


| | | | |
|----------------------------|---------------------|-------------------------|---|
| Gericht: | FG Münster 1. Senat | Quelle: |  |
| Entscheidungsdatum: | 17.03.2017 | Normen: | § 24 Nr 1 Buchst a EStG 2009, § 34 Abs 1 EStG 2009, § 34 Abs 2 Nr 2 EStG 2009, EStG VZ 2013 |
| Streitjahr: | 2013 | Zitiervorschlag: | FG Münster, Urteil vom 17. März 2017 - 1 K 3037/14 E -, juris |
| Aktenzeichen: | 1 K 3037/14 E | | |
| Dokumenttyp: | Urteil | | |

(Verständnis der "Konfliktlage" im Anwendungsbereich des § 24 Nr. 1 Buchst a EStG - Vergleichsberechnung für Prüfung einer Zusammenballung)

Orientierungssatz

1. Für die Gewährung der Steuerermäßigung für eine Entschädigung/Abfindung (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst a EStG) ist es ausreichend, dass sich die beteiligten Personen (hier: Arbeitgeber und Arbeitnehmer) gemeinsam dazu entschließen, einen durch beide Konfliktparteien verursachten Interessenkonflikt (hier: Programm zur Personalreduzierung beim Arbeitgeber und erfolglos angestrebte Höhergruppierung beim Arbeitnehmer) nicht durch die streitige Durchsetzung einer Rechtsposition, sondern einvernehmlich im Verhandlungsweg (hier: Auflösungsvereinbarung zu lösen. Auf das Gewicht und den Zeitpunkt der Verursachungsbeiträge kommt es nicht entscheiden an (Rn.25)(Rn.24).

2. Auch bei dem hier vertretenen weiten Verständnis einer "Konfliktlage" dürften vom Anwendungsbereich des § 24 Nr. 1 Buchst a EStG aber weiterhin solche Fallgestaltungen ausgeschlossen sein, in denen ausschließlich der Steuerpflichtige freiwillig eine Ursachenkette in Gang setzt und die weitere Entwicklung der Ereignisse für ihn vorhersehbar ist, denn der Steuerpflichtige darf das schadenstiftende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben (vgl. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2001 XI R 38/00 , BFH/NV 2002, 638; vom 4. September 2002 XI R 53/01 BStBl II 2003, 177; vom 3. Dezember 2003 XI R 31/02). Hätte der Kläger - anders als im Streitfall - ohne Auflage des Programms zur Personalreduzierung die vorzeitige Auflösung seines Arbeitsvertrages gegen Abfindung begehrt und vorangetrieben, wäre eine Anwendung des § 24 Nr. 1 Buchst a EStG ausgeschlossen (Rn.26).

3. In die Vergleichsberechnung, ob eine Zusammenballung von Einkünften i.S.v. § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG vorliegt, können auch Renteneinkünfte, die bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nicht bezogen worden wären, einfließen (Rn.32).

4. Revision eingelegt (Az. des BFH: IX R 16/17).

weitere Fundstellen

BB 2017, 1429-1430 (red. Leitsatz)
StE 2017, 391 (red. Leitsatz)

Diese Entscheidung zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche BFH 10. Senat, 27. Oktober 2015, Az: X R 12/13
Vergleiche BFH 9. Senat, 8. April 2014, Az: IX R 33/13
Vergleiche BFH 8. Senat, 10. Juli 2012, Az: VIII R 48/09
Vergleiche BFH 9. Senat, 29. Februar 2012, Az: IX R 28/11
Vergleiche BFH 9. Senat, 9. März 2011, Az: IX R 9/10
Vergleiche BFH 9. Senat, 27. Januar 2010, Az: IX R 31/09
Vergleiche BFH 9. Senat, 25. August 2009, Az: IX R 3/09

Vergleiche BFH 9. Senat, 9. Oktober 2008, Az: IX R 85/07
Vergleiche BFH 9. Senat, 11. Januar 2005, Az: IX R 67/02
Vergleiche BFH 9. Senat, 27. Juli 2004, Az: IX R 64/01
Vergleiche BFH 11. Senat, 3. Dezember 2003, Az: XI R 31/02
Vergleiche BFH 11. Senat, 4. September 2002, Az: XI R 53/01
Vergleiche BFH 11. Senat, 12. Dezember 2001, Az: XI R 38/00
Vergleiche BFH 11. Senat, 4. März 1998, Az: XI R 46/97
Vergleiche BFH 11. Senat, 21. März 1996, Az: XI R 51/95
Vergleiche BFH 11. Senat, 6. September 1995, Az: XI R 71/94
Vergleiche BFH 3. Senat, 17. Dezember 1982, Az: III R 136/79

