
Datum: 02.06.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 735/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0602.7K735.02.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 1994 vom 4. Juni 1999 und unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung wird dem Beklagten aufgegeben, die Einkommensteuer 1994 unter Anwendung der Tarifiermäßigung auf die Abfindungszahlung i.H.v. DM neu zu berechnen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der dem Kläger im Streitjahr 1994 von seinem Arbeitgeber gezahlte "Abfindungsbetrag" i.H.v. DM (abzüglich Anwaltskosten i.H.v. DM) gemäß § 34 EStG tarifiermäßig zu besteuern ist.

2

Der Kläger war bereits seit den 70er Jahren als Berufssoldat bei der Luftwaffe tätig. Seit April 1981 war er als Pilot auf dem Flugzeugtyp Boeing 707 tätig. Zuvor war er Co-Pilot. Die Berechtigung zum Fliegen diesen Typs erwarb er bereits im Jahre 1974. Seit dieser Zeit war er ständig auf diesen Maschinen eingesetzt. Der Kläger hatte seine fliegerische Grundausbildung sowie seine Transportflugzeugführerausbildung jeweils in Ausbildungseinheiten der absolviert, bei der die Bundeswehr die

3

Transportflugzeugführer ständig ausbilden ließ. Da der Kläger die Absicht hatte, zur zivilen Luftfahrt zu wechseln, bewarb er sich in 1979 und 1980 bei der Die Bewerbungen wurden jedoch abgelehnt. Zur Zeit der Bewerbungen des Klägers bei der bestanden zwischen der Bundeswehr und der mündliche Absprachen, wonach die keine Piloten der Bundeswehr zu der einer Einstellung vorgeschalteten Eignungsprüfung zuließ, solange der Bewerber bei der Bundeswehr statusrechtlich gebunden war.

Nachdem der Kläger dies in Erfahrung gebracht hatte, klagte er gegen die Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch den Bundesminister der Verteidigung, auf Ersatz desjenigen Schadens, der ihm durch die Nichteinstellung bei der entgangen war. Im Berufungsverfahren gegen das erstinstanzliche Urteil des Landgerichts vom 9. November 1983, Az.: 1 O 670/82, stellte das Oberlandesgericht mit Grundurteil vom 16. September 1985, Az.: 7 U 14/84, u.a. fest, dass dem Kläger gegen die Bundesrepublik Deutschland ein Amtshaftungsanspruch gemäß § 839 Abs. 1 BGB i.V.m. Artikel 34 Grundgesetz zustehe, da es die Bundesrepublik Deutschland im Hinblick auf die Absprachen mit der verhindert habe, dass der Kläger dort tätig werden und einen deutlich höheren Verdienst erzielen konnte. Dieser Schadensersatzanspruch wurde in dem genannten Urteil in den Entscheidungsgründen dem Grunde nach festgestellt. Dabei wurde in dem Urteil davon ausgegangen, dass dem Kläger der Schadensersatzanspruch spätestens ab dem 1. Januar 1980 zusteht. Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf das vorgenannte Urteil des Oberlandesgerichts vom 16. September 1985. 4

Gegen dieses Urteil legte die Bundesrepublik Deutschland Revision ein, die vom Bundesgerichtshof mit Urteil vom 18. Dezember 1986, Az.: III ZR 214/85, zurückgewiesen wurde. Dabei führte der Bundesgerichtshof aus, dass die Vorinstanz zu Recht davon ausgegangen sei, dass der Kläger die Eignungsprüfung bestanden hätte und spätestens zum 1. Januar 1980 von der eingestellt worden wäre. Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf das vorgenannte Urteil des Bundesgerichtshof vom 18. Dezember 1986. 5

