

**Ersatz für verwehrte Wiedereinstellung spart Steuern**

Wird ein Arbeitnehmer nach seinem Ausscheiden aus einem Unternehmen, entgegen der Zusage, alsbald — und sei es in einem anderen Betrieb des Konzerns — wieder eingestellt zu werden, nicht berücksichtigt, so ist eine Entschädigung, die er schließlich dafür erstreitet, tarifbegünstigt (nach aktuellem Recht nach der sog. Fünftelregelung) zu besteuern. Es handelt sich dabei, so der BFH, um eine Entschädigung für lange andauerndes Unterlassen der Wiedereinstellung, die bei zusammengeballtem Zufluss nicht mit dem normalen Steuersatz zu belegen ist.

Quelle: Wolfgang Büser

**Voraussetzungen der Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a Einkommenssteuergesetz (EStG)**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 06.07.2005

**Aktenzeichen:** XI R 46/04

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2005, 23949

**ECLI:** [keine Angabe]

**Rechtsgrundlagen:**

§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

§ 34 Abs. 1 EStG

§ 34 Abs. 2 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 210, 498 - 503

BB 2005, 2622 (amtl. Leitsatz)

BB 2006, 1373-1375 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2006, 158-159 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 55-58 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, VI Heft 47 (amtl. Leitsatz)

DB 2005, 2612 (Kurzinformation)

DStR 2005, VIII Heft 47 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2005, 1451-1453 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2005, 846 (Kurzinformation)

EStB 2005, 449 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

HFR 2006, 164-165 (Volltext mit amtl. LS)

INF 2006, 5-6

KÖSDI 2005, 14895 (Kurzinformation)

LGP 2006, 2

NJW 2005, VIII Heft 52

NJW 2006, 463-464 (Volltext mit amtl. LS)

NWB 2005, 3923 (Kurzinformation)

NWB 2007, 2126-2127 (Volltext)

NWB direkt 2005, 4

NZA 2006, 28 (Kurzinformation)

NZA 2006, 286 (amtl. Leitsatz)

NZA-RR 2006, 93-94 (Volltext mit amtl. LS)

RdW 2006, 170-172

StB 2006, 1

StBW 2005, 2-3

SteuerBriefe 2006, 119-123

StuB 2005, 1026

WISO-SteuerBrief 2006, 4

---

## BFH, 06.07.2005 - XI R 46/04

### Amtlicher Leitsatz:

Schadensersatz, der einem Steuerpflichtigen infolge einer schuldhaft verweigerten Wiedereinstellung zufließt, ist eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG, die bei zusammengeballtem Zufluss tarifbegünstigt zu besteuern ist.

### Tatbestand

#### 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammenveranlagte Eheleute. Der Kläger war seit 1970 Arbeitnehmer der B-GmbH. Das Arbeitsverhältnis wurde anlässlich seines Wechsels zu R mit Vertrag vom 19. Dezember 1989 zum 31. Dezember 1989 beendet. Die B-GmbH sagte dem Kläger zu, ihn nach einem Ausscheiden bei R oder bei einem zweiten Anstellungsverwechsel im Rahmen ihrer Möglichkeiten, ggf. in einem anderen Unternehmen des Konzerns, wieder zu angemessenen Bedingungen anzustellen. Nachdem der Kläger mit Wirkung zum 1. Januar 1992 unverschuldet seinen Posten bei R verloren hatte und Verhandlungen mit der B-GmbH über eine Wiedereinstellung keinen Erfolg hatten, verlangte der Kläger mit Schreiben vom 26. Oktober 1992 unter Fristsetzung von 14 Tagen, wieder eingestellt zu werden. Die B-GmbH lehnte dies ab. Auf die Klage des Klägers verurteilte das Arbeitsgericht mit Teilurteil vom 24. März 1994 die B-GmbH, den Kläger im Wesentlichen zu den früheren Bedingungen wieder einzustellen. Die Berufung der B-GmbH wies das Landesarbeitsgericht zurück. Die B-GmbH stellte den Kläger zum 18. April 1995 wieder ein.