Tenor

Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 29.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.08.2014 wird dahingehend geändert, dass die dem Kläger zugeflossene Abfindungszahlung der Stadt A in Höhe von 36.250 EUR dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm § 24 Nr. 1 a) EStG unterworfen wird. Die Ermittlung der festzusetzenden Steuerbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leisten.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob für eine Abfindungszahlung, die der Kläger im Jahr 2013 von seiner ehemaligen Arbeitgeberin erhalten hat, die Voraussetzungen für eine ermäßigte Besteuerung nach der sog. Fünftel-Regelung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm § 24 Nr. 1 EStG vorliegen.
- 2 Die Kläger sind Eheleute und wurden im Streitjahr gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger war bis zum 31.03.2013 als Verwaltungsangestellter bei der Stadt A beschäftigt. Ab dem 01.04.2013 bezog er Renteneinkünfte aus der Kommunalen Versorgungskasse für Westfalen-Lippe und eine Rente der Deutschen Rentenversicherung Bund. Grundlage für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Klägers war ein am 19.12.2012 zwischen ihm und der Stadt A geschlossener Auflösungsvertrag. Der Auflösungsvertrag sah in § 1 vor, dass das Arbeitsverhältnis zwischen der Stadt A und dem Kläger mit Ablauf des 31.03.2013 im gegenseitigen Einvernehmen und ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist beendet werde. In § 2 der Vereinbarung war geregelt, dass der Kläger zum Zeitpunkt seines Ausscheidens eine Abfindung in Höhe von 36.250 EUR erhalten sollte. In § 3 des Vertrages war geregelt, dass mit Ablauf des 31.03.2013 alle gegenseitigen Ansprüche aus dem Arbeitsverhältnis erloschen seien und seitens des Klägers keine weiteren rechtlichen Schritte etwaiger Höhergruppierungs- und Gleichbehandlungsbegehren unternommen würden. Wegen der weiteren Einzelheiten des Vertrages wird auf den Auflösungsvertrag vom 19.12.2012 Bezug genommen.
- 3 Die vereinbarte Abfindung zahlte die Stadt A an den Kläger mit der Gehaltsabrechnung für März 2013 aus.
- 4 In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 beantragte der Kläger, den Abfindungsbetrag dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, der sog. Fünftel-Regelung, zu unterwerfen. Nach einer mündlichen Erörterung mit dem Kläger folgte der Beklagte dem nicht und veranlagte den Kläger zur Einkommensteuer, ohne den ermäßigten Steuersatz anzuwenden.