Nachdem die Revision gegen das Urteil des Oberlandesgerichts vom Bundesgerichtshof zurückgewiesen worden war, erging sodann am 31. März 1988 eine Entscheidung des Oberlandesgerichts im Betragsverfahren über die Höhe des dem Kläger zustehenden Schadensersatzanspruchs. In dieser Entscheidung führte das Oberlandesgerichts im Tatbestand aus, dass aufgrund des Grundurteils des Oberlandesgerichts vom 16. September 1985 sowie des Revisionsurteils des Bundesgerichtshof vom 18. Dezember 1986 feststehe, dass die Bundesrepublik Deutschland dem Kläger vollen Schadensersatz dafür schulde, dass dieser nicht zum 1. Januar 1980 bei der als Pilot eingestellt worden sei und dass dieser deshalb Anspruch auf die Differenz zwischen dem Gehalt einespiloten und dem ihm von der Bundeswehr gezahlten Gehalt für die Jahre 1980 bis einschließlich 1982 habe. Nach dem Tatbestand des Urteils habe die Bundesrepublik Deutschland in der mündlichen Verhandlung die vom Kläger angenommene Erklärung abgegeben, dass sie (BRD) auf der Basis des Grundurteils alle weiteren Schäden und Ausfälle des Klägers ersetzen werde und insoweit auf die Einrede der Verjährung verzichte (S. 8 des Urteils). Im Rahmen des Verfahrens vor dem Oberlandesgerichts habe der Kläger dann in der letzten mündlichen Verhandlung seinen Leistungsantrag auf Schadensersatz auf die Jahre bis einschließlich 1987 ausgedehnt. Insoweit gelangte das Oberlandesgericht in der Entscheidung vom 31. März 1988 zu dem Ergebnis, dass dem Kläger für die Zeit vom 1. Januar 1980 bis zum 31. Dezember 1987 gegen die Bundesrepublik Deutschland wegen Amtspflichtverletzung ein Schadensersatzanspruch i.H.v.,06 DM zustehe. Wegen der 6

weiteren tatsächlichen und rechtlichen Ausführungen des Oberlandesgerichts wird auf das Schlussurteil vom 31. März 1988 Bezug genommen.

- Im Anschluss an das Urteil des Oberlandesgerichts vom 31. März 1988, in dem die Ansprüche des Klägers gegen die Bundesrepublik Deutschland für den Zeitraum 1. Januar 1980 bis 31. Dezember 1987 ausgeurteilt worden waren, kam es zu intensiven Verhandlungen zwischen dem Kläger und der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Umfanges seiner Schadensersatzansprüche ab dem 1. Januar 1988. Dabei waren u.a. die nachfolgenden Punkte zwischen dem Kläger und der Bundesrepublik Deutschland im Streit:
- a) Fraglich war, von welchem Zeitpunkt an der Kläger bei der als erster Offizier nach der Stufe 9 des Tarifvertrages zzgl. Typenzulage für das Flugzeugmuster B 747 besoldet worden wäre. 8
- b) Fraglich war desweiteren, zu welchem Zeitpunkt eine Einstufung in die Stufen 9 - 11 erfolgt wäre. 9
- c) Fraglich war auch, zu welchem Zeitpunkt der Kläger zum Senior-First-Officer und zum Flugkapitän mit entsprechenden Gehaltsverbesserungen befördert worden wäre. 10
- d) Weiterhin war zu klären, bis zu welchem Zeitpunkt man eine Dienstzeit des Klägers bei der unterstellen konnte. 11
- e) Ermittelt werden musste desweiteren im Rahmen der hypothetischen Schadensermittlungen die Höhe der jährlichen Gewinnbeteiligungen des Klägers bei der, an der der Kläger als Pilot ebenfalls partizipiert hätte. 12
- f) Streitig war desweiteren die Frage, wie die Überstundenvergütung des Klägers ermittelt werden sollte, so wie diese regelmäßig denpiloten gezahlt wurde. 13
- g) Verhandelt werden musste weiterhin die Höhe der geldwerten Nebenleistungen, die die ihren Piloten regelmäßig gewährte. 14
- h) Keine Einigung bestand weiterhin darüber, in welchem Umfang seitens der Bundesrepublik Deutschland ein Schadensausgleich dafür gewährt werden musste, dass die für bei ihr beschäftigte Piloten Zahlungen an die VBL vornahm. 15
- i) Bei der Schadensberechnung war weiterhin zu berücksichtigen, dasspiloten eine steuerfreie Fliegerzulage zustand. 16
- j) Zu klären war weiterhin die Frage, wie die Schadensberechnungen mit Rücksicht darauf zu erfolgen hatte, dass der Kläger für den Fall der Übernahme durch die seine Ehefrau bei der Krankenkasse zu besonders günstigen Bedingungen hätte versichern können. 17
- k) Zu berücksichtigen war weiterhin, dass der Kläger auch dadurch einen Schaden erlitten hatte, dass er die Steuerfreiheit für die 16,3 %ige Schichtzulage nicht in Anspruch nehmen konnte. 18
- l) Ein weiterer Schaden erstand dem Kläger dadurch, dass er Steuervorteile nicht in Anspruch nehmen konnte, diepiloten dadurch genießen, dass sie z.B. bei Flügen über Italien Teile ihres Lohnes nicht zu versteuern brauchten. 19

