begründet worden, unabhängig vom Arbeitsverhältnis mit der X-GmbH. Die Zahlungen in Höhe von 40.000 € und 19.250 € dienten nicht dem Ausgleich weggefallener Einnahmen, sondern stellten eine Belohnung für das erfolgreiche Bemühen um einen neuen Arbeitsplatz dar. Durch die Zahlung der "Prämien" im Jahr 2016 hätten nicht die wirtschaftlichen

Nachteile, die durch die Auflösung des Arbeitsverhältnisses bei der X-GmbH entstanden seien, ausgeglichen werden sollen. Vielmehr sei ein Anreiz geschaffen worden, schnellstmöglich eine neue Arbeitsstelle zu finden. Daher seien die Zusatzabfindung für den Verzicht auf die Beschäftigung in der Transfergesellschaft B sowie die Startprämie den Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG zuzuordnen, während die Sozialplanabfindung des Jahres 2015 eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG darstelle.

- 13** Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 29.06.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.10.2018 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers in Höhe von 115.700 € gemäß § 34 EStG ermäßigt besteuert werden, sowie den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 29.06.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.10.2018 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers in Höhe von insgesamt 59.250 € gemäß § 34 EStG ermäßigt besteuert werden.
- 14** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die dem Kläger in den Streitjahren zugeflossenen Abfindungszahlungen nicht nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG ermäßigt zu besteuern sind.
- 16** 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.
- 17** 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 (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.09.2003 - XI R 9/02, BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349, m.w.N.).
- 18** 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 09.10.2008 - 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 08.04.2014 - IX R 28/13, BFH/NV 2014, 1514, m.w.N.).
- 19** 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 14.08.2001 - XI R 22/00, BFHE 196, 500, BStBl II 2002, 180, und vom 24.01.2002 - XI R 43/99, BFHE 197, 522, BStBl II 2004, 442). 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 sein können, sind unschädlich für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1514).
- 20** d) Nach seinem Zweck ist § 34 Abs. 1 EStG trotz Zuflusses einer einheitlichen Abfindung in zwei verschiedenen Veranlagungszeiträumen außerdem auch dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige die ganz überwiegende Hauptleistung in einem Betrag und daneben nur eine geringfügige Teilleistung in einem anderen Veranlagungszeitraum erhält. Der Zufluss in einem Veranlagungszeitraum ist nach dem Wortlaut von § 34 EStG kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal.