- 5 Die Kläger legten gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 Einspruch ein und führten zur Begründung aus, dass nach ihrer Auffassung die Voraussetzungen für eine ermäßigte Besteuerung der Abfindungszahlung der Stadt A vorlägen. Es handele sich um eine „Zusammenballung“ von Einkünften, weil aufgrund der gezahlten Abfindung das Gesamteinkommen des Klägers des Jahres 2013 über dem des Jahres 2012 gelegen habe. Im Jahr 2012 habe der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 58.133 EUR erzielt. Im Jahr 2013 habe der Kläger Einnahmen aus dem Dienstverhältnis in Höhe von 14.003 EUR, die Abfindungszahlung in Höhe von 36.250 EUR, die gesetzliche Altersrente in Höhe von 18.011 EUR und eine Betriebsrente in Höhe von 2.860 EUR bezogen und damit Gesamteinnahmen in Höhe von 71.124 EUR erzielt. Im Rahmen eines für die Stadt A geltenden Haushaltssicherungskonzepts seien zahlreiche Maßnahmen zur Sanierung des Haushalts beschlossen worden, insbesondere eine Senkung der Personalkosten von über 30 Mio. EUR. Die Stadt habe eine Beschleunigung der Personalreduzierung und hierzu vorrangig vorzeitige Ruhestandsantritte von Stelleninhabern rentennaher Jahrgänge angestrebt. Hierzu seien mit vielen ehemaligen Kollegen Abfindungsregelungen getroffen worden. Hinzu komme, dass für seine Stelle bereits überplanmäßig eine Nachfolgebesezung erfolgt sei und die Stadt ohne die Abfindungsregelung noch mindestens ein Jahr lang doppelte Personalkosten hätte aufbringen müssen.
- 6 Mit Bescheid vom 29.07.2014 änderte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid aus anderen, hier nicht streitigen Gründen.
- 7 Mit Einspruchsentscheidung vom 20.08.2014 wies der Beklagte den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. Eine Entschädigung iSv § 24 Nr. 1 EStG, die gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG ermäßigt besteuert werden könne, setze voraus, dass der Steuerpflichtige einen finanziellen Schaden erlitten habe und die Zahlung unmittelbar dazu bestimmt sei, diesen Schaden auszugleichen. Nicht entscheidend sei, ob das zur Entschädigung führende Ereignis ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eingetreten sei. Eine Entschädigung iSv § 24 Nr. 1 EStG könne vielmehr auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige bei dem zum Einnahmeausfall führenden Ereignis selbst mitgewirkt habe. In diesem Fall müsse der Steuerpflichtige bei Aufgabe seiner Rechte aber unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck gehandelt haben; keinesfalls dürfe er das schadensstiftende Ereignis aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben. Zudem müsse für eine ermäßigte Besteuerung von Einkünften eine Zusammenballung von Einkünften vorliegen. Dieses Merkmal sei erfüllt, wenn die anlässlich der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlte Abfindung die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums entgehenden Einnahmen, die der Arbeitnehmer bei Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses bezogen hätte, überschreite. In die danach anzustellende Vergleichsrechnung seien nur Einkünfte einzu beziehen, die in einem Veranlassungszusammenhang mit dem früheren Arbeitsverhältnis oder dessen Beendigung bzw. in einem inneren Zusammenhang mit der früheren Tätigkeit stünden, also dazu bestimmt seien, die Einkünfte aus der früheren Tätigkeit zu ersetzen. Im Streitfall sei die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausweislich des Auflösungsvertrages im gegenseitigen Einvernehmen erfolgt. Es sei davon auszugehen, dass die Arbeitgeberin des Klägers allen altersmäßig dafür in Betracht kommenden Arbeitnehmern das Angebot gemacht habe, bei Zahlung einer Abfindung in den vorzeitigen Ruhestand zu gehen und der Kläger von diesem Angebot Gebrauch gemacht habe. Den Ausführungen des Klägers sei auch nicht zu entnehmen, dass er unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck gehandelt habe. Es sei zumindest von einem freiwilligen Mitwirken des Klägers, wenn nicht sogar davon auszugehen, dass dieser zur Abwendung eines größeren Einkommensverlusts gehandelt habe, da ein vorzeitiger Ruhestand meist eine Kürzung der Altersbezüge zur Folge habe. Es bestünden auch keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger bei Nichtannahme des Arbeitgeberangebots das Arbeitsverhältnis nicht bis zu seinem regulären Rentenanstritt hätte fortsetzen können.
- 8 Auch von einer Zusammenballung von Einkünften könne nicht ausgegangen werden. Die vom Kläger im Jahr 2013 bezogenen Renteneinkünfte seien in die Vergleichsberechnung nicht einzubeziehen, weil sie Ausfluss des gesamten Berufslebens und nicht nur durch das jeweilige Arbeitsverhältnis veranlasst seien. Es könne nicht dem Zufall überlassen sein, ob eine Zusammenballung von Einkünften gegeben sei, je nachdem, wann z.B. ein Arbeitsverhältnis beendet werde oder ob vielleicht andere Einkünfte wie Renten oder Kapitaleinkünfte, die ohne den Erhalt einer Abfindung ggfs. nicht entstanden wären, im Jahr des Ausscheidens neu hinzugekommen seien.

Vielmehr solle durch die ermäßigte Besteuerung von Abfindungen ein Ausgleich für den Verlust eines Arbeitsplatzes geschaffen werden, in dem eine unverhältnismäßig hohe Besteuerung der Entschädigungszahlungen vermieden werde.

