BUNDESFINANZHOF Urteil vom 13.3.2018, IX R 16/17
ECLI:DE:BFH:2018:U.130318.IXR16.17.0

Abfindungszahlung als Entschädigung - außerordentliche Einkünfte

Leitsätze

Zahlt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer im Zuge der (einvernehmlichen) Auflösung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung, sind tatsächliche Feststellungen zu der Frage, ob der Arbeitnehmer dabei unter tatsächlichem Druck stand, regelmäßig entbehrlich.

Tenor

Die Revision wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17. März 2017 1 K 3037/14 E den Kläger betrifft.
Auf die Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 17. März 2017 1 K 3037/14 E aufgehoben, soweit es die Klägerin betrifft.
Auf die Klage der Klägerin wird die Einspruchsentscheidung vom 20. August 2014 aufgehoben; im Übrigen wird die Klage als unzulässig abgewiesen.
Der Beklagte hat die Kosten des Verfahrens im Verhältnis zum Kläger zu tragen.
Die übrigen Kosten des Verfahrens werden zwischen der Klägerin und dem Beklagten gegeneinander aufgehoben.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und seine Ehefrau, die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), werden im Jahr 2013 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bis zum 31. März 2013 als Verwaltungsangestellter bei der Stadt A beschäftigt. Ab dem 1. April 2013 bezog er Renteneinkünfte. Grundlage für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Klägers war ein am 19. Dezember 2012 zwischen ihm und der Stadt A geschlossener Auflösungsvertrag. Nach § 1 dieses Auflösungsvertrags wurde das Arbeitsverhältnis zwischen der Stadt A und dem Kläger mit Ablauf des 31. März 2013 im gegenseitigen Einvernehmen und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist beendet. Gemäß § 2 erhielt der Kläger zum Zeitpunkt des Ausscheidens eine Abfindung in Höhe von 36.250 EUR. In § 3 ist geregelt, dass mit Ablauf des 31. März 2013 alle gegenseitigen Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis erlöschen und der Kläger keine weiteren rechtlichen Schritte etwaiger Höhergruppierungs- und Gleichbehandlungsbegehren unternehmen werde. Die Stadt A zahlte dem Kläger die vereinbarte Abfindung mit der Gehaltsabrechnung für März 2013 aus.

2 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger, den Abfindungsbetrag dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu unterwerfen.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht und setzte mit Bescheid vom 28. April 2014 die Einkommensteuer für das Streitjahr ohne Anwendung des ermäßigten Steuersatzes fest. Dagegen legte der Kläger Einspruch ein. Mit Bescheid vom 29. Juli 2014 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid für 2013 aus nicht streitigen Gründen. Den Einspruch wies das FA mit der gegen beide Kläger gerichteten Einspruchsentscheidung vom 20. August 2014 als unbegründet zurück.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen von beiden Klägern gemeinsam erhobenen Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1096 veröffentlichten Urteil statt. Es änderte den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 29. Juli 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. August 2014 entsprechend dem Klageantrag ab und unterwarf die Abfindungszahlung in Höhe von 36.250 EUR dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG. Die Ermittlung der festzusetzenden Steuerbeträge übertrug das FG dem FA.

5 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

6 Das FA beantragt sinngemäß,

die Klage unter Aufhebung des Urteils des FG Münster vom 17. März 2017 1 K 3037/14 E abzuweisen.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,

die Revision zu verwerfen, hilfsweise sie zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), soweit das angefochtene Urteil den Kläger betrifft. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die vom Kläger vereinnahmte Abfindung gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG ermäßigt zu besteuern ist, da sie zu außerordentlichen Einkünften i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG führt.