- 21 e) Werden zwei oder mehrere Entschädigungszahlungen in aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen nicht zum Ausgleich für dasselbe Schadensereignis, etwa den Verlust eines Arbeitsplatzes, sondern für jeweils unterschiedliche Schadensereignisse erbracht, ist nicht von einer einheitlichen Entschädigungszahlung auszugehen.
- 22 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 des Klägers auszugehen.
- 23 a) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die drei Entschädigungsleistungen als Ersatz für dasselbe Schadensereignis, den Verlust des Arbeitsplatzes des Klägers, gezahlt worden sind. Da diese in zwei Veranlagungszeiträumen ausbezahlt wurden, liegt keine Zusammenballung von Einkünften vor (vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 01.11.2013, BStBl I 2013, 1326, Rz 8).
- 24 Nach dem Z-Vertrag war eine einheitliche Entschädigung für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Klägers vereinbart. Unerheblich ist, dass die Zahlungen in unterschiedlichen Teilen des Vertrages geregelt wurden. Vielmehr war für alle vertraglichen Ansprüche der strukturbedingte Wegfall des Arbeitsplatzes des Klägers maßgebend, wie in der Vorbemerkung ausdrücklich ausgeführt wurde. Dieser Personalabbau wurde durch verschiedene Maßnahmen zur Beschäftigungsqualifizierung begleitet, um die von dem Verlust ihres Arbeitsplatzes betroffenen Beschäftigten möglichst sozial verträglich und zeitnah in ein anderes Arbeitsverhältnis zu überführen. So wird in § 4 des Aufhebungsvertrages nicht nur die Entstehung des Anspruchs des Klägers auf den "Grundbetrag" in Höhe von 115.700 € als Abfindung bezeichnet ("Sozialplanabfindung"), sondern auch die weitere in Rede stehende Zahlung in Höhe von 40.000 € ("Zusatzabfindung"). Dies spricht sowohl vom Wortlaut als auch von der systematischen Stellung im Vertrag und dem Bezug auf dasselbe auslösende Moment für eine einheitliche Beurteilung der beiden Leistungen. Die Zusatzabfindung wurde lediglich deshalb gesondert geregelt, weil sie (zusätzlich) von der Entscheidung des Mitarbeiters abhing, ob er von dem Übertritt in die Transfergesellschaft B absah.
- 25 Ohne Erfolg wenden die Kläger ein, das vorzeitige Ausscheiden aus der Transfergesellschaft A stelle ein weiteres --isoliert zu betrachtendes-- Schadensereignis dar, welches das ursprüngliche Schadensereignis --strukturbedingter Wegfall des (ursprünglichen) Arbeitsplatzes-- überlagert habe. Denn alle vertraglichen Modalitäten wurden im Wege des Z-Vertrages gleichzeitig und unter Beteiligung aller Vertragspartner, der damaligen Arbeitgeberin, dem Kläger sowie der Transfergesellschaft, verbindlich geregelt. Die verschiedenen vertraglichen Bestandteile sind im Streitfall untrennbar verbunden, aufeinander abgestimmt und können nicht isoliert voneinander betrachtet werden. Der Kläger hat sich unter Inkaufnahme des Verlusts seines langjährigen Arbeitsplatzes bei der X-GmbH entschlossen, die "Gesamtvereinbarung", welche ihm von seiner damaligen Arbeitgeberin angeboten wurde, anzunehmen. Dazu zählen sowohl die Möglichkeit der befristeten Weiterbeschäftigung zunächst in der Transfergesellschaft A, im Anschluss in der Transfergesellschaft B als auch die vereinbarten finanziellen Anreize für einen vorzeitigen Ausstieg aus den Transfergesellschaften. Wie aus der Vorbemerkung des Z-Vertrages ausdrücklich hervorgeht ("aufgrund strukturbedingten Wegfalls des Arbeitsplatzes"), beziehen sich beide Vertragsteile auf den Arbeitsplatzverlust des Klägers bei der X-GmbH.
- 26 Dementsprechend ist auch die sog. Startprämie in Höhe von 19.250 € als Teil einer einheitlich zu beurteilenden Entschädigung anzusehen (gleicher Ansicht Urteil des Hessischen FG vom 31.05.2021 - 10 K 1597/20, Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1546, Rz 30, 33 f., rechtskräftig). Sie ist ebenfalls als Entschädigung für ein- und dasselbe Schadensereignis --den strukturbedingten Wegfall des ursprünglichen Arbeitsplatzes-- anzusehen. Auch wenn sie nur infolge der Kündigung des Vertragsverhältnisses mit der Transfergesellschaft A gezahlt wurde, stellt sie doch zusammen mit der "Zusatzabfindung" den letzten Akt der sozial verträglichen Abwicklung des Arbeitsplatzes des Klägers dar. Die Startprämie ist daher auch nicht isoliert als Entschädigung für die vorzeitige Beendigung der Tätigkeit in der Transfergesellschaft unter § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG zu beurteilen (anderer Ansicht Urteil des Hessischen FG vom 10.06.2015 - 3 K 1960/13, juris, rechtskräftig; zur Abgrenzung der Buchst. a und b bei § 24 Nr. 1 EStG Schießl in Brandis/Heuermann/Schießl, § 24 EStG Rz 51a).
- 27 Eine isolierte Betrachtung der verschiedenen Zahlungen würde daher --wie das FG zu Recht ausgeführt hat-- weder ihrer arbeitsrechtlichen noch ihrer wirtschaftlichen Zielsetzung gerecht. Vielmehr ist das Angebot der langjährigen Arbeitgeberin an den Kläger, anschließende Arbeitsverhältnisse mit der Transfergesellschaft A und der Transfergesellschaft B abzuschließen, lediglich als Mittel zum Zweck konzipiert worden, dem Mitarbeiter im Zusammenhang mit dem Verlust des Arbeitsverhältnisses Zeiten der Arbeitslosigkeit zu ersparen, die Übergangszeit in ein neues Arbeitsverhältnis möglichst effektiv zu gestalten und es ihm zu ermöglichen, sich aus einem bestehenden Arbeitsverhältnis auf dem Arbeitsmarkt zu bewerben.

- 28** b) Das FG hat ebenfalls zu Recht erkannt, dass die Zusatzabfindung und die Startprämie auch keine Leistungen der sozialen Fürsorge oder unschädliche geringfügige Teilleistungen im Verhältnis zu der im Jahr 2015 ausgezahlten Sozialplanabfindung in Höhe von 115.700 € darstellen. Angesichts der Höhe der Zusatzabfindung und der Startprämie scheidet die Annahme begünstigungsunschädlicher geringfügiger Teilleistungen aus. Zudem stehen --wie sich auch aus den obigen Darlegungen ergibt-- weder die Zusatzabfindung noch die Startprämie zur Sozialplanabfindung in einem Verhältnis von Haupt- und Nebenleistungen.
- 29** c) Ohne Erfolg berufen sich die Kläger auf den Gedanken von Treu und Glauben in Form eines Vertrauensschutzes. Ein Vertrauenstatbestand ist weder dargelegt noch ersichtlich. Zudem wird im Vertrag sowohl hinsichtlich der Zusatzabfindung (§ 4 Nr. 3 Buchst. a des Aufhebungsvertrages) als auch der Startprämie (§ 4 des befristeten Anstellungsvertrages) ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Leistungen "nach den steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften" erfolgen sollten.
- 30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de