- 9 Mit ihrer Klage begehren die Kläger weiterhin, dass auf die an den Kläger gezahlte Abfindung der ermäßigte Steuersatz gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm § 24 Nr. 1 EStG Anwendung findet. Zur Begründung tragen die Kläger vor, dass das Bestehen einer Druck- oder Zwangslage für eine Entschädigung iSv § 24 Nr. 1 a) EStG nicht zwingend sei. Der Wortlaut der gesetzlichen Regelungen verwende weder den Begriff „Druck“ noch „Drucksituation“. Entscheidend sei, dass überhaupt eine Konfliktlage bestanden und die Auflösung des Anschlussvertrages zur Vermeidung von Streitigkeiten gedient habe. Eine Konfliktsituation habe zwischen dem Kläger und der Stadt A bestanden. Der Kläger habe sich mindestens seit dem Jahr 2006 um eine Höhergruppierung bemüht und hierzu auch die Unterstützung der Gewerkschaft Verdi und fachanwaltliche Hilfe in Anspruch genommen. Im Jahr 2012 sei der Entwurf einer Klage auf Höhergruppierung erstellt und der Stadt A übersandt worden. Zum 31.12.2012 habe die Verjährung gedroht und er habe die Klage noch mit verjährungsausschließender Wirkung erheben wollen. Die Stadt A habe sich außerdem seit längerem in erheblichen finanziellen Nöten befunden und ein Bestandteil von Einsparungsmaßnahmen sei die Frühverrentung von Mitarbeitern gegen Abfindung gewesen. Der Kläger, der zum Zeitpunkt der Auflösungsvereinbarung noch ein Dienstjahr bis zum regulären Renteneintritt vor sich gehabt habe, habe zunächst eine Auflösung des Dienstverhältnisses und die Zahlung einer Abfindung angestrebt, um nicht für ein weiteres Jahr unter hohem Stressanfall beschäftigt zu sein, ohne gleichzeitig die von ihm angestrebte besoldungsmäßige Höhergruppierung zu erhalten. Er habe zur Gruppe derjenigen Kollegen gehören wollen, denen eine Auflösungsvereinbarung angeboten wurde, so dass er dann die Möglichkeit gehabt hätte frei darüber zu entscheiden. Die Stadt A habe eine Auflösung des Dienstverhältnisses zunächst abgelehnt, weil sie ihn für unabhkömmlich gehalten habe. Dieses Argument sei aus seiner Sicht nicht stichhaltig gewesen, weil er gerade dabei gewesen sei, seine Nachfolgerin einzuarbeiten. Nach mehreren Gesprächen zwischen der Verwaltungsleitung der Stadt A und dem Kläger und weiteren internen Gesprächen, bei denen er nicht dabei gewesen sei, sei ihm dann doch eine vorzeitige Auflösung des Dienstvertrages gegen Abfindung angeboten worden, ohne dass er sagen könne, was genau die Stadt dazu motiviert habe. Im Oktober 2012 hätten die damaligen Prozessbevollmächtigten des Klägers in Vorbereitung der Eingruppierungsklage den Entwurf einer Klage an die Stadt A übersandt. Gegen Ende des Jahres 2012 hätten die Gespräche über eine Auflösungsvereinbarung stattgefunden. Der Kläger habe nicht zu viele Einbußen bei seiner Rente in Kauf nehmen wollen, weshalb die Auflösung des Arbeitsverhältnisses zu Ende März 2013 vereinbart worden sei.
- 10 Bezüglich der Anwendbarkeit der § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm § 24 Nr. 1 EStG sei außerdem zu berücksichtigen, dass dann, wenn man in die maßgeblichen steuerlichen Normen ein weiteres Tatbestandsmerkmal einer „Drucksituation“ oder „Zwangssituation“ hineinlesen würde, eine solche unter Druck entstandene Aufhebung eines Arbeitsvertrages der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts nicht standhalten würde. Die Rechtsprechung gehe davon aus, dass eine unter Druck geschlossene Abwicklungsvereinbarung bzw. Aufhebungsvereinbarung dem Erklärenden die Möglichkeit der Anfechtung gemäß § 123 BGB einräume mit der Maßgabe, dass der Aufhebungsvertrag bzw. die Abwicklungsvereinbarung als nichtig anzusehen sei. Sollten die steuerlichen Vorschriften eine Drucksituation verlangen, würde dies gegen die Einheit der Rechtsordnung verstoßen.
- 11 Es lägen außerdem die Voraussetzungen einer Entschädigung iSv § 24 Nr. 1 b) EStG vor, denn diesbezüglich komme es nur darauf an, ob die bisherige Tätigkeit aufgegeben worden sei oder nicht, sie also endgültig nicht mehr ausgeübt werde.
- 12 Für die Zusammenballung der Einkünfte iSv § 34 EStG komme es nicht darauf an, welche rechtliche Qualifikation die neben der Abfindung bezogenen Einkünfte hätten, sondern ausschließlich darauf, dass neben den außerordentlichen Einkünften weitere Einkünfte zugeflossen seien.
- 13 Die Kläger beantragten sinngemäß,

den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 29.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.08.2014 dahingehend zu ändern, dass die dem Kläger zugeflossene Abfindungszahlung in Höhe von 36.250 EUR dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm § 24 Nr. 1 EStG unterworfen wird,
hilfsweise,
die Revision zuzulassen.