9 1. a) Eine Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ist eine Leistung, die "als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen" gewährt wird, d.h. an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen tritt. Sie muss unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt sowie dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen und auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 10. Juli 2008 IX R 84/07, BFH/NV 2009, 130, unter II.2., m.w.N., und vom 25. August 2009 IX R 3/09, BFHE 226, 261, BStBl II 2010, 1030, unter II.1.a). Eine Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG i.V.m. § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG setzt ferner voraus, dass der Ausfall der Einnahmen entweder von dritter Seite veranlasst wurde oder, soweit er vom Steuerpflichtigen selbst oder mit dessen Zustimmung herbeigeführt worden ist, dass dieser unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand; der Steuerpflichtige darf das schadenstiftende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben (z.B. Senatsurteil vom 27. Juli 2004 IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191, unter II.2.a, m.w.N.).

10 b) Eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gehört zu den tarifbegünstigten außerordentlichen Einkünften i.S. von § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG, wenn sie in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen ist und wenn durch die Zusammenballung von Einkünften eine erhöhte steuerliche Belastung entsteht (vgl. z.B. Senatsurteil vom 8. April 2014 IX R 28/13, BFH/NV 2014, 1514, Rz 12, m.w.N.). Eine Zusammenballung von Einkünften ist nur gegeben, wenn der Steuerpflichtige unter Einschluss der Entschädigung infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, also bei normalem Ablauf der Dinge, erhalten hätte (vgl. z.B. Senatsurteil vom 9. Oktober 2008 IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558, unter II.1., m.w.N.).

11 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FG zutreffend entschieden, dass die dem Kläger von der Stadt A gezahlte Abfindung in Höhe von 36.250 EUR eine Entschädigung für entgehende Einnahmen i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ist, die als außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

12 a) Das FG hat den Auflösungsvertrag vom 19. Dezember 2012 dahin ausgelegt, dass die Abfindungszahlung unmittelbar zum Ausgleich des dem Kläger infolge des Wegfalls seiner Bezüge erlittenen Schadens bestimmt ist und auf dem Auflösungsvertrag als neuer Rechtsgrundlage beruht. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; sie ist nach Maßgabe der tatsächlichen Feststellungen (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) möglich, verstößt nicht gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze und ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

13 b) Das FG ist im Ergebnis auch zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger bei Abschluss des Auflösungsvertrags unter tatsächlichem Druck stand.

14 aa) Der Senat kann hierbei offenlassen, ob an dem Erfordernis der Druck-/Zwangssituation bei Zahlung einer Abfindung im Rahmen eines Über-/Unterordnungsverhältnisses festzuhalten ist (grundsätzlich zweifelnd Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. November 2016 X R 48/14, BFHE 256, 290, BStBl II 2017, 383, Rz 26). Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer --wie vorliegend-- im Zuge der (einvernehmlichen) Auflösung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung, ist jedenfalls in der Regel davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer die Auflösung des Arbeitsverhältnisses nicht allein aus eigenem Antrieb herbeigeführt hat. Wäre das der Fall, hätte der Arbeitgeber keine Veranlassung, eine Abfindung zu leisten. Stimmt der Arbeitgeber dem gegenüber einer Abfindungszahlung an den Arbeitnehmer zu, kann im Regelfall angenommen werden, dass dazu auch eine rechtliche Veranlassung bestand. Insofern kann ohne Weiteres auch angenommen werden, dass der Arbeitgeber zumindest auch ein erhebliches eigenes Interesse an der Auflösung des Arbeitsverhältnisses hatte. Dass der Arbeitnehmer unter solchen Umständen bei Abschluss des Vertrags über die Auflösung seines Arbeitsverhältnisses unter einem nicht unerheblichen tatsächlichem Druck stand, bedarf dann keiner weiteren tatsächlichen Feststellungen mehr.

15 bb) Aus den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) ergeben sich keine Anhaltspunkte, die im Streitfall ausnahmsweise eine abweichende Beurteilung rechtfertigen würden.

