

**Titel:****Entschädigung für den Verlust von Versorgungsanwartschaften – Zwangslage mit Arbeitgeber****BFH - Urteil vom 13:03:2018 – IX R 12/17****Amtlicher Leitsatz:**

**Hat der Leistende nicht die Möglichkeit, durch seine Leistung das Entstehen des Anspruchs auf die Leistung des Vertragspartners positiv zu beeinflussen, genügt die Annahme der Leistung der Gegenseite nicht, um den fehlenden steuerungsrelevanten Veranlassungszusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung herzustellen.**

**Sachverhalt:**

- 1.** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist seit 1999 Angestellter der ... (A). Die A gewährte ihren Beschäftigten eine betriebliche Altersversorgung nach beamtenrechtlichen Grundsätzen über eine eigene Versorgungseinrichtung. Zum 31.12.2009 schloss die A diese Einrichtung und bot den Beschäftigten an, die bis zu diesem Zeitpunkt erworbenen Anwartschaften nach Maßgabe einer Dienstvereinbarung in ein beitragsfinanziertes System zu überführen. Bei Zustimmung zu diesem Angebot gewährte die A eine individuell berechnete Wechselprämie. Der Kläger nahm das Angebot zum Wechsel an und vereinnahmte im Streitjahr 2010 eine Wechselprämie von insgesamt 45.661,96 €.
- 2.** Der Kläger und seine mit ihm zusammen veranlagte Ehefrau, die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), gingen insofern von einer tarifbegünstigten Entschädigung aus. Die bis zum 31.12.2009 gewährte Zusage hätte beim Kläger zu einer Altersrente iHv 71,75 % des letzten Bruttolohns (rd. 3.700 €/Monat) geführt. Die neue Zusage summieren sich dagegen auf voraussichtlich nur 2.699 € pro Monat. Um die Zustimmung zum Wechsel zu erhalten, habe der Arbeitgeber allen Betroffenen eine Wechselprämie als Teilentschädigung angeboten.
- 3.** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das FA) folgte dem nicht, unterwarf die Wechselprämie dem Regeltarif (Einkommensteuerbescheid für 2010 v. 6.2.2012) und wies den dagegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung v. 26.4.2013).
- 4.** Das FG hat die Klage abgewiesen. Mit ihrer Revision erheben die Kläger die Sachrüge (Verletzung von § 24 Nr. 1 Buchst. a iVm § [ESTG § 34](#) Abs. [ESTG § 34 Absatz 1](#) und Abs. [ESTG § 34 Absatz 2](#) Nr. [ESTG § 34 Absatz 1 Nummer 2](#) EStG).

5. Die Kläger beantragen sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid für 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung zu ändern und die Einkommensteuer 2010 auf den Betrag festzusetzen, der sich ergibt, wenn die Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit um 45.662 € niedriger angesetzt und in derselben Höhe tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte berücksichtigt werden.
6. Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
7. Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

#### Gründe:

8. II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ [FGO § 126](#) Abs. [FGO § 126 Absatz 3](#) S. 1 Nr. [FGO § 126 Absatz 3 Nummer 1](#) FGO). Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen für eine tarifbegünstigte Entschädigung (§ 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 iVm § [ESTG § 24](#) Nr. [ESTG § 24 Nummer 1](#) Buchst. a EStG) verneint.
9. 1. Zur Begründung seiner Entscheidung hat das FG ua ausgeführt, eine tarifbegünstigte Entschädigung könne nur angenommen werden, wenn das dem weggefallenen Anspruch zugrunde liegende Rechtsverhältnis vollständig beendet sei (zB [Urteil](#) des [BFH](#) v. 6.3.2002 – [BFH Aktenzeichen XIR3601 XI R 36/01](#), [BFH/NV 2002](#), [BFH/NV Jahr 2002 Seite 1144](#), BeckRS 2002, [BECKRS Jahr 25000628](#)). Das FG hat insofern auf das Anstellungsverhältnis des Klägers bei der A abgestellt. Dieses sei nicht beendet, sondern fortgesetzt worden. Die Pensionszusage sei lediglich beschränkt bzw. modifiziert worden. Das genüge nicht.
10. 2. Diese Ausführungen halten rechtlicher Nachprüfung nicht stand.
11. a) Entschädigungen iSv § [ESTG § 24](#) Nr. [ESTG § 24 Nummer 1](#) Buchst. a EStG sind Leistungen, die „als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen“ gewährt werden, dh an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen treten. Der Steuerpflichtige muss einen Schaden durch Wegfall von Einnahmen erlitten haben und die Zahlung muss unmittelbar dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen (ständige Rechtsprechung, zB [BFH](#) v. 29.2.2012 – [BFH Aktenzeichen IXR2811 IX R 28/11](#), BFHE 237, [BFHE Band 237 Seite 56](#), BStBl. II 2012, [BStBl Jahr 2012 II Seite 569](#), DStR 2012, [DStR Jahr 2012 Seite 1132](#)).
12. b) Ohne Rechtsverstoß ist das FG zunächst davon ausgegangen, dass die vom Kläger vereinnahmte „Wechselprämie“ nicht nur einen Anreiz für die Zustimmung zur Umstellung der betrieblichen Altersversorgung bieten sollte, sondern auch dazu bestimmt war, den zustimmenden Arbeitnehmer für den Verlust zukünftiger Rentenansprüche (teilweise) zu entschädigen. Das ergibt die Auslegung der Verträge. Zwar hat sich das FG im [Urteil](#) nicht ausdrücklich dazu geäußert, es hat die umstrittene Zahlung aber ohne weiteres als „Abfindungszahlung“ bezeichnet und nicht infrage gestellt, dass es sich (zumindest auch) um eine Ersatzleistung für entgehende

Einnahmen handeln sollte. Der **BFH** kann die Auslegung selbst vornehmen, weil das FG den Tatbestand insofern vollständig festgestellt hat.

