

Az.: 1 K 130/13

Revision eingelegt – BFH-Az.: IX R 14/14

Tatbestand

Streitig ist, ob der Beklagte zu Recht eine ermäßigte Besteuerung nach §§ 34 i.V.m. 24 Nr. 1 Buchst. a Einkommensteuergesetz (EStG) abgelehnt hat.

Die Kläger sind verheiratet. Sie wurden im Streitjahr antragsgemäß zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

Der Kläger war ab ... bei der Firma X GmbH (künftig GmbH) als Geschäftsführer angestellt. Im Geschäftsführeranstellungsvertrag ... war u.a. vereinbart:

„§ 4, Bezüge und Sonderleistungen, soziale Absicherung

(1) Der Geschäftsführer erhält ein festes Monatsgehalt von 10.000 € ..., als Bruttogehalt bei zwölf Monatsgehältern pro Jahr zahlbar nach Abzug der gesetzlichen Abgaben am Schluss des jeweiligen Kalendermonats, ... Außerdem wird im Mai des Jahres ... ein dreizehntes Gehalt und im November eines Jahres ... ein vierzehntes als Urlaubs- bzw. Weihnachtsgeld gezahlt.

(2) Der Geschäftsführer erhält im ersten Tätigkeitsjahr neben seinem Pflichtgehalt eine Tantieme in Höhe von vier Monatsgehältern. Die Tantieme ist im Kalendermonat nach der Feststellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft für das betreffende Geschäftsjahr an den Geschäftsführer auszuzahlen. Eine endgültige Tantiemeregelung wird nach Ablauf eines Tätigkeitsjahres erfolgen...

§ 5, Spesen, sonstige Leistungen

...

(2) Dem Geschäftsführer wird ein ... Dienstfahrzeug zur beruflichen und privaten Nutzung zur Verfügung gestellt...

§ 9, Beendigung des Arbeitsverhältnisses

(3) Der Anstellungsvertrag wird auf unbestimmte Zeit geschlossen...

(4) Dieser Vertrag kann beiderseits mit einer Frist von sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres gekündigt werden.

...

§ 11, Wettbewerb

...

(2) Nach Ende des Vertrages ist es dem Geschäftsführer für einen Zeitraum von zwei Jahren untersagt, ... in Wettbewerb zur Gesellschaft zu treten. Als Karenzentschädigung gewährt die Gesellschaft in der Zeit des Wettbewerbsverbots monatlich 60 v. H. des monatlichen Gehaltes, das während der letzten zwölf Monate der Vertragslaufzeit durchschnittlich gezahlt wurde.

...“

Aus dem Anstellungsverhältnis bei der GmbH erzielte der Kläger im Jahr 2009 einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 229.683 €.

Gegen Ende des Jahres 2010 schloss der Kläger mit der GmbH eine Aufhebungsvereinbarung, die u.a. regelt:

„§ 1 Aufhebung, Abberufung als Geschäftsführer

Hiermit heben die Parteien den oben genannten Anstellungsvertrag auf Veranlassung der Gesellschaft mit Wirkung auf den 31. Dezember 2010 einvernehmlich auf. ...

§ 2 Bezüge, Freistellungen und Anrechnung, Abfindungen, Zeugnis

- (1) Der Geschäftsführer erhält bis zum 31. Dezember 2010 sein monatliches Gehalt nach Maßgabe des Anstellungsvertrages in der derzeit vereinbarten Höhe von 12.500 € brutto zzgl. 394 € Zuschuss Sozialversicherung, 165 € Arbeitgeberbeitrag Pensionskasse und 127,82 € Arbeitgeberdirektversicherung weiter.
- (2) Mit der Auszahlung des Gehalts für den Monat November 2010 erhält der Geschäftsführer darüber hinaus das vierzehnte Monatsgehalt in Höhe von 12.500 € brutto für das Kalenderjahr 2010 ausgezahlt.
- (3) Weiterhin erhält der Geschäftsführer zur Abgeltung seines Anspruchs auf eine ergebnisabhängige Zusatzvergütung 2010 (Tantieme) eine Zahlung in Höhe von 50.000 € mit der Auszahlung des Gehalts für den Monat Dezember 2010.
- (4) Der Geschäftsführer ist berechtigt, das ihm überlassene Dienstfahrzeug ... bis zum ... zu den bisher geltenden Bedingungen auch privat zu nutzen. Sämtliche Kosten ... werden von der Gesellschaft getragen...
- (5) Die Gesellschaft zahlt an den Geschäftsführer als Entschädigung für die Auflösung des Anstellungsverhältnisses eine bereits jetzt entstandene und vererbliche Abfindung in Höhe von 225.000 € brutto gemäß §§ 24, 34 EStG. Die Auszahlung erfolgt zum 31. Januar 2011.
- (6) ...
- (7) Der Geschäftsführer wird ab dem ... für die restliche Dauer des Anstellungsverhältnisses von der Pflicht zur Dienstleistung unwiderruflich freigestellt...
- (8) Das in § 11 des Anstellungsvertrages geregelte Wettbewerbsverbot wird von beiden Parteien nicht mehr aufrechterhalten, auf entsprechende Rechte und Ansprüche wird