- 14 Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen,
hilfsweise,
die Revision zuzulassen.
- 15 Der Beklagte verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass es sich bei der Abfindungszahlung weder um eine Entschädigung iSv § 24 Nr. 1 a) EStG noch um eine solche iSv § 24 Nr. 1 b) EStG handele. Eine Konfliktsituation zwischen dem Kläger und der Stadt A sei nach wie vor nicht ersichtlich. Das Interesse der Stadt A an der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zur Einsparung von Personalabgaben lasse nicht den Schluss auf eine Konfliktsituation zu. Die Abfindung sei vielmehr geleistet worden, um die durch den vorzeitigen Ruhestand bedingte Rentenkürzung auszugleichen. Die von der Stadt A gezahlte Abfindung sei auch keine Gegenleistung für die Aufgabe bzw. Nichtausübung einer Tätigkeit durch den Kläger gewesen, sondern der Arbeitsvertrag sei beendet worden, um die weiteren monatlichen Gehaltszahlungen einsparen zu können. In den Fällen des § 24 Nr. 1 b) EStG müsse die Entschädigung aber für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit geleistet werden, weil der Arbeitgeber an der Unterlassung der Tätigkeit als solcher ein erhebliches Interesse habe.
- 16 Am 23.11.2016 hat ein Erörterungstermin mit den Beteiligten stattgefunden, auf dessen Protokoll wegen der Einzelheiten verwiesen wird.
- 17 Der Senat hat am 17.03.2017 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.
- 18 Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

- 19 1. Die Klage ist zulässig und begründet.
- 20 Der Einkommensteuerbescheid 2013 vom 29.07.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.08.2014 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Beklagte hat unzutreffend den ermäßigten Steuersatzes gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 iVm § 24 Nr. 1 EStG nicht auf die von der Stadt A an den Kläger gezahlte Abfindung angewandt.
- 21 a) Nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 iVm § 24 Nr. 1 EStG unterliegen Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte einem besonderen (ermäßigten) Steuersatz. Die von der Stadt A an den Kläger gezahlte Abfindung erfüllt die Voraussetzungen einer Entschädigung gemäß § 24 Nr. 1 a) EStG.
- 22 aa) Eine Entschädigung nach § 24 Nr. 1 a) EStG wird als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt. Der Steuerpflichtige muss einen Schaden durch Wegfall von Einnahmen erlitten haben und die Zahlung muss unmittelbar dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen (BFH-Urteile vom 11.01.2005 - IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044; vom 29.02.2012 - IX

R 28/11, BStBl. II 2012, 569; vom 27.10.2015 – X R 12/13, BFH/NV 2016, 898). Bei Arbeitnehmern – wie im Streitfall dem Kläger – wendet die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), der sich der erkennende Senat anschließt, § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG bereits dann an, wenn die Zahlung unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen veranlasst und dazu bestimmt ist, diesen Verlust auszugleichen (BFH-Urteil vom 29. Februar 2012 – IX R 28/11 –, BStBl. II 2012, 569). Sie muss außerdem auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen (vgl. BFH-Urteile vom 25. August 2009 IX R 3/09, BStBl. II 2010, 1030; vom 10. Juli 2012 VIII R 48/09, BStBl. II 2013, 155 m.w.N.). Hinzukommen muss weiterhin, dass es sich um ein „besonderes Ereignis“ handelt (BFH-Urteil BStBl. II 2010, 1030). Dies setzt nicht voraus, dass die Entschädigung für den vollständigen Verlust der (einzigen) Einkunftsquelle geleistet wird. Vielmehr ist ein „besonderes Ereignis“ schon dann anzunehmen, wenn die Beendigung oder Änderung des Vertrags vom Arbeitgeber ausgeht oder wenn der Arbeitnehmer beim Abschluss einer Aufhebungs- oder Änderungsvereinbarung unter einem nicht unerheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck oder zumindest in einer Konfliktlage zur Vermeidung von Streitigkeiten gehandelt hat (BFH-Urteil vom 29. Februar 2012 IX R 28/11, BStBl. II 2012, 569; BFH, Urteil vom 27. Oktober 2015 – X R 12/13 –, BFH/NV 2016, 898). Der Steuerpflichtige darf das schadenstiftende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben (vgl. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2001 – XI R 38/00 –, BFH/NV 2002, 638; vom 4. September 2002 – XI R 53/01 –, BFH/NV 2003, 275, BStBl. II 2003, 177; vom 3. Dezember 2003 – XI R 31/02 –, DStRE 2004, 812). Eine Steuerermäßigung ist nur gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige sich dem zusammengeballten Zufluss der Einnahmen nicht hat entziehen können (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2005, 1044, und vom 27. Juli 2004 IX R 64/01, BFH/NV 2005, 191, jeweils m.w.N.; BFH, Urteil vom 29. Februar 2012 – IX R 28/11 –, BStBl. II 2012, 569).