- 13. c)** Zu Unrecht hat das FG jedoch angenommen, eine tarifbegünstigte Entschädigung sei nur anzunehmen, wenn darüber hinaus das zugrunde liegende Rechtsverhältnis vollständig beendet werde.
- 14. aa)** Der erkennende Senat hat bereits klargestellt, dass er der möglicherweise anders zu verstehenden Rechtsprechung des XI. Senats (zB **BFH** v. 10.10.2001 – **BFH Aktenzeichen XIR5400 XI R 54/00**, BFHE 197, **BFHE Band 197 Seite 54**, BStBl. II 2002, **BSTBL Jahr 2002 II Seite 181**, DStR 2002, **DSTR Jahr 2002 Seite 258**, und v. 12.4.2000 – **BFH Aktenzeichen XIR199 XI R 1/99**, **BFH/NV** 2000, **BFH/NV Jahr 2000 Seite 1195**, BeckRS 2000, **BECKRS Jahr 25004802**) insoweit nicht folgt (**Senatsurteil** v. 25.8.2009 – **BFH Aktenzeichen IXR309 IX R 3/09**, BFHE 226, **BFHE Band 226 Seite 261**, BStBl. II 2010, **BSTBL Jahr 2010 II Seite 1030**, DStR 2009, **DSTR Jahr 2009 Seite 2418**). Das Gesetz verlangt nicht die vollständige Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Es genügt, wenn im Rahmen eines fortgesetzten Rechtsverhältnisses auf neuer Rechtsgrundlage eine Entschädigung für den Verlust (Wegfall) zukünftiger Ansprüche geleistet wird (Teilentschädigung). Der Senat hat dies insbesondere bei einer Entschädigung für die unbefristete Reduzierung der wöchentlichen Arbeitszeit bei Fortsetzung des Anstellungsverhältnisses bejaht (**BFH** in BFHE 226, **BFHE Band 226 Seite 261**, BStBl. II 2010, **BSTBL Jahr 2010 II Seite 1030**, DStR 2009, **DSTR Jahr 2009 Seite 2418**).
- 15. bb)** Diese Rechtsprechung ist auf den Streitfall übertragbar. Widerruft der Arbeitgeber einseitig die bisherige betriebliche Versorgungszusage und bietet er den Beschäftigten eine neue betriebliche Altersversorgung an, die zu wesentlich niedrigeren Ansprüchen führt, so handelt es sich bei einer Zahlung des Arbeitgebers, die den zukünftigen Einnahmenverlust teilweise ausgleichen soll, um eine Entschädigung iSv § **ESTG § 24** Nr. **ESTG § 24 Nummer 1** Buchst. a EStG. Weggefallen sind die Anwartschaften aus der bisherigen Versorgungszusage. Die Abfindungszahlung, mit der dieser Verlust teilweise ausgeglichen werden soll, beruht insoweit auf einer neuen Rechtsgrundlage. Darin liegt nicht lediglich eine Modifikation des bisherigen Vertrags. Das gilt jedenfalls, wenn – wie im Streitfall – das System der betrieblichen Altersversorgung vom Arbeitgeber vollständig um- und auf eine neue Rechtsgrundlage gestellt wird.
- 16. cc)** Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Sein **Urteil** kann deshalb keinen Bestand haben.
- 17. 3.** Die Sache ist spruchreif.
- 18. a)** Unproblematisch ist zunächst, dass der Kläger der Verständigung mit dem Arbeitgeber zugestimmt hat. Eine „Zwangssituation“, auf die es nach der Rechtsprechung für die Annahme einer Entschädigung iSv § **ESTG § 24** Nr. **ESTG § 24 Nummer 1** EStG ankommt, ist, wenn man an dem Erfordernis festhält (zweifelnd **BFH** v. 23.11.2016 – **BFH Aktenzeichen XR4814 X R 48/14**, BFHE 256, **BFHE Band 256 Seite 290**, BStBl. II 2017, **BSTBL Jahr 2017 II Seite 383**, DStRE 2017, **DSTRE Jahr 2017 Seite 579** Rn. **DSTRE Jahr 2017 Seite 579** Randnummer 26), beim Arbeitnehmer jedenfalls nicht deshalb zu verneinen, weil er einer gütlichen Einigung

zugestimmt hat (vgl. BFH in BFHE 237, BFHE Band 237 Seite 56, BStBl. II 2012, BSTBL Jahr 2012 II Seite 569, DStR 2012, DStR Jahr 2012 Seite 1132). Im Streitfall bestehen insoweit keine Besonderheiten. Der Kläger hat nachvollziehbar dargelegt, dass ihm die A bei Nichtzustimmung in Aussicht gestellt habe, keine Abfindung und lediglich reduzierte Versorgungsleistungen zu zahlen. Wenn der Arbeitnehmer unter diesen Bedingungen dem neuen Regelwerk zustimmt, steht er dabei unter einem nicht unerheblichen Druck.

- 19.** b) Auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen steht ferner fest, dass es beim Kläger im Streitjahr zu einer „Zusammenballung“ von Einkünften und infolgedessen zu einer Progressionssteigerung als Voraussetzung für die Anwendung von § ESTG § 34 Abs. ESTG § 34 Absatz 1 und Abs. ESTG § 34 Absatz 2 Nr. ESTG § 34 Absatz 1 Nummer 2 EStG gekommen ist (dazu zuletzt BFH v. 11.10.2017 – BFH Aktenzeichen IXR1117 IX R 11/17, BFHE 259, BFHE Band 259 Seite 529, DStR 2018, DStR Jahr 2018 Seite 241). Die Abfindung von 45.662 € hat sich auf den Steuertarif erhöhend ausgewirkt.
- 20.** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § FGO § 135 Abs. FGO § 135 Absatz 1 FGO.