verzichtet. Dem Geschäftsführer ist demnach nach Ende des Dienstverhältnisses eine konkurrierende Tätigkeit gestattet und die Gesellschaft ist nicht zur Zahlung einer Karenzentschädigung verpflichtet.

...“

Der Kläger erzielte im Jahr 2010 einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 288.725 €.

Dieser setzt sich wie folgt zusammen:

Grundgehalt	12 x 12.500,00 €	150.000,00 €
Urlaubsgeld		12.500,00 €
Weihnachtsgeld		12.500,00 €
Tantieme 2009		50.000,00 €
Pkw - Nutzung	...	8.916,72 €
Zuschlag für Krankenversicherung	...	3.611,28 €
Sonstiges (A-Zuschlag)	...	1.197,00 €
Tantieme 2010		50.000,00 €

Im Streitjahr 2011 erhielt der Kläger die vereinbarte Entschädigungsleistung in Höhe von 225.000 € und hatte Einnahmen aufgrund der Pkw-Nutzung in Höhe von 3.878 €. Zudem bezog er aufgrund seiner Arbeitslosigkeit ... Lohnersatzleistungen in Höhe von 10.383 €.

In der Einkommensteuererklärung 2011 erklärte der Kläger die Zahlung in Höhe von 225.000 € als Entschädigung nach § 34 EStG.

Im unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen Einkommensteuerbescheid 2011 ... versagte der Beklagte eine ermäßigte Besteuerung. Er setzte eine Einkommensteuer in Höhe von 74.265 € fest. Mit Schreiben vom ... führte er aus, eine Zusammenballung von Einkünften sei nicht erkennbar. Im Jahr 2010 habe der Kläger Einnahmen aus § 19 EStG in Höhe von 288.725 € erzielt. Im Jahr 2011 habe er Einnahmen aus dem bisherigen Arbeitsverhältnis nach § 19 EStG in Höhe von 3.878 €, die Entschädigung in Höhe von 225.000 € und Lohnersatz in Höhe von 10.383 €, insgesamt 239.261 € erhalten. Die erhaltenen Einnahmen überstiegen die entgangenen Einnahmen nicht. Eine Zusammenballung sei daher nicht erkennbar.

Daraufhin teilten die Kläger mit, die Einnahmen des Kalenderjahrs 2010 in Höhe von 288.725 € dürften nicht als Vergleichsmaßstab herangezogen werden, da diese bereits Sonderzahlungen in Vorbereitung der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses beinhaltet hätten. Grundsätzlich habe die „Tantieme 2010“ auf Basis einer prozentualen Gewinnbeteiligung berechnet werden sollen. Im Hinblick auf die Beendigung des Arbeitsverhältnisses habe man

sich auf eine Tantieme in Höhe von 50.000 € für das Kalenderjahr 2010 geeinigt. Die „Tantieme 2010“ wäre normalerweise erst Mitte des Folgejahrs gezahlt worden. Infolge des Ausscheidens zum Ende des Jahres 2010 sei die Zahlung aber bereits im Dezember 2010 erfolgt.

Bei der Ermittlung der voraussichtlichen Einnahmen 2011 dürfe zudem die Tantieme nicht oder nur mit einem geringeren Betrag berücksichtigt werden. Die Tantieme auf der Basis einer prozentualen Gewinnbeteiligung wäre bereits für das Kalenderjahr 2010 deutlich geringer ausgefallen. Für das Kalenderjahr 2011 wäre aufgrund der schlechten Zahlen voraussichtlich keine Tantieme gezahlt worden.

Mit Bescheid vom ... hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 3 Abgabenordnung auf.

Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein. In ihrer Begründung bekräftigten sie, die „Tantieme 2010“ in Höhe von 50.000 € sei im Wege der Beendigung des Arbeitsverhältnisses verhandelt worden. Bei Fortführung des Arbeitsverhältnisses wäre keine gewinnabhängige Tantieme für das Kalenderjahr 2010 erzielt worden, die in 2011 ausbezahlt worden wäre. Bei ungestörter Fortführung des Arbeitsverhältnisses hätten sich für das Kalenderjahr 2011 nur Einnahmen in Höhe von ca. 188.000 € ergeben. Die gezahlte Entschädigung in Höhe von 225.000 € übersteige diese Einnahmen, eine Zusammenballung sei gegeben.

Nachdem der Beklagte darauf hingewiesen hatte, dass bei Berücksichtigung dieser Argumentation eine begünstigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG scheitere, weil der Zufluss in mehreren Teilbeträgen in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen erfolgt sei, erklärten die Kläger, bei der „Tantieme 2010“ handle es sich um keine Entschädigung. Laut Arbeitsvertrag sei vereinbart gewesen, dass der Kläger neben seinem Festgehalt eine Tantieme in Höhe von vier Monatsgehältern erhalte. Eine endgültige Tantiemeregulierung habe noch getroffen werden sollen, was jedoch unterblieben sei. Dem Kläger sei daher für das Jahr 2010 genauso wie für die Jahre ... eine Tantieme in Höhe von vier Monatsgehältern gezahlt worden. Bei der „Tantieme 2010“ handle es sich um eine Zahlung für erbrachte Leistung, die nicht mit der Auflösung des Arbeitsverhältnisses in Verbindung stehe. Nur der Zeitpunkt der Auszahlung bereits im Dezember 2010 sei auf die Beendigung des Anstellungsverhältnisses zum 31. Dezember 2010 zurückzuführen. Aufgrund der feststehenden Höhe sei es nicht erforderlich gewesen, auf die Jahresabschlusserstellung für das Kalenderjahr 2010 zu warten. Die Zahlung in Höhe von 50.000 € sei nicht im Rahmen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgehandelt worden, sondern sei auf den Geschäftsführervertrag aus ... zurückzuführen und lediglich der Form halber in der Aufhebungsvereinbarung genannt worden.

Mit Bescheid vom ... wies der Beklagte den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. Im Anstellungsvertrag sei geregelt, dass die Tantieme auf Basis einer prozentualen Gewinnbeteiligung berechnet werden solle. Bei dementsprechender Ermittlung wäre sie deutlich geringer ausgefallen. Dieser Umstand belege, dass es sich bei der Zahlung nicht um eine reguläre Tantieme gehandelt habe, sondern diese vielmehr geleistet worden sei, damit das Arbeitsverhältnis vorzeitig beendet werden könne. Der Vortrag der Kläger, die „Tantieme 2010“ sei bei der Vergleichsberechnung nicht zu berücksichtigen, da sie bei Fortführung des Arbeitsverhältnisses nicht erzielt worden wäre, spreche ebenfalls dafür, in dieser Zahlung keine reguläre Tantieme, sondern einen Teil der Entschädigung zu sehen. Die Entschädigung sei somit in zwei unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen gezahlt

worden. Die „Tantieme 2010“ übersteige auch die unschädliche 5%-Grenze. Mangels Zusammenballung sei eine ermäßigte Besteuerung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a und § 34 Abs. 1 und 2 EStG ausgeschlossen. Darauf, ob die tatsächlichen Einnahmen 2011 den entgangenen Arbeitslohn überstiegen, komme es mithin nicht an.

Im vorliegenden Klageverfahren halten die Kläger an ihrer Auffassung fest, die „Tantieme 2010“ stelle keinen Bestandteil der Entschädigung dar. Es handle sich um eine Zahlung für erbrachte Leistungen, die – wie in den Vorjahren – wegen der fehlenden endgültigen Tantiemeregelung wieder mit vier Monatsgehältern ermittelt worden sei.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 2011 ... dahingehend zu ändern, dass ein Betrag in Höhe von 225.000 € ermäßigt gemäß § 24 Nr. 1a in Verbindung mit § 34 Abs. 1 und 2 EStG versteuert wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Ergänzend zu seinen Ausführungen im Einspruchsbescheid trägt er vor, im Rahmen des Einspruchsverfahrens hätten die Kläger selbst erklärt, dass man sich für das Kalenderjahr 2011 das dritte Jahr in Folge auf eine Tantieme in Höhe von 50.000 € geeinigt habe. Die Tantiemezahlung sei nicht auf der Basis der Ergebnisse 2010 erfolgt, da bei Fortführung des Arbeitsverhältnisses keine gewinnabhängige Tantieme gezahlt worden wäre. Eine entsprechende, rechtfertigende Leistung für 2010 habe der Kläger gerade nicht erbracht. Die Zahlung sei vielmehr im Rahmen der Beendigung des Arbeitsverhältnisses ausgehandelt worden. Sie sei auch in der Aufhebungsvereinbarung festgehalten worden und nicht in einer gesonderten Tantiemevereinbarung. Der Sachverhalt stelle sich damit so dar, dass einer (unberechtigt hohen) Tantiemezahlung zugestimmt worden sei, um das Arbeitsverhältnis schnell beenden zu können. Damit handle es sich trotz entsprechender Bezeichnung nicht um eine Tantieme im eigentlichen Sinne, sondern um einen Teil der Entschädigungsleistung.

Weiter weist der Beklagte darauf hin, dass eine ermäßigte Besteuerung zu einer unangemessenen steuerlichen Entlastung der Kläger führen würde. Bei Anwendung von § 34 Abs. 1 EStG wäre die Steuerfestsetzung fast 43.000 € geringer, obwohl ihnen im Jahr 2011 ähnlich viel Geld zur Verfügung gestanden habe, wie wenn das Arbeitsverhältnis unverändert vorgeführt worden wäre. Der Beklagte überreichte im Termin eine Proberechnung 2011, nach der sich unter Berücksichtigung von § 34 Abs. 1 EStG eine Einkommensteuer in Höhe von 31.853 € ergeben würde.

In der mündlichen Verhandlung hat der Senat Beweis erhoben durch Vernehmung der Zeugen Y und Z. Auf das Protokoll der öffentlichen Sitzung ... wird Bezug genommen.

...

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

I. Der Beklagte hat im Ergebnis zu Recht eine ermäßigte Besteuerung der Abfindung in Höhe von 225.000 € abgelehnt.

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. 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 (vgl. BFH-Urteil vom 10. September 2003 XI R 9/02, BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349, m.w.N.). Dabei sind mehrere Zahlungen als Teil einer einheitlich zu beurteilenden Entschädigung anzusehen, wenn sie Ersatz für ein und dasselbe Schadensereignis darstellen (BFH-Urteil vom 14. April 2005 XI R 11/04, BFH/NV 2005, 1772).

Der Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG ist entsprechend dem Normzweck, die Auswirkungen des progressiven Tarifs abzuschwächen, auf solche Einkünfte zu beschränken, die "zusammengeballt" zufließen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 27. Januar 2010 IX R 31/09, BFHE 229, 90, BStBl II 2011, 28 und vom 25. August 2009 IX R 3/09, BFHE 226, 261, BStBl II 2010, 1030).

1. An solchen Einkünften fehlt es im Streitfall.

a. Einem „zusammengeballten“ Zufluss von Einkünften steht hier allerdings nicht bereits entgegen, dass der Kläger die „Tantieme 2010“ im Jahr 2010 und die Abfindung in Höhe von 225.000 € im Jahr 2011 bezogen hat.

Zwar liegt typischerweise keine Zusammenballung 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 28. Juni 2006 XI R 58/05, BFHE 214, 319, BStBl II 2006, 835, m.w.N.). Im Streitfall ist die Entschädigung aber nicht in verschiedenen Veranlagungszeiträumen zugeflossen. Nur die Abfindung in Höhe von 225.000 € stellt eine Entschädigung im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a EStG dar, denn nur sie wurde aufgrund der Aufhebungsvereinbarung gezahlt.

Nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme steht für den Senat fest, dass die „Tantieme 2010“ nicht Teil der Entschädigung ist. Zahlungen, die nicht an die Stelle weggefallener Einnahmen treten, sondern bürgerlich-rechtlich Erfüllungsleistungen eines Schuldverhältnisses sind, gehören nicht zu den Entschädigungen. Eine Entschädigung ist nicht anzunehmen, wenn die bisherige vertragliche Basis bestehen geblieben ist und sich nur Zahlungsmodalitäten geändert haben (vgl. BFH-Urteile vom 10. September 1998 IV R 19/96, BFH/NV 1999, 308; vom 10. September 2003 XI R 9/02, BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349; vom 11. Januar 2005 IX R 67/02, BFH/NV 2005, 1044 und vom 22. Januar 2009 IV R 12/06, BFH/NV 2009, 933).

Nach den Regelungen in der Aufhebungsvereinbarung erhielt der Kläger diese Zahlung „zur Abgeltung seines Anspruchs auf eine ergebnisabhängige Zusatzvergütung 2010“. In der mündlichen Verhandlung haben der Kläger und die Zeugen übereinstimmend bestätigt, dass mit deren Auszahlung lediglich der nach dem Anstellungsvertrag bestehende Anspruch des Klägers erfüllt werden sollte. Sie haben glaubhaft erläutert, die laut Anstellungsvertrag

geplante anderslautende Tantiemeregulation sei tatsächlich nie umgesetzt worden, da es – auch für die Tantiemevereinbarungen mit anderen Mitarbeitern – schwierig gewesen sei, eine sinnvolle Bemessungsgrundlage zu finden. Daher habe man sich darauf geeinigt, die ursprüngliche Vereinbarung beizubehalten. Das Jahr 2010 habe ganz „normal“ abgewickelt werden sollen. Ziel sei gewesen, wie es der Zeuge Y ausdrückte, die Sache möglichst weitgehend noch im Jahr 2010 „abzuhaken“.

Die entgegen der Vereinbarung im Anstellungsvertrag erfolgte Auszahlung der „Tantieme 2010“ noch im laufenden Jahr stellt sich danach als unbeachtliche Änderung einer Zahlungsmodalität dar. Dass mit dem Vorziehen der Zahlung ein Ausgleich für weggefallene Einnahmen habe geschaffen werden sollen, kann der Senat bei dieser Sachlage nicht feststellen.

b. Dem Kläger sind im Streitjahr aber dennoch keine "zusammengeballten" Einkünfte zugeflossen. Er hat infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses insgesamt nicht mehr erhalten, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, also bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte.

Von der erforderlichen Zusammenballung der Einkünfte ist nur 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, also bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte (vgl. BFH-Urteil vom 9. Oktober 2008 IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558, m.w.N). Die „Ist-Größe“, also das, was der Steuerpflichtige in dem betreffenden Veranlagungszeitraum einschließlich der Entschädigung tatsächlich erhält, und die „Soll-Größe“, nämlich die Einkünfte, die der Steuerpflichtige bei ungestörter Fortsetzung seines Arbeitsverhältnisses erhalten hätte, sind sich gegenüber zu stellen (vgl. BFH-Beschluss vom 9. März 2011 IX R 9/10, BFH/NV 2011, 1320).

aa. Die für die Ermittlung der „Soll-Größe“ notwendige hypothetische und prognostische Betrachtung orientiert sich grundsätzlich an den Verhältnissen des Vorjahres, die dem Veranlagungszeitraum, in dem die Entschädigung zufließt, am nächsten liegen. Eine darauf aufbauende Vergleichsberechnung lediglich am Maßstab des Vorjahres ist aber keineswegs zwingend. Sie gilt nur für den Normalfall, in dem die Verhältnisse des Vorjahres – z.B. im Zuge einer normalen Gehaltsentwicklung – auch diejenigen des Folgejahres mit großer Wahrscheinlichkeit abbilden. Sie gilt aber dann nicht, wenn die Einnahmesituation des Vorjahres durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt ist und sich daraus keine Vorhersagen für den (unterstellten) normalen Verlauf bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses ableiten lassen. So beanstandet es der BFH insbesondere bei variablen Gehaltskomponenten nicht, wenn im Wege einer Prognoseentscheidung (auch) auf die Vorjahre zurückgegriffen wird (vgl. BFH-Urteile vom 4. März 1998 XI R 46/97, BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787 und vom 27. Januar 2010 IX R 31/09, BFHE 229, 90, BStBl II 2011, 28).

Unter Zugrundelegung dieser Maßgaben ist die „Soll-Größe“ aus dem Vorjahr 2010 abzuleiten, wobei lediglich eine Tantiemzahlung in Höhe von 50.000 € zu berücksichtigen ist, denn bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses hätte der Kläger lediglich die Tantieme für 2010 im Jahr 2011 erhalten. Die „Soll-Größe“ ermittelt sich daher wie folgt:

Grundgehalt	12 x 12.500,00 €	150.000,00 €
Urlaubsgeld		12.500,00 €
Weihnachtsgeld		12.500,00 €
Tantieme 2010		50.000,00 €
Pkw - Nutzung	...	8.916,72 €
Zuschlag für Krankenversicherung	...	3.611,28 €
Sonstiges (A-Zuschlag)	...	1.197,00 €
		238.725,00 €

Nach den Erläuterungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung bleibt allerdings unklar, ob die Zahlungen aus dem A-Zuschlag bei der Prognose einzubeziehen sind oder ob Zahlungen hieraus für 2011 bereits nicht mehr erfolgt wären. Dies kann jedoch dahinstehen, da – wie sich im Folgenden ergibt – auch eine um diese Beträge verminderte „Soll-Größe“ in Höhe von 237.528 € zu keiner anderen Entscheidung führen würde.

bb. Nach Auffassung des erkennenden Senates sind bei der „Ist-Größe“ nur die tatsächlich erzielten und zu versteuernden Einkünfte einschließlich der Entschädigung zu berücksichtigen, steuerfreie Lohnersatzleistungen hingegen nicht.

Die Gegenmeinung befürwortet demgegenüber die Einbeziehung von Lohnersatzleistungen in die „Ist-Größe“, soweit sie dem Progressionsvorbehalt unterliegen (vgl. Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34 EStG Anm. 54; Wacker in Schmidt, EStG, 33. Aufl., 2014, § 34 Rn. 15; Seitz, DStR 1998, 1377; Zimmermann, EFG 2014, 44, zweifelnd aber Hoffmann, EFG 2005, 965). Zur Begründung wird angeführt, das Arbeitslosengeld substituere die entgangenen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (vgl. Urteil des Thüringer Finanzgerichtes vom 1. Dezember 2009 3 K 965/08, EFG 2010, 1789) und diese steuerfreien Bezüge gemäß § 32 b Abs. 1 Nr. 1 a EStG unterlägen dem Progressionsvorbehalt, führten also zu einer Erhöhung des Steuersatzes (vgl. Urteil des Finanzgerichtes Köln vom 15. März 2005 15 K 4753/04, EFG 2005, 962; Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichtes vom 5. August 2010 4 K 41/08, juris und Urteil des Sächsischen Finanzgerichtes vom 24. April 2013 1 K 1836/09, EFG 2013, 1922). Die Finanzverwaltung geht ebenfalls davon aus, dass Lohnersatzleistungen einzubeziehen sind. So sieht das Beispiel 3 in der Anmerkung III.2.2. des BMF-Schreibens vom 24. Mai 2004 IV A 5-S 2290-20/04, FMNR172000004 (BStBl I 2004, 505) eine Berücksichtigung des Arbeitslosengeldes vor. Auch nach dem neuen BMF-Schreiben vom 1. November 2013 (IV C 4 - S 2290/13/10002, 2013/0929313, BStBl I 2013, 1326) unter Tz. 11 Satz 11 und Beispiel 2 bis 4 sind Lohnersatzleistungen bei der Vergleichsberechnung angesetzt.

Diese Auffassung teilt der erkennende Senat nicht. Ob dem Progressionsvorbehalt unterliegende Lohnersatzleistungen bei der Vergleichsberechnung zu erfassen sind, ist allerdings bisher nicht höchstrichterlich geklärt (vgl. Beitrittsaufforderung an das BMF durch

BFH-Beschluss vom 9. März 2011 IX R 9/10, BFH/NV 2011, 1320 – das Verfahren ist durch Rücknahme der Revision erledigt; ausdrücklich offen gelassen vom Niedersächsischen Finanzgericht im Urteil vom 12. November 2013 13 K 199/13, EFG 2014, 283). Der BFH hat mit Urteil vom 2. September 1992 (XI R 44/91, BFHE 169, 98, BStBl II 1993, 52) zwar entschieden, dass steuerbefreite Einkünfte bei der Entscheidung, ob die Entschädigung zusammengeballt zugeflossen sei, nicht zu berücksichtigen seien. Diese Entscheidung betraf allerdings § 3 Nr. 9 EStG.

Die Auswirkung auf die Steuerprogression vermag die Einbeziehung der Lohnersatzleistungen in die Vergleichsberechnung jedoch nicht zu rechtfertigen. Die – veranlagungszeitraumbezogen betrachtet – begünstigende Behandlung von zusammengeballt zugeflossenen Einnahmen, deren Zufluss sich beim jeweiligen Steuerpflichtigen nach dessen regelmäßiger Einkünftesituation normalerweise auf mehrere Jahre verteilt hätte, soll – veranlagungszeitraumübergreifend betrachtet – eine gleichmäßige progressive Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklichen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Januar 2011 IX R 20/10, BFHE 232, 471, BStBl II 2012, 659). Tatsächlich steht dem Steuerpflichtigen durch den Bezug der Lohnersatzleistung auch mehr Geld zur Verfügung. Auf diese Lohnersatzleistung selbst muss er keine Steuern zahlen, lediglich für die anderen Einkünfte erhöht sich die Progression. Diese Erhöhung ist aber durch die tatsächlich vorliegende höhere wirtschaftliche Leistungsfähigkeit gerechtfertigt. Der Progressionsvorbehalt für die Lohnersatzleistungen berücksichtigt das Leistungsvermögen des Steuerpflichtigen in der verfassungsrechtlich gebotenen Weise (vgl. BVerfG-Beschluss vom 3. Mai 1995 1 BvR 1176/88, BStBl II 1995, 758). Einer zusätzlichen Korrektur über § 34 EStG bedarf es insoweit nicht. Vielmehr kann – wie der vorliegende Fall zeigt – die Berücksichtigung von Lohnersatzleistungen zu einer überproportionalen Entlastung und damit zu stark unbilligen Ergebnissen führen. So beträgt die Einkommensteuerbelastung nach dem streitigen Bescheid 74.265 €. Bei Einbeziehung der Lohnersatzleistungen in Höhe von 10.878 € in die „Ist-Größe“ würde sie demgegenüber – ausweislich der vom Beklagten vorgelegten Proberechnung – nur 31.853 € ausmachen, also zu einer Steuerersparnis von 42.412 € führen, mithin fast dem Vierfachen der Lohnersatzleistung. Dies würde eine ungerechtfertigte Begünstigung im Vergleich zu denjenigen darstellen, die im gleichen Veranlagungszeitraum entsprechende Einnahmen in einem „normalen“ Arbeitsverhältnis verdient haben. Eine ungerechtfertigte Begünstigung würde insbesondere auch im Verhältnis zu denjenigen vorliegen, deren Arbeitsverhältnis zwar ebenfalls beendet wurde, die neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aber nur eine Entschädigung und keine Lohnersatzleistungen erhalten haben (z.B. weil die Auflösung des Dienstverhältnisses später im Jahr erfolgte). Bei ihnen würde nur die Abfindung und der tatsächliche Arbeitslohn in die Vergleichsberechnung einbezogen werden. Sie verfügten über weniger Geldmittel als die Kläger, hätten aber eine höhere Steuerbelastung zu tragen.

Demgemäß ergibt sich für den Kläger folgende „Ist-Größe“:

Entschädigungsleistung	225.000 €
Einnahmen aufgrund privater Pkw-Nutzung	3.878 €
insgesamt damit	228.878 €.

cc. Damit fehlt es an einer Zusammenballung von Einkünften im Streitjahr. Die „Soll-Größe“ in Höhe von 238.725 € (bzw. 237.528 €) übersteigt die „Ist-Größe“ in Höhe von 228.878 €.

2. Selbst wenn dem Kläger zusammengeballte Einkünfte zugeflossen wären, stünde einer begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG hier entgegen, dass die Abfindungszahlung keine höhere steuerliche Belastung der Kläger verursacht.

Eine Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG ist aus Sicht des Senates nur gerechtfertigt, wenn den Steuerpflichtigen aufgrund der Zusammenballung von Einkünften tatsächlich eine höhere steuerliche Belastung trifft.

Zwar geht die herrschende Meinung davon aus, dass es auf einen konkreten Progressionsnachteil nicht ankomme (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 4. März 1998 XI R 46/97, BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787 und vom 15. Oktober 2003 XI R 17/02, BFHE 203, 490, BStBl II 2004, 264; Urteil des Sächsischen Finanzgerichtes vom 24. April 2013 1 K 1836/09, StE 2013, 678; Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34 EStG Anm. 54; Graf in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 34 Rn. 52; Lindberg in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 34 EStG Rn. 30; Wacker in Schmidt, EStG, 33. Aufl., 2014, § 34 Rn. 15; BMF-Schreiben vom 1. November 2013, IV C 4 - S 2290/13/10002, 2013/0929313, BStBl I 2013, 1326, Rn. 11). Ausreichend sei vielmehr, dass von der Abfindung eine potenzielle Progressionswirkung ausgehe (Seitz, DStR 1998, 1377).

In seinem Beschluss vom 9. März 2011 (IX R 9/10, BFH/NV 2011, 1320) hat der BFH jedoch die Frage aufgeworfen, ob angesichts des Normzwecks des § 34 EStG, nämlich eine für den Steuerpflichtigen im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmalige und außergewöhnliche Progressionsbelastung abzumildern, die Vergleichsberechnung nicht auf einen konkreten Progressionsnachteil abheben und daher nur im Fall einer tatsächlich höheren Progressionsbelastung der "Ist-Größe" die ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG zur Anwendung kommen sollte.

Diese Frage ist zu bejahen, denn nur bei einer tatsächlich höheren Steuerbelastung bedarf es einer Korrektur über § 34 EStG. Der Zweck der Billigkeitsregelung des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG besteht darin, bei außerordentlichen Einkünften, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den jeweiligen Steuerpflichtigen im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führen, diese abzumildern (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 4. März 1998 XI R 46/97, BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787 und vom 26. Januar 2011 IX R 20/10, BFHE 232, 471, BStBl II 2012, 659). Genau dieser Zweck würde aber verfehlt, wenn die Steuervergünstigung unabhängig von einem tatsächlichen Progressionsnachteil gewährt würde. Sie würde eine unbegründete Besserstellung gegenüber allen anderen Steuerpflichtigen bedeuten.

Ein tatsächlicher Progressionsnachteil ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Bei normalem Verlauf hätte der Kläger im Streitjahr sogar über etwas geringere Einkünfte verfügt, die er vollständig hätte versteuern müssen, während er in Wirklichkeit nun höhere Einkünfte hat, wovon zudem noch 10.878 € steuerfrei sind und nur dem Progressionsvorbehalt unterliegen. So beträgt die Einkommensteuerfestsetzung im streitigen Bescheid 74.265 €, unter Zugrundelegung der „Soll-Größe“ von 238.725 € würde sich demgegenüber eine Einkommensteuer in Höhe von 77.735 €, also eine deutlich höhere steuerliche Belastung, ergeben.

Die Klage konnte daher keinen Erfolg haben und war abzuweisen.

II. Die Revision war zuzulassen, da die Fragen, ob auch Lohnersatzleistungen – wie das nach § 3 Nr. 2 EStG steuerfreie Arbeitslosengeld – bei der "Ist-Größe" zu berücksichtigen sind und ob die ermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG nur im Fall einer tatsächlich höheren Progressionsbelastung der "Ist-Größe" zur Anwendung kommen sollte, grundsätzliche Bedeutung haben (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 Finanzgerichtsordnung – FGO, vgl. BFH-Beschluss vom 9. März 2011 IX R 9/10, BFH/NV 2011, 1320).

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).