16 Nach der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Würdigung des FG hat die Stadt A durch den angekündigten Personalabbau alle in Betracht kommenden Beschäftigten unter tatsächlichen Druck gesetzt, da diese sich in der Folge mit einer möglichen vorzeitigen Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses und den damit verbundenen Konsequenzen auseinandersetzen mussten. Anders als das FA meint, ist insoweit unerheblich, ob der Kläger bereits von Beginn an unmittelbar von den geplanten Personalmaßnahmen der Stadt A betroffen war. Nach dem unwidersprochenen Vortrag des Klägers war die Frühverrentung rentennaher Mitarbeiter gegen Abfindung Bestandteil der Einsparungsmaßnahmen, so dass der Kläger zumindest zu der Zielgruppe und damit zu den von den Einsparungsmaßnahmen potenziell Betroffenen gehörte. Der Kläger musste sich daher mit einer möglichen Beendigung seines Dienstverhältnisses auseinandersetzen; dass er für die Stadt A auch nicht unabkömmlich war, verdeutlicht ihr Angebot auf Abschluss eines Auflösungsvertrags.

17 Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass zwischen dem Kläger und der Stadt A bereits seit mehreren Jahren ein Konflikt über dessen tarifliche Eingruppierung bestand. Der Umstand, dass die Stadt A bereit war, dem Kläger im Rahmen der vorzeitigen Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfindung unter dessen Verzicht auf weitere Höhergruppierungs- und Gleichbehandlungsbegehren zu zahlen, spricht vielmehr dafür, dass die Stadt A kein Interesse an einer Fortsetzung des Dienstverhältnisses mit dem Kläger hatte.

18 Der Streitfall ist schließlich auch nicht deshalb ausnahmsweise abweichend zu beurteilen, weil der Kläger auf die Stadt A zugegangen war, um ein Angebot auf Abschluss eines Auflösungsvertrags gegen Abfindung zu erhalten, da der Kläger insoweit nach den Feststellungen des FG zur Vermeidung weiterer Streitigkeiten über seine tarifliche Eingruppierung und der weiteren Fortsetzung seines Dienstverhältnisses gehandelt hat. Der Kläger hat somit unter dem Eindruck der gesamten Verhältnisse dem Druck der Stadt A nachgegeben und seinen Arbeitsplatz gegen eine Abfindungszahlung aufgegeben.

19 c) Zu Recht hat das FG auch eine Zusammenballung von Einkünften i.S. von § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 EStG bejaht. Der Kläger hat nach den Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) im Streitjahr einschließlich der Abfindung insgesamt mehr erhalten, als er bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses erhalten hätte. Das FG hat insoweit zutreffend auch die Renteneinkünfte des Klägers im Streitjahr berücksichtigt, da im Rahmen der Vergleichsberechnung zur Ermittlung der Ist-Größe nicht die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach der Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder die Art der vereinnahmten Einkünfte im Streitjahr maßgebend sind, sondern die potenziell progressionssteigernde Wirkung der tatsächlich bezogenen Einkünfte (vgl. z.B. Senatsurteil vom 8. April 2014 IX R 33/13, BFH/NV 2014, 1358, Rz 13, m.w.N.). Zwar hätte das FG mangels progressionssteigernder Wirkung nicht auch den steuerfreien Teil der Renten des Klägers in die Vergleichsberechnung einbeziehen dürfen; dies ist vorliegend aber unschädlich, da der Kläger im Streitjahr auch ohne Berücksichtigung der steuerfreien Rentenanteile insgesamt mehr erhalten hat, als er bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses erhalten hätte.

III.

20 Die Revision ist begründet, soweit das angefochtene Urteil die Klägerin betrifft. Sie führt insoweit zur Aufhebung der Vorentscheidung. Der Senat gibt der Klage der Klägerin mit der Maßgabe statt, dass die Einspruchsentscheidung, soweit sie gegen die Klägerin ergangen ist, isoliert aufgehoben wird und weist die Klage im Übrigen als unzulässig ab (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

21 1. Zu Unrecht hat das FG der Klage der Klägerin in vollem Umfang stattgegeben. Die Klage war unzulässig, soweit sie auf eine ermäßigte Besteuerung der Abfindungszahlung gerichtet war, da die Klägerin das erforderliche Vorverfahren (vgl. § 44 Abs. 1 FGO, §§ 347 ff. der Abgabenordnung --AO--) nicht durchgeführt hatte.

22 a) Nach § 357 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO ist der Einspruch schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären; es genügt, wenn aus dem Einspruch hervorgeht, wer ihn eingelegt hat.

23 Aus der Rechtsbehelfsschrift muss sich aber hinreichend klar ergeben, wer die Verwaltungsentscheidung angreift. Bei Zusammenveranlagung muss feststehen, welcher Ehegatte sich beschwert fühlt und die Nachprüfung des Steuerbescheides begehrt. Ein von dem einen Ehegatten eingelegter Rechtsbehelf hat nicht ohne Weiteres die Wirkung eines auch von dem anderen Ehegatten eingelegten Rechtsbehelfs. Selbst wenn angenommen würde, dass der den Rechtsbehelf einlegende Ehegatte bereits aufgrund der gemeinsamen, von beiden Eheleuten unterschriebenen Einkommensteuererklärung von dem anderen Ehegatten wirksam zur Vornahme aller im Besteuerungsverfahren erforderlichen Rechtshandlungen bevollmächtigt worden wäre, so ist für die wirksame Rechtsbehelfseinlegung des einen Ehegatten auch für den anderen erforderlich, dass der das Rechtsmittel führende Ehegatte unmissverständlich zum Ausdruck bringt, er lege den Rechtsbehelf auch für den anderen Ehegatten ein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. Dezember 2012 III R 59/12, BFH/NV 2013, 709, Rz 12, m.w.N.).

24 b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat der Kläger vorliegend erkennbar nur für sich allein, nicht auch für die Klägerin Einspruch eingelegt. Das Einspruchsschreiben vom 22. Mai 2014 benennt ausschließlich den Kläger im Briefkopf; es ist in der Ich-Form gehalten und auch nur von dem Kläger unterschrieben. So verhält es sich auch mit dem --außerhalb der Einspruchsfrist-- an das FA gerichteten Schreiben des Klägers vom 15. Juli 2014. Es bestehen auch sonst keine Anhaltspunkte, dass der Kläger innerhalb der Einspruchsfrist Einspruch auch für die Klägerin eingelegt hat, womit der angefochtene Einkommensteuerbescheid mit Ablauf der Einspruchsfrist gegenüber der Klägerin bestandskräftig geworden ist.

25 2. Die Sache ist spruchreif. Zwar hat die Klägerin vor dem FG die Änderung der Einkommensteuerfestsetzung beantragt. Nach der Rechtsprechung des BFH enthält dieser Antrag jedoch sinngemäß zugleich den zulässigen Antrag auf isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung, soweit sie gegen die Klägerin ergangen ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 20. Dezember 2006 X R 38/05, BFHE 216, 297, BStBl II 2007, 823, unter B.I.4.; vom 13. November 2008 V R 24/06, juris, Rz 11, und vom 17. Juli 2013 X R 28/13, BFH/NV 2014, 351, Rz 8). Insoweit erweist sich die Klage der Klägerin als begründet. Die Klägerin hat einen Anspruch auf isolierte Aufhebung der gegen sie ergangenen Einspruchsentscheidung, da sie gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 keinen Einspruch eingelegt hatte. Die gegen sie gerichtete Einspruchsentscheidung vom 20. August 2014 durfte damit nicht gegen sie ergehen und war somit rechtswidrig (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. August 2004 IV R 68/02, BFH/NV 2005, 553, unter I.1.c). Im Übrigen ist die Klage der Klägerin jedoch unzulässig, da sie das Vorverfahren nicht durchgeführt hatte.

IV.

26 Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO (Kläger) und § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO (Klägerin).