- 2 Mit Schlussurteil vom 28. März 1996 verurteilte das Arbeitsgericht die B-GmbH zur Zahlung von 876 388,58 DM: Der Kläger habe einen Anspruch darauf, vom 10. November 1992 bis 18. April 1995 so gestellt zu werden, als hätte die B-GmbH ihn eingestellt. Die B-GmbH habe dem Kläger den Schaden zu ersetzen, der durch den Verzug mit der Wiedereinstellung entstanden sei ( § 284 Abs. 1 Satz 1 , §§ 285 , 286 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Kurz vor Verkündung des Schlussurteils zahlte die B-GmbH dem Kläger 331 581 DM. Dieser Betrag entspricht einem Bruttobetrag von 770 670 DM abzüglich Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von 439 089 DM.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte die Zahlung der B-GmbH entgegen dem Antrag des Klägers nicht als tarifbegünstigte Entschädigung gemäß § 34 Abs. 1 , 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Von der Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG a.F. sah er ab, da dies zu einer höheren steuerlichen Belastung geführt hätte.
- 4 Die von den Klägern erhobene Klage hatte keinen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2005, 281).
- 5 Mit ihrer Revision rügen die Kläger Verletzung der §§ 24 , 34 EStG. Bis zum 17. April 1995 habe unstreitig kein Anstellungsverhältnis zur B-GmbH bestanden, das Rechtsgrundlage für Erfüllungsleistungen im Sinne der Rechtsprechung hätte sein können: Das ursprüngliche Arbeitsverhältnis des Klägers mit der B-GmbH habe am 31. Dezember 1989 geendet und das neue sei aufgrund der --auch von den Arbeitsgerichten bestätigten-- Weigerung der B-GmbH, ihn wieder einzustellen, erst am 18. April 1995 begründet worden. Die streitige Zahlung sei daher Ersatz für die dem Kläger bis zum 18. April 1995 entgangenen Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit. Dem Kläger sei laut Arbeitsgericht ein Gesamtverzugschaden in Höhe von 876 388 DM ausdrücklich wegen schuldhaftem "lange andauerndem Unterlassen der Wiedereinstellung" zugesprochen worden. Davon sei im Grunde auch die B-GmbH während der arbeitsgerichtlichen Verfahren ausgegangen. Dementsprechend habe sie im hier streitigen Zeitraum die gesetzlich vorgeschriebenen Beiträge zur Sozialversicherung nicht bezahlt. Die vertragliche Wiedereinstellungsverpflichtung als solche sei erst am 18. April 1995 "erfüllt" worden.
- 6 Auch das Finanzgericht (FG) habe bestätigt, dass in der Zeit vom 10. November 1992 bis 17. April 1995 kein Beschäftigungsverhältnis bestanden habe. Es habe aber zu Unrecht diesem Umstand ausdrücklich keine rechtliche Bedeutung beigemessen.
- 7 Dass sich der Schadensersatzanspruch wegen Verzugs der Höhe nach an den entgangenen Einnahmen orientiere, führe nicht dazu, dass die Schadensersatzzahlung dem Grunde nach Zahlung für vertragliche Ansprüche aus einem bestehenden Beschäftigungsverhältnis sei. Entscheidend sei vielmehr, dass die zivilrechtliche Naturalrestitution zu einer Zusammenballung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit geführt habe. Wegen der ständigen Verweigerung der Wiedereinstellung sei die Verurteilung der B-GmbH zur Schadensersatzzahlung letztlich die für eine Entschädigung notwendige neue Rechtsgrundlage. Das Arbeitsgericht habe die B-GmbH auch nicht dazu verpflichtet, den Kläger zum 10. November 1992 wieder einzustellen. Zahlungen für die Zeit vor Begründung eines Arbeitsverhältnisses seien notwendigerweise Ersatz für die durch die Verweigerung des Arbeitsverhältnisses entgangenen Einnahmen. Würde der mittelbare Zusammenhang zwischen der Rückkehrklausel und der Schadensersatzzahlung ausreichen, um von einer "Erfüllung einer Leistungspflicht" im Rahmen eines bestehenden Vertragsverhältnisses auszugehen, so wäre letztlich jede Entlassungsentschädigung für gekündigte Arbeitnehmer steuerlich ebenfalls keine Entschädigung, denn auch diese habe ihre mittelbare Ursache im Anstellungsverhältnis.
- 8 Eine steuerbegünstigte Entschädigung liege im Übrigen auch dann vor, wenn bereits zu Beginn des Dienstverhältnisses ein Ersatzanspruch für den Fall der betriebsbedingten Kündigung oder Nichtverlängerung des Dienstverhältnisses vereinbart werde (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. September 2003 XI R 9/02 , BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349). Entsprechendes gelte für die sich aus der Wiedereinstellungsklausel ergebenden Schadensersatzansprüche. Soweit der

Kläger durch die Anwendung des halben Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigt werde, ergäben sich hieraus allenfalls zivilrechtliche Konsequenzen.