- 23 Unter Berücksichtigung dieser Kriterien stellt die von der Stadt A an den Kläger gezahlte Abfindung eine Entschädigung iSv § 24 Nr. 1 a) EStG dar. Durch den Abschluss des Auflösungsvertrages erlitt der Kläger einen Schaden in Form des Wegfalls seiner Bezüge aus dem Anstellungsvertrag. Die Abfindungszahlung war unmittelbar zum Ausgleich dieses Schadens bestimmt. Neue Rechtsgrundlage für die Abfindung war der Auflösungsvertrag zwischen dem Kläger und der Stadt A vom 19.12.2012. Der Kläger stand bei dem Abschluss des Auflösungsvertrages auch unter dem von der BFH-Rechtsprechung geforderten nicht unerheblichen tatsächlichen Druck, denn er handelte in einer Konfliktlage zur Vermeidung von Streitigkeiten über die weitere Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses und über die von ihm begehrte Höhergruppierung.
- 24 Der Anwendung des § 24 Nr. 1 a) EStG steht dabei nicht entgegen, dass der Kläger auf die Stadt A zugegangen war und den Abschluss eines Auflösungsvertrages mit Abfindungsregelung eingefordert hatte. Für die Annahme einer Konfliktsituation im Sinne der Rechtsprechung des BFH, die das von der Rechtsprechung entwickelte Merkmal der „Zwangssituation“ erfüllen soll, muss es nach Auffassung des erkennenden Senats ausreichen, dass überhaupt eine gegensätzliche Interessenlage zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer bestand, beide Konfliktparteien zur Entstehung des Konflikts beigetragen haben und die Parteien den Konflikt im Konsens lösen. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt, denn der Kläger und die Stadt A haben durch die Auflösungsvereinbarung ihre Interessenkonflikte bezüglich eines vorzeitigen Ausscheidens des Klägers aus dem Dienst und bezüglich einer Höhergruppierung des Klägers bereinigt. Zu den Ursachen des Konflikts zwischen dem Kläger und der Stadt A gehörten sowohl die Auflage des Programms zur Personalreduzierung durch die Stadt als auch das Bestreben des Klägers, nicht ein weiteres Jahr unter dem von ihm empfundenen Arbeitsdruck ohne die angestrebte Höhergruppierung tätig sein zu wollen. Auf das Gewicht und den Zeitpunkt der Verursachungsbeiträge kommt es dabei nicht entscheidend an, solange beide Konfliktparteien zu der Entstehung des Konflikts beigetragen haben. Eine andere Sichtweise würde bei Ursachenketten zu kaum vorhersehbaren und wechselnden Ergebnissen führen (grundsätzlich kritisch bezüglich des Merkmals der Zwangslage mit dieser Begründung auch Herrmann/Heuer/Raupach/Horn, § 24 EStG, Rn. 35). Dies veranschaulicht der Streitfall: Im Zeitablauf hat die Stadt A die erste Konfliktursache gesetzt, in dem sie durch den angekündigten Personalabbau alle in Betracht kommenden Beschäftigten unter den tatsächlichen Druck gesetzt hat, sich mit einer möglichen vorzeitigen Beendigung ihres jeweiligen Arbeitsverhältnisses und den damit verbundenen Vor- und Nachteilen auseinanderzusetzen. Im weiteren Verlauf hat konkret der Kläger seine Aufnahme in den Kreis derjenigen Angestellten, denen ein Auflösungsvertrag angeboten wurde, vorangetrieben. Im Dezember 2012 hatte aufgrund der angekündigten Höhergruppierungsklage wiederum auch die Stadt A ein Interesse an der Auflösung des Anstellungsvertrages mit dem Kläger. Der unmittel-

telbare Anlass für die Entscheidung der Stadt A, dem Kläger nun doch den Abschluss der Auflösungsvereinbarung anzubieten, könnte dabei sowohl in der vom Kläger angekündigten Höhergruppierungsklage, als auch in der nach mehreren Gesprächen besseren Erkenntnis gelegen haben, dass der Kläger entgegen der ursprünglichen Annahme der Stadt A aufgrund Einarbeitung einer Nachfolgerin doch nicht unabkömmlich war.

- 25 Zur Vermeidung kaum vorhersehbarer Ergebnisse muss es für die Gewährung der Steuerermäßigung deshalb ausreichen, dass sich die beteiligten Personen gemeinsam dazu entschließen, einen durch beide Konfliktparteien verursachten Interessenkonflikt nicht durch die streitige Durchsetzung einer Rechtsposition, sondern einvernehmlich im Verhandlungsweg zu lösen. Dies haben der Kläger und die Stadt A durch den Abschluss der Auflösungsvereinbarung getan. Auch der BFH vertritt die Auffassung, dass es nicht dem Sinn und Zweck des Merkmals der Zwangssituation entspricht, wenn man bei einer gütlichen Einigung einer konfligierenden Interessenlage einen tatsächlichen Druck negieren würde, da dies geradezu dazu anhalten würde, es auf einen an sich vermeidbaren Rechtsstreit ankommen zu lassen (BFH, Urteil vom 29. Februar 2012 – IX R 28/11 –, BStBl. II 2012, 569).
- 26 Auch bei dem hier vertretenen weiten Verständnis einer „Konfliktlage“ dürften vom Anwendungsbereich des § 24 Nr. 1 a) EStG aber weiterhin solche Fallgestaltungen ausgeschlossen sein, in denen ausschließlich der Steuerpflichtige freiwillig eine Ursachenkette in Gang setzt und die weitere Entwicklung der Ereignisse für ihn vorhersehbar ist, denn der Steuerpflichtige darf das schadenstiftende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben (vgl. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2001 – XI R 38/00 –, BFH/NV 2002, 638; vom 4. September 2002 – XI R 53/01 – BStBl. II 2003, 177; vom 3. Dezember 2003 – XI R 31/02 –, DStRE 2004, 812). Hätte der Kläger – anders als im Streitfall – ohne Auflage des Programms zur Personalreduzierung die vorzeitige Auflösung seines Arbeitsvertrages gegen Abfindung begehrt und vorangetrieben, wäre eine Anwendung des § 24 Nr. 1 a) EStG ausgeschlossen.
- 27 Die „Vorschaltfunktion“ des § 24 Nr. 1 a) EStG, den sachlichen Rahmen der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG abzustecken (Herrmann/Heuer/Raupach/Horn, § 24 EStG, Rn. 3), steht dem hier vertretenen weiten Verständnis einer „Konfliktlage“ nicht entgegen. Das Gesetz macht die Steuerermäßigung auch in anderen Fällen – z.B. bei Entschädigungen iSv § 24 Nr. 1 b) EStG oder bei Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten iSv § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG – nicht von einem unfreiwilligen Zusammenballen von Einkünften abhängig (so auch Herrmann/Heuer/Raupach/Horn, § 24 EStG, Rn. 35).
- 28 bb) Da die Voraussetzungen einer Entschädigung gemäß § 24 Nr. 1 a) EStG vorliegen, kann offen bleiben, ob die von der Stadt A an den Kläger gezahlte Abfindung die Voraussetzungen einer Entschädigung gemäß § 24 Nr. 1 b) EStG erfüllt.
- 29 b) Die an den Kläger gezahlte Abfindung führt auch zu einer Zusammenballung von Einkünften iSv § 34 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 EStG.
- 30 § 34 Abs. 1 EStG bezweckt, erhöhte Steuerbelastungen infolge einer Zusammenballung der in § 34 Abs. 2 EStG genannten Arten von Einkünften abzumildern. Eine Entschädigung gemäß § 24 Nr. 1 a) EStG ist nur dann gemäß § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG tarifbegünstigt, wenn sie zu einer Zusammenballung von Einnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums führt. Diese Voraussetzung ist dann nicht erfüllt, wenn die anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlte Entschädigung die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums (Jahresende) entgehenden Einnahmen nicht übersteigt und der Steuerpflichtige keine weiteren Einnahmen bezieht, die er bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nicht bezogen hätte (BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 204; BFH, Urteil vom 04. März 1998 – XI R 46/97 –, BStBl. II 1998, 787). Die Zusammenballung von Einkünften ist nur gegeben, wenn der Steuerpflichtige infolge der Entschädigung in einem Veranlagungszeitraum mehr erhält, als er bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte. Davon ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum einschließlich der Entschädigung insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erhalten hätte (ständige Rechtspre-

chung, vgl. BFH-Urteile vom 9. Oktober 2008 IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558; vom 27.01.2010 – IX R 31/09, BStBl. II 2011, 28 m.w.N.). Die dafür notwendige, hypothetische und prognostische Betrachtung orientiert sich grundsätzlich an den Verhältnissen des Vorjahres, das dem Veranlagungszeitraum, in dem die Entschädigung zufließt, am nächsten liegt.

- 31 Im Rahmen der Vergleichsberechnung sind zwei Größen einander gegenüberzustellen: Die "Ist-Größe", also das, was der Steuerpflichtige in dem betreffenden Veranlagungszeitraum (Streitjahr) einschließlich der Entschädigung insgesamt erhält, und die "Soll-Größe", nämlich die Einkünfte, die der Steuerpflichtige bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses (bei normalem Ablauf der Dinge) erhalten hätte (BFH-Beschluss vom 9. März 2011 IX R 9/10, BFH/NV 2011, 1320). Übersteigt die anlässlich der Beendigung eines Dienstverhältnisses gezahlte Entschädigung die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums entgehenden Einnahmen nicht, ist das Merkmal der Zusammenballung von Einkünften nur erfüllt, wenn der Steuerpflichtige weitere Einnahmen bezieht, die er bei Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht bezogen hätte (vgl. BFH, Urteil vom 08. April 2014 – IX R 33/13 –, BFH/NV 2014, 1358; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 1. November 2013, BStBl. I 2013, 1326, Rz. 10). Nach dem oben beschriebenen Normzweck sind 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, sondern die potenziell progressionssteigernde Wirkung der tatsächlich bezogenen Einkünfte (vgl. BFH-Urteile vom 17. Dezember 1982 III R 136/79, BStBl. II 1983, 221; vom 21. März 1996 XI R 51/95, BStBl. II 1996, 416; BFH, Urteil vom 08. April 2014 – IX R 33/13 –, BFH/NV 2014, 1358).
- 32 Nach den vorstehenden Grundsätzen liegt im Streitfall eine Zusammenballung von Einkünften vor. Der Kläger hat im Jahr 2013 einschließlich der Abfindungszahlung und der Renteneinkünfte höhere Einkünfte erzielt, als er bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses (bei normalem Ablauf der Dinge) erhalten hätte. Im Jahr 2012 hatte der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 58.133 EUR erzielt. Im Jahr 2013 erzielte der Kläger Einnahmen aus dem Dienstverhältnis in Höhe von 14.003 EUR, die Abfindungszahlung in Höhe von 36.250 EUR, die gesetzliche Altersrente in Höhe von 18.011 EUR sowie eine Betriebsrente in Höhe von 2.860 EUR und damit Gesamteinnahmen in Höhe von 71.124 EUR. Die Renteneinkünfte hätte der Kläger bei Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht bezogen. Da nicht die Art der vereinnahmten Einkünfte im Streitjahr, sondern die potenziell progressionssteigernde Wirkung der tatsächlich bezogenen Einkünfte maßgebend ist (BFH, Urteil vom 08. April 2014 – IX R 33/13 –, BFH/NV 2014, 1358), steht es entgegen der Auffassung des Beklagten einer Zusammenballung von Einkünften nicht entgegen, dass es sich bei einem Teil der vom Kläger erzielten Einkünfte um Renteneinkünfte handelt.
- 33 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.
- 34 3. Die Ermittlung der festsetzenden Steuerbeträge wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.
- 35 4. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen. Es ist nicht abschließend geklärt, welche Anforderungen an eine Konfliktlage, die als „besonderes Ereignis“ im Sinne der Rechtsprechung des BFH zur Annahme einer Entschädigung iSv § 24 Nr. 1 a) EStG führt, zu stellen sind, insbesondere, ob hierfür das Bestehen einer gegensätzlichen Interessenlage zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, zu deren Entstehung beide Konfliktparteien beigetragen haben und die im Konsens gelöst wird, ausreicht, ohne dass es auf das Gewicht und den Zeitpunkt der jeweiligen Verursachungsbeiträge für die Entstehung der Konfliktlage ankommt.