m) Weiterhin war streitig, wie der Schaden insoweit zu berechnen war, dass der Kläger bei der einen Anspruch darauf gehabt hätte, bei einer Invaliditätsversicherung und einer loss of licence Versicherung versichert zu werden.	
n) Streitig blieb schließlich auch, wie der Schaden für die Zeit nach Eintritt des Klägers in den Ruhestand zu ermitteln war.	21
Nachdem zwischen dem Kläger und der Bundesrepublik Deutschland über diese und noch weitere Fragen im Zeitraum zwischen Frühjahr 1988 und Ende 1994 keine Einigung erzielt werden konnte und die Schadensersatzansprüche des Klägers gegen die Bundesrepublik Deutschland ab dem 1. Januar 1988 weiterhin umfassend streitig geblieben waren, schloss der Kläger dann unter dem 30. Dezember 1994 mit der Bundesrepublik Deutschland, vertreten durch das Bundesministerium der Verteidigung, dieses vertreten durch die Wehrbereichsverwaltung III in einen "Abfindungsvergleich", der u.a. folgende Regelungen vorsah:	22
a. Zur Abfindung aller Ansprüche, die Herrn aufgrund der Urteile des Oberlandesgerichts vom 16. September 1985, des Bundesgerichtshof vom 18. Dezember 1986 und des Oberlandesgerichts vom 31. März 1988 gegen die Bundesrepublik Deutschland zustehen, zahlt der Bund an Herrn einen abschließenden Restbetrag i.H.v. DM bis zum 31. Dezember 1994.	23
1. Die vertragschließenden Parteien sind sich darüber einig, dass mit diesem Vergleich alle Ansprüche des, die sich aus den genannten Gerichtsentscheidungen ergeben, abgefunden sind, und zwar auch zukünftige und unvorhergesehene Ansprüche. Eine Abänderung dieses Vergleichs wegen Wegfalls oder Veränderung der Berechnungsgrundlage für die Schadenshöhe kann vom Bund nur verlangt werden, wenn aus von ihm zu vertretenen Gründen vorzeitig aus der Bundeswehr ausscheidet und höhere Erwerbseinkünfte bezieht als ihm als der Bundeswehr zustehen würde."	24
Dieser Abfindungsbetrag ist dem Kläger noch zum Ende des Streitjahres 1994 gezahlt worden.	25
Mit Einkommensteuerbescheid vom 19. Februar 1996 wurde der Kläger erklärungsgemäß veranlagt. Dabei wurden Anwaltskosten i.H.v. DM für die Verhandlungen mit der Bundesrepublik Deutschland als Werbungskosten berücksichtigt und die "Abfindungszahlung" i.H.v..... DM (..... DM ./.. DM Anwaltskosten) ermäßigt besteuert. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung	26
Im Anschluss an eine vom Landesrechnungshof beim Beklagten durchgeführte Prüfung und die sich daraus ergebenden Beanstandungen änderte der Beklagte am 28. Mai 1998 gemäß § 164 Abs. 2 AO den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheid und unterwarf den Abfindungsbetrag nunmehr als laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit der Regelbesteuerung. Dies wurde damit begründet, dass zum einen schon keine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 a EStG vorliege und es zum anderen an der Zusammenballung fehle. Nach Einholung einer Stellungnahme der zuständigen Oberfinanzdirektion führte der Beklagte zur Begründung an, dass zwar eine Entschädigung gegeben sei, diese jedoch nicht auf einer neuen Rechtsgrundlage beruhe.	27
Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde in diesem Bescheid aufgehoben. Der Bescheid wurde an den Kläger persönlich sowie an ihn als Gesamtrechtsnachfolger seiner zwischenzeitlich	28

verstorbenen Ehefrau gerichtet.

Mit Schreiben vom 28. April 1999 hob der Beklagter sodann den geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 a AO auf, da der geänderte Bescheid nicht ordnungsgemäß bekanntgegeben worden sei. Dabei behielt sich der Beklagter den Erlass eines neuen Bescheides ausdrücklich vor. 29

Mit Bescheid vom 4. Juni 1999 erließ der Beklagter sodann einen erneut nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 1994, der nunmehr an den Kläger gerichtet war und des weiteren im Betreff aufführte, dass dieser Steuerbescheid an den Kläger zugleich als Alleinerbe nach seiner Ehefrau ergehe. In diesem geänderten Steuerbescheid wurde erneut der Abfindungsbetrag als laufende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dem Regelsteuersatz unterworfen. 30

Hiergegen legte der Kläger erneut fristgerecht Einspruch ein (am 15. Juni 1999), den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2002 als unbegründet zurückwies. Die Begründung stützte der Beklagte darauf, dass keine Zusammenballung gegeben sei und es zudem an dem Erfordernis der neuen Rechtsgrundlage fehle, da als Rechtsgrundlage das BGH-Urteil vom 8. Dezember 1986 in Betracht komme. 31

Hiergegen erhob der Kläger am 14. Februar 2002 Klage. 32

Der Kläger trägt vor, dass die Abfindungszahlung eine Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1a EStG darstelle. Insofern sei unerheblich, ob er ohne in einer Zwangslage zu sein, an der Vereinbarung mitgewirkt habe. Denn die Rechtsprechung, die das Erfordernis der Zwangslage statuiert habe, betreffe Ausgleichszahlungen anlässlich der Aufhebung eines Arbeitsverhältnisses und habe der Erweiterung des Entschädigungsbegriffs gedient. Im Streitfall gehe es jedoch um eine Ausgleichszahlung mit Blick auf einen gesetzlichen Schadensersatzanspruch. Dies sei ein erheblicher Unterschied, so dass die Rechtsprechung nicht übertragbar sei. Denn ein gesetzlicher Schadensersatzanspruch sei bereits seinem eigentlichen Charakter nach als Entschädigung zu qualifizieren. 33

Desweiteren beruhe die Abfindungszahlung auf einer neuen Rechtsgrundlage. Es sei jedoch fraglich, ob dieses Erfordernis überhaupt bestehe. Denn für die Schaffung einer neuen Grundlage bestehe im Rahmen des Schadensersatzanspruches nach § 839 BGB keine Notwendigkeit, da der ursprüngliche Anspruch durch die Vereinbarung einer Einmalzahlung ausgeglichen werde. Jedenfalls sei diese Voraussetzung jedoch erfüllt. Denn die Abfindungszahlung beruhe nicht auf dem Urteil des Bundesgerichtshofs vom 18. Dezember 1986. Der Beklagte unterstelle insoweit, dass durch ein zivilrechtliches Urteil ein von einer Partei behaupteter Anspruch praktisch materiell erneut zur Entstehung gelange und daher, was spätere Abfindungszahlungen anbelange, wie ein ursprünglicher Erfüllungsanspruch behandelt werden müsse. Hierbei werde jedoch die Wirkung der materiellen Rechtskraft eines zivilrechtlichen Urteils verkannt. Dieses habe, abgesehen von Gestaltungsurteilen, auf das materielle Recht keinen Einfluss. Es sei lediglich im Hinblick auf ein mögliches späteres Verfahren zu beachten, dass die zur Entscheidung anstehende Rechtsfrage bereits einmal rechtskräftig entschieden worden sei. Schon aus diesem Grund könne das Urteil des Bundesgerichtshofs niemals Rechts- und Billigkeitsgrundlage für den am 30. Dezember 1994 abgeschlossenen Vergleich sein. 34

Der Annahme der mangelnden neuen Rechtsgrundlage durch den Beklagten stehe entgegen, dass die Rechtslage nach Abschluss der beiden Verfahren vor dem OLG und dem Verfahren vor dem BGH für die Zeit ab dem 1. Januar 1988 völlig offen gewesen sei. So sei 35

die Bundesrepublik Deutschland durch das Urteil des BGH vom 18. Dezember 1986 nicht verurteilt worden, an den Kläger ab dem 1. Januar 1988 die Differenz zwischen seinen beamtenrechtlichen Bezügen und dem fiktiven Gehalt, das er bei der hätte erzielen können, zu zahlen. Vielmehr habe sich das Urteil des Bundesgerichtshofs mit dem Grundurteil des Oberlandesgerichts vom 16. September 1985 befasst. In diesem Grundurteil habe das Oberlandesgericht jedoch lediglich festgestellt, dass die bis dahin geltend gemachten Schadensersatzansprüche bis einschließlich 1982 dem Grunde nach gerechtfertigt seien. Dieser Streitgegenstand sei auch durch die Klageanträge des Klägers genau bestimmt gewesen. Der Bundesgerichtshof habe insofern nur feststellen können, dass das Grundurteil des Oberlandesgerichts Bestand haben müsse. Zu diesem Zeitpunkt habe also lediglich festgestanden, dass dem Kläger dem Grunde nach für die Zeit bis Ende 1982 Schadensersatzansprüche gegen die Bundesrepublik Deutschland zustünden. Wie hoch diese waren und ob für die Zeit danach Schadensersatzansprüche gegeben waren, sei auch nach der Entscheidung des Bundesgerichtshofs offen geblieben. Das zweite Urteil des Oberlandesgerichts, vom 31. März 1988, habe sich lediglich dahingehend vom ersten Urteil unterschieden, dass der Kläger die Klage wegen der zwischenzeitlich neu entstandenen Schadensersatzforderungen bis Ende 1987 erweitert habe. Nur über diesen Zeitraum habe das OLG in seinem Urteil vom 31.03.1988 eine Entscheidung zu treffen gehabt. Nach Erlass des Urteils des OLG vom 31. März 1988 sei die Rechtslage für die Zeit ab dem 1. Januar 1988 wiederum völlig offen gewesen. Die Bundesrepublik Deutschland sei trotz der genannten rechtskräftigen Entscheidung nicht gehindert gewesen, für den Fall, dass der Kläger seine Ansprüche für die Folgezeit erneut gerichtlich geltend gemacht hätte, diese Ansprüche sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu bestreiten. Alle späteren Bemühungen des Klägers, auch durch Einschaltung seines Rechtsanwalts, mit der Bundesrepublik Deutschland eine vergleichsweise Regelung herbeizuführen, hätten hauptsächlich dem Zweck gedient, einen erneuten Rechtsstreit, in dem die Bundesrepublik Deutschland alles wieder hätte in Frage stellen können, zu vermeiden.

Darüber hinaus sei auch die für die Anwendung des § 34 EStG erforderliche Zusammenballung der Zahlungen gegeben. Denn durch den Vergleich seien alle Ansprüche ab dem 1. Januar 1988 zu regeln gewesen, und diese hätten durch die Vereinbarung eines einzigen Abfindungsbetrages endgültig ihre Erledigung finden sollen. Auf die früher ausgerichteten Beträge habe es daher für die Frage, ob eine Zusammenballung vorliege, nicht ankommen können. Soweit in dem Vergleich vom 30. Dezember 1994 von einer "Restzahlung" gesprochen werde, sei diese Formulierung ungenau.

36

Im übrigen sei der Schadensersatzanspruch nicht als eine Einheit zu sehen, sondern als mehrere Einheiten, die je nach Zeitabschnitt entstanden. Denn für die Zeit ab Januar 1988 bis 1994 und für die weitere Zukunft sei jeweils monatlich ein Schadensersatzanspruch in wechselnder Höhe entstanden, die sich auf der Grundlage der Differenzen zwischen den Verdienstmöglichkeiten bei der einerseits und den tatsächlichen Bezügen bei der Bundeswehr andererseits bestimmt habe. Daher habe der Abfindungsvergleich nur die Schadensersatzansprüche ab 1988 betroffen. Frühere Zahlungen auf zurückliegende Schadensersatzansprüche könnten daher auch nicht als Teilleistungen bezeichnet werden. Wenn also in dem Vergleich aus dem Jahre 1994 Schadensersatzansprüche ab 1988 bis 1994 und gleichzeitig mögliche Schadensersatzansprüche für die Zukunft geregelt worden seien, so könnten diese nicht in Bezug gesetzt werden zu den Schadensersatzansprüchen, die durch die Entscheidungen des OLG und des BGH bis 1987 geregelt worden seien.

37

Unschädlich sei, dass die Bundesrepublik Deutschland, ohne dass der Kläger hierüber mit dieser eine Vereinbarung getroffen hätte, einseitig bestimmte Akontozahlungen auf einen

38

möglichen Schadensersatzanspruch des Klägers in der Folgezeit geleistet habe. Denn diese Zahlungen seien keine Erfüllungshandlungen. Dies folge auch daraus, dass sie unter Vorbehalt erfolgt seien. Insoweit beruft sich der Kläger auf das Schreiben der Wehrbereichsverwaltung vom 20. Juli 1989 (Bl. 41 f. der Gerichtsakte).

Würde man diese Auffassung nicht teilen, so könnte ein Schadensersatzpflichtiger, wie hier die Bundesrepublik Deutschland, durch eine einmalige á-Konto-Zahlung auf einen weder dem Grund noch der Höhe nach noch nicht festgestellten Schadensersatzanspruch dem Ersatzberechtigten die vom Steuergesetzgeber eigentlich zugedachte Steuerermäßigung gemäß § 34 EStG unbewusst oder vielleicht sogar bewusst zunichte machen. Dies könne nicht rechtens sein. 39

Es komme daher auch nicht darauf an, dass rückschauend nochmals festgestellt werde, welche Teilzahlungen seit dem Jahre 1988 bis zum Abschluss des Vergleiches geleistet worden seien. 40

Darüber hinaus bestehe eine verbindliche Zusage des Beklagten, die Abfindungszahlung tarifbegünstigt zu besteuern. Er, der Kläger, habe ca. sechs Monate vor Abschluss des Vergleiches vom 30. Dezember 1994, als die Vergleichsverhandlungen bereits liefen, anlässlich der Abgabe der Einkommensteuererklärung 1993 an Amtsstelle den seinerzeit zuständigen Sachbearbeiter befragt, wie eine Abgeltung seiner Schadensersatzansprüche durch eine Einmalzahlung steuerlich behandelt würde und ob der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung gelange. Dabei habe er, der Kläger, Herrn den Sachverhalt erläutert, so dass dieser in die Lage versetzt worden sei, die Rechtslage korrekt zu beurteilen. Herr habe die Frage nicht sofort beantwortet, sondern erklärt, dass er sich mit seinem Sachgebietsleiter, Herrn, besprechen müsse. Nach entsprechender Rücksprache habe Herr ihn, den Kläger, angerufen und eindeutig erklärt, dass auf die Abfindungszahlung für die streitigen Schadensersatzansprüche der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei. Dass dies nicht schriftlich erfolgt sei, sei unschädlich. Der Sachzusammenhang spreche dafür, dass es ihm, dem Kläger, nicht nur um eine unverbindliche Auskunft gegangen sei. Wenn er nur eine solche erfragt hätte, hätte ihm Herr auch unmittelbar seine eigene Ansicht mitteilen können. Hätte die Auskunft trotz Mündlichkeit keinen verbindlichen Charakter haben sollen, hätte Herr ihn, den Kläger, ausdrücklich darauf hinweisen müssen. Dies sei jedoch nicht geschehen. Die Auskunft sei für ihn, den Kläger, dafür maßgeblich gewesen, die Vergleichsverhandlungen mit der Bundesrepublik Deutschland fortzusetzen. Dies sei Herrn bewusst gewesen. Im Vertrauen auf die Richtigkeit der ihm erteilten Auskunft habe er sodann den Vergleich vom 30. Dezember 1994 abgeschlossen. Die von Herrn erteilte Auskunft sei zudem durch den Steuerbescheid vom 19. Februar 1996 bestätigt worden. Es verstoße gegen Treu und Glauben, wenn der Beklagte nunmehr den Sachverhalt anders beurteilte als seinerzeit. In diesem Zusammenhang hat der Kläger beantragt, Herrn und Herrn zum Beweis als Zeugen zu hören. 41

Der Kläger beantragt, 42

die Abfindungszahlung i.H.v. DM tarifiermäßig zu besteuern und die Einkommensteuer 1994 entsprechend herabzusetzen; 43

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 44

Der Beklagte beantragt, 45

46

die Klage abzuweisen;

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.

47

Der Beklagte trägt vor, dass der Vergleich mit der Bundesrepublik Deutschland vom 30. Dezember 1994 keine neue Rechts- und Billigkeitsgrundlage darstelle, so dass die "Abfindungszahlung" nicht auf einer neuen Rechtsgrundlage beruhe. Denn als Rechtsgrundlage komme