- 9 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheides für 1996 vom 10. Dezember 1997 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 8. Dezember 1998 und der Einspruchsentscheidung vom 18. Januar 2002 die Einkommensteuer 1996 unter Gewährung der Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 EStG für die Schadensersatzzahlung in Höhe von 770 670 DM festzusetzen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Die Schadensersatzzahlung sei in Erfüllung einer Leistungspflicht im Rahmen eines bestehenden Vertragsverhältnisses geflossen. Zwar habe unstreitig in der Zeit vom 10. November 1992 und dem 17. April 1995 kein Anstellungsverhältnis zwischen dem Kläger und der B-GmbH bestanden. Aus dem Vertrag vom 19. Dezember 1989 ergebe sich aber ein Wiedereinstellungsanspruch des Klägers, den die Arbeitsgerichte bestätigt hätten. Es fehle an einer neuen Rechtsgrundlage. Aufgrund der Urteile des Arbeitsgerichts sei der Kläger so zu stellen gewesen, als ob ein Arbeitsverhältnis bestanden hätte.

### Entscheidungsgründe

11 II.

Die Revision der Kläger ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben. Der Klage ist stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Entgegen der Auffassung des FG ist eine Schadensersatzleistung, die einem Steuerpflichtigen infolge einer schuldhaften Verweigerung einer zugesagten (Wieder-)Einstellung zufließt, eine Entschädigung, die bei zusammengeballtem Zufluss tarifbegünstigt zu besteuern ist.

12 1.

Der Vertrag vom 19. Dezember 1989 begründete (nur) einen Anspruch auf Wiedereinstellung. Dieser wurde erst am 18. April 1995 erfüllt. Schadensersatz wegen (zeitweiliger) Nichterfüllung der Wiedereinstellungsverpflichtung ist Ersatz für entgangene Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG und nicht "Erfüllung" der sich aus einem Dienstvertrag ergebenden Vergütungsansprüche.

13 a)

Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG sind Leistungen, die dem Steuerpflichtigen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen zufließen. Zahlungen, die nicht an die Stelle weggefallener Einnahmen treten, sondern bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen im Rahmen eines bestehenden Schuldverhältnisses sind, gehören nicht zu den Entschädigungen. Es fehlt an dem Tatbestandsmerkmal der "entgangenen oder entgehenden Einnahmen". Dementsprechend liegt eine Entschädigung nur 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. BFH in BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349, m.w.N.).

14 b)

Besteht bzw. bestand kein Dienstverhältnis, werden bürgerlich-rechtlich keine Vergütungsansprüche (§ 611 Abs. 1 BGB) im Sinne der o.g. Rechtsprechung erfüllt (§§ 362 ff. BGB). Die Rechtslage entspricht der eines beendeten Dienstverhältnisses (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 15. Oktober 2003 XI R 17/02, BFHE 203, 490, BStBl II 2004, 264). Es fehlt an einer Leistung "im Rahmen eines bestehenden Schuldverhältnisses" (BFH in BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349). Eine Wiedereinstellungsklausel als solche ist zivilrechtlich (noch) keine Rechtsgrundlage für Vergütungsansprüche. Die zu Gewinneinkünften ergangene Rechtsprechung, die als "Erfüllung" auch den an die Stelle eines Erfüllungsanspruchs tretenden Schadensersatzanspruch wegen

vertragswidrigen Verhaltens ansieht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. Juli 1978 IV R 43/74 , BFHE 125, 271, BStBl II 1979, 9; vom 27. Juli 1978 IV R 153/77, BFHE 126, 165, BStBl II 1979, 69), greift im Streitfall nicht. Die Verweigerung einer zugesagten Wiedereinstellung ist kein normaler und üblicher "Geschäftsvorfall" im Sinne der genannten Rechtsprechung (vgl. auch z.B. Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , Kommentar, § 24 EStG Rdnr. 30).

15 c)

Die "Erfüllung" von Schadensersatzansprüchen schließt die Annahme einer Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht aus. Anderenfalls liefen § 24 Nr. 1 , § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG ins Leere. In diesem Sinn hat der erkennende Senat --in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung-- entschieden, eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG liege auch dann vor, wenn bereits bei Beginn eines Dienstverhältnisses ein Ersatzanspruch für den Fall der betriebsbedingten Kündigung oder Nichtverlängerung eines Dienstvertrages vereinbart wird (BFH in BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349). Wird bei der Zusage der Wiedereinstellung bereits für den Fall der Verweigerung einer Wiedereinstellung ein Ersatzanspruch vereinbart, so ist dieser danach als Entschädigung zu besteuern. Besteht ein solcher Ersatzanspruch aufgrund der Wiedereinstellungsklausel i.V.m. §§ 284 , 286 BGB , gilt nichts anderes, denn ob Ersatzansprüche vertraglich oder gesetzlich begründet sind, ist im Rahmen des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG irrelevant (vgl. z.B. Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 24 EStG Rdnr. 26).

16 2.

Für den Streitfall folgt daraus:

17 a)

Der Kläger hat die streitige Zahlung für einen Zeitraum erhalten, in dem kein Dienstverhältnis bestand, das Rechtsgrundlage für die "Erfüllung" von Gehaltsansprüchen gemäß § 611 BGB sein könnte. Das ursprüngliche Dienstverhältnis war zum 31. Dezember 1989 beendet; ein neues wurde aufgrund der ursprünglichen Weigerung der B-GmbH, den Kläger wieder einzustellen, erst am 18. April 1995 begründet. Das Urteil des Arbeitsgerichts selbst hatte keine gestaltende Wirkung. Die B-GmbH wurde nur im Wege der Leistungsklage zur (künftigen) Wiedereinstellung verpflichtet. Mangels Beschäftigung hat auch kein zur Gehaltszahlung verpflichtendes faktisches Arbeitsverhältnis bestanden (vgl. z.B. Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 64. Aufl., 2005, Einführung vor § 611 Rz. 29).

18 Die B-GmbH wurde dementsprechend vom Arbeitsgericht nicht zur Erfüllung von Ansprüchen aus einem bestehenden Dienstverhältnis, sondern zu einer Schadensersatzleistung gemäß §§ 284 , 286 BGB a.F. verurteilt. Die Tatsache, dass es sich --wie das FG meint-- nicht um einen Schadensersatz wegen Nichterfüllung, sondern wegen Verzugs handelt, nimmt der Zahlung nicht den Ersatzcharakter. Auch der von den Arbeitsgerichten festgestellte Anspruch des Klägers auf Wiedereinstellung änderte nichts an dem Ersatzcharakter des Schadensersatzanspruchs, denn die B-GmbH ist ihrer Verpflichtung zur Wiedereinstellung, d.h. zum Abschluss eines Dienstvertrages erst am 18. April 1995 nachgekommen. Da im Streitfall die Entschädigung für einen Zeitraum gezahlt wurde, in dem kein Beschäftigungsverhältnis bestanden hatte, sind auch die BFH-Urteile vom 17. Juli 1970 VI R 66/67 (BFHE 99, 381, BStBl II 1970, 683) und vom 9. Mai 1989 VIII R 184/82 (BFH/NV 1990, 283) nicht einschlägig.

19 b)

Die Entschädigung ist nach § 34 Abs. 1, 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG tarifbegünstigt zu versteuern. Der im Streitjahr gezahlte Ersatz für das von November 1992 bis 18. April 1995 entgangene Gehalt ist dem Kläger zusammengeballt (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 XI R 55/03 , BFHE 206, 544, BStBl II 2004, 1055, m.w.N.) zugeflossen. Dem Kläger sind trotz des gerichtlich zuerkannten höheren Schadensersatzes unstreitig später keine

Entschädigungszahlungen mehr zugeflossen. Entgegen der Auffassung des FA ist nicht entscheidungserheblich, wie der Kläger steuerlich zu behandeln gewesen wäre, wenn er laufenden Arbeitslohn aufgrund einer Wiedereinstellung im November 1992 bezogen hätte und ob es stets gerechtfertigt ist, eine den entgangenen Arbeitslohn ersetzende Entschädigung nur mit dem halben Steuersatz nach § 34 Abs. 1 EStG a.F. zu besteuern. Zum einen richtet sich die Besteuerung nach dem tatsächlich verwirklichten, nicht nach einem gedachten (fiktiven) Sachverhalt (z.B. BFH-Beschluss des Großen Senats vom 8. Dezember 1997 GrS 1-2/95, BFHE 184, 7, BStBl II 1998, 193). Zum anderen wurde bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 am sog. halben Steuersatz festgehalten, obgleich seit langem bekannt war, dass dieser im Einzelfall zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führen kann (vgl. hierzu z.B. Beschluss des erkennenden Senats vom 6. November 2002 XI R 42/01, BFHE 200, 560 [BFH 06.11.2002 - XI R 42/01], BStBl II 2003, 257). An die im Streitjahr 1996 noch geltende gesetzliche Regelung sind Verwaltung und Rechtsprechung gebunden (§ 20 Abs. 3 des Grundgesetzes).

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet