

---

**Datum:** 20.02.2002  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 3. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 3 K 3249/01  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2002:0220.3K3249.01.00

---

**Tenor:**

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

---

Streitig ist die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 24 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die an den Kläger ausgezahlte Pensionsabfindung. 1

Der Kläger war im Streitjahr Gesellschafter-Geschäftsführer der Firma ..... GmbH (GmbH), an der er zu 99 % beteiligt war. Mit Geschäftsführervertrag vom 20.10.1982 und 07.10.1985 (Ergänzungsvertrag) vereinbarte er mit der GmbH eine betriebliche Alters- und Invalidenversorgung, die ihm mit Vollendung des 65. Lebensjahres ein lebenslängliches Ruhegeld zusicherte. Nach Ziffer 8 des Ergänzungsvertrags war er berechtigt, bei Eintritt des Versorgungsfalles anstelle der Rente eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes der Rentenverpflichtung zu verlangen. 2

Ende 1998 verhandelte der Kläger mit einem Interessenten über den Verkauf seiner Geschäftsanteile an der GmbH, wobei der zukünftige Erwerber den Kauf davon abhängig machte, dass die Altersregelung vorher abgewickelt werden würde. Mit notariellem Vertrag vom 11.12.1998 veräußerte der Kläger seinen Geschäftsanteil mit Wirkung zum 27.12.1998. In § 15 des Vertrags ist geregelt, dass der Erwerber die Pensionsverpflichtung nicht übernimmt. Der Verkäufer werde bis zum Übergabestichtag mitteilen, wie die bisherigen Bilanzpositionen (Pensionsrückstellungen und aktivierte Rückdeckungsversicherungsansprüche) aufgelöst werden sollten. Die Käufer ihrerseits verpflichteten sich, bei der gewünschten Regelung in angemessener Weise (z.B. durch Beschluss) mitzuwirken und insbesondere sämtliche Rechte aus den Rückdeckungsversicherungen auf den Kläger als Abfindung für dessen Verzicht auf künftige Pensionszahlungen aus seinem früheren Geschäftsführeranstellungsvertrag zu übertragen. 3

Im Anschluss hieran verzichtete der Kläger gemäß Ziffer 3 des Geschäftsführeraufhebungsvertrags vom 15.12.1998 gegenüber der GmbH auf seine 4

Pensionsansprüche und erhielt als Gegenleistung die Auszahlungsbeträge der mit Schreiben vom 14.12.1998 gekündigten Versicherungsverträge (..... Lebensversicherung Nr. 244927506 sowie ..... Nr. 6329000) in Höhe von insgesamt ....., - DM vergütet.

Nachdem der Beklagte die Einkommensteuerveranlagung wie beantragt unter Vorbehalt der Nachprüfung durchgeführt und einen Betrag von 36.000,- DM als steuerfrei gem. § 3 Nr. 9 EStG anerkannt und einen Betrag von ....., - DM dem ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG unterworfen hatte, versagte er nach durchgeführter Betriebsprüfung mit Änderungsbescheid vom 09.10.2000 sowohl die Steuerbefreiung als auch die Ermäßigung des Steuersatzes. 5

Den hiergegen erhobenen Einspruch vom 23.10.2000 wies er mit Einspruchsentscheidung vom 04.05.2001 als unbegründet zurück. Seiner Auffassung nach handele es sich bei der Ausgleichszahlung in Höhe von 36.000,- DM nicht um eine steuerfreie Abfindung gem. § 3 Nr. 9 EStG, weil der Kläger eine unverfallbare Anwartschaft auf künftige Versorgungsleistungen erworben habe. Ferner seien die Auszahlungsbeträge zur Abfindung der Pensionsansprüche und nicht wegen der Auflösung des Arbeitsverhältnisses vergütet worden. 6

Die Ausgleichszahlung in Höhe von ....., - DM stelle überdies keine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG dar, weil der Kläger die Ablösung des Rentenanspruchs freiwillig herbeigeführt habe. Der Kläger habe als Geschäftsführer der Gesellschaft, an der er selbst 99 % der Anteile gehalten habe, nicht unter erheblichem rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck gestanden. Insofern sei auch ohne Belang, dass die Aufgabe der Versorgungsansprüche Voraussetzung für die Veräußerung der Geschäftsanteile gewesen sei. 7

Mit der am 31.05.2001 erhobenen Klage begehrt der Kläger nunmehr, die gesamte Abfindung in Höhe von ....., - DM dem ermäßigten Steuersatz nach § 24 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG zu unterwerfen. Er macht geltend, er habe sehr wohl unter einem nicht unerheblichen wirtschaftlichen und tatsächlichen Druck gehandelt, als er in der Funktion des Geschäftsführers dem Abfindungsvertrag mit der GmbH zustimmte, weil er die Geschäftsanteile an der GmbH ohne diese Vereinbarung nicht hätte veräußern können. 8

Seiner Auffassung nach müsse die im Körperschaftsteuerrecht geltende stricte Trennung zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter auch für das Einkommensteuerrecht Bestand haben. Wenn sich der Gesellschafter entschlöße, seine GmbH-Anteile zu verkaufen, dürfe sich dies nicht negativ auf die Beurteilung der Besteuerung der Abfindungszahlung beim Gesellschafter auswirken. Nach dem Gleichbehandlungsgrundsatz müsse er so gestellt werden, als ob ein Fremdgeschäftsführer gehandelt habe. 9

Zudem habe ein Interessengegensatz zwischen ihm als Gesellschafter und als Arbeitnehmer bestanden. Hierzu trägt der Kläger vor, er habe - was unstreitig ist - seine Tätigkeit als Geschäftsführer mit der Übertragung seiner GmbH-Anteile eingestellt, nicht jedoch seine Tätigkeit als Arbeitnehmer, weil die neuen Gesellschafter ihn als beratenden Ingenieur eingestellt hätten. Der Angestelltenvertrag sei im Zusammenhang mit dem Geschäftsanteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 11.12.1998 geschlossen und eine Beschäftigung für die Zeit vom 01.01.1999 bis 31.12.1999 vereinbart worden. 10

Der Kläger beantragt, 11

12

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 04.05.2001 den Einkommensteuerbescheid vom 09.10.2000 dahingehend zu ändern, dass der Auszahlungsbetrag in Höhe von ..... DM dem ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 24 Nr. 1 a EStG unterworfen wird;

hilfsweise die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen 15

Er verweist zur Begründung auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 16

## **Entscheidungsgründe** 17

Die Klage ist unbegründet. 18

Zu Recht hat der Beklagte die Abfindung in Höhe von .....,- DM nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 24 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG unterworfen, weil die im Dezember 1998 an den Kläger gezahlte Abfindung keine Entschädigung im Sinne des Gesetzes darstellt. 19

Nach § 34 Abs. 1 EStG sind die im Einkommen enthaltenen außerordentlichen Einkünfte auf Antrag einem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Als außerordentliche Einkünfte kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG u.a. Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 EStG in Betracht, wozu nach § 24 Nr. 1 a EStG Entschädigungen zählen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden. 20

Begrifflich setzt eine Entschädigung voraus, dass die Leistung sich nicht als die bloße Erfüllung einer Leistungspflicht im Rahmen des bisherigen Rechtsverhältnisses darstellt (BFH-Urteil v. 12.04.2000 XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; v. 25. 08. 1993 XI R 8/93, BStBl. II 1994, 167). Dementsprechend muss für die Anwendung des § 24 Nr. 1 a EStG die an die Stelle der bisherigen Einnahmen tretende Ersatzleistung auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen. 21

Im Streitfall haben der Kläger und die GmbH als Vertragspartner der Pensionszusage aus dem Jahre 1985 den bisherigen Anspruch des Klägers auf monatliche Pensionszahlungen nach Vollendung des 65. Lebensjahres in einen Anspruch auf Kapitalabfindung umgewandelt und damit eine neue Rechtsgrundlage geschaffen (vgl. BFH v. 09.07.1992 XI R 5/91, BStBl. II 1993, 27). Dem steht auch nicht entgegen, dass der Kläger nach Ziffer 8 des Versorgungsvertrags vom 07.10.1985 das Recht zugestanden hätte, bei Eintritt des Versorgungsfalles (d.h. mit Vollendung seines 65. Lebensjahres) anstelle der Rente eine einmalige Kapitalabfindung in Höhe des Barwertes der Rentenverpflichtung zu verlangen, denn die Abfindung wurde nicht in Ausübung dieses Wahlrechts, sondern bereits vor Vollendung des 65. Lebensjahres aufgrund des Aufhebungsvertrags vom 15.12.1998 geleistet. 22

Darüber hinaus ist zur Erfüllung des Tatbestandes des § 24 Nr. 1 a EStG erforderlich, dass der Schaden auf einem unfreiwilligen, d.h. ohne oder gegen den Willen des Steuerpflichtigen eintretenden Ereignis beruht (BFH-Urteil v. 20.11.1970 VI R 183/68, BStBl. II 1971, 263), es sei denn, er hat bei Aufgabe seiner Rechte unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck des Arbeitgebers gestanden (BFH-Urteil v. 21.04.1993 XI R 62/92, BFH/NV 1993, 721). Das ist z.B. dann der Fall, wenn die Auflösung des Arbeitsverhältnisses 23

vertraglich vereinbart ist, diese Vereinbarung aber unter dem Eindruck einer mit Sicherheit zu erwartenden Kündigung des Arbeitsverhältnisses durch den Arbeitgeber gestanden hat und der Vereinbarung daher nur formale Bedeutung zukommt (BFH-Urteil v. 20.03.1974 I R 198/72; BStBl. II 1974, 486) oder wenn dem Arbeitnehmer nicht mehr zugemutet werden kann, bei der gegebenen Situation das Arbeitsverhältnis fortzusetzen (BFH-Urteile v. 09.08.1974 VI R 142/72, BStBl. II 1974, 714). Für Zahlungsansprüche, die bereits vertraglich gesichert sind, ist eine derartige Zwangslage für den Steuerpflichtigen nur zu bejahen, wenn dieser Gefahr liefe, seinen Anspruch ganz oder teilweise zu verlieren oder wenn der Arbeitgeber durch einseitige Willenserklärung eine Einmalzahlung auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen durchsetzen kann (vgl. BFH-Urteil v. 25.08.1993 XI R 8/93, BStBl. II 1994, 167). Wird z.B. anstelle einer Versorgungszusage eine einmalige Abfindung/Kapitalisierung vereinbart, so muss die Veranlassung hierzu vom Arbeitgeber ausgehen. Sie darf nicht einem Wunsch des Arbeitnehmers entsprechen (BFH-Urteile v. 30.01.1991 XI R 21/88, BFH/NV 1992, 646; v. 28.07.1993 XI R 4/93; BFH-Beschluss v. 11.03.1996 IV B 55/95, BFH/NV 1996, 737).

Der Senat kann offen lassen, ob eine Entschädigung i.S.d. § 24 Abs. 1 Nr. 1 a EStG wegen der annähernden wirtschaftlichen Identität (der Kläger hielt 99% der Geschäftsanteile) von Gesellschaft (Arbeitgeber) und Gesellschafter-Geschäftsführer (Arbeitnehmer) nicht generell zu verneinen ist. Jedenfalls ist vorliegend die von § 24 Abs. 1 Nr. 1 a EStG geforderte Zwangslage nicht gegeben, weil der Kläger bei dem Verzicht auf seine Pensionsansprüche nicht unter erheblichem rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck gestanden und das schadensstiftende Ereignis (Auflösung der entsprechenden Bilanzpositionen/ Abschluss des Geschäftsführeraufhebungsvertrags) aus eigenem Antrieb herbeigeführt hat. 24

Zwar mag zu seinen Gunsten unterstellt werden, dass ein Verkauf der Geschäftsanteile an dem Fortbestehen der Pensionsverpflichtungen gescheitert wäre, weil der Kaufinteressent nur an einem Kauf der GmbH ohne eine entsprechende Bilanzposition interessiert war, so dass der Verzicht des Klägers auf die Leistungen aus der Pensionszusage und die Gewährung einer Kapitalabfindung nur erfolgten, um den Verkauf der Geschäftsanteile zu ermöglichen. Dieser Umstand kann jedoch nicht die Tatsache aufwiegen, dass der Entschluss zum Verkauf der Geschäftsanteile und damit auch zur Ablösung der Rentenansprüche aus der freien Entscheidung des Klägers entsprang und nicht durch eine Zwangslage entstanden ist (vgl. auch BFH-Urteil v. 11.03.1996 IV B 55/95, BFH/NV 1996, 737; FG Düsseldorf, Urteil v. 13.04.2000 14 K 4677/96 H (L), DStRE 2000, 1144; Rev.: XI R 38/00). Die Auflösung der Pensionsrückstellung und Abtretung der Rechte aus den Versicherungen waren Bestandteil eines frei ausgehandelten Vertrags, der die Übertragung einer Unternehmung zum Gegenstand hatte. 25

Der Senat vermag nicht zu erkennen, dass der Kläger sich in einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Zwangslage befunden hat, als er sich zur Ermöglichung des lukrativen Verkaufs seiner GmbH-Anteile zur Auflösung der betreffenden Bilanzpositionen verpflichtete, zumal die GmbH wirtschaftlich sehr gefestigt war. Sie war im Streitjahr in der Lage, an den Kläger neben der Abfindung in Höhe von .....,- DM ein Geschäftsführergehalt in Höhe von ..... DM zu zahlen und erwirtschaftete darüber hinaus noch einen Gewinn in Höhe von .....,- DM. 26

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 27

Der Senat hat die Revision gem. § 115 Abs. 1 Nr. 2 FGO zugelassen, weil er die Entscheidung des BFH hinsichtlich der Frage, wann sich ein Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH in einer Zwangslage befindet, zur Fortbildung des Rechts für erforderlich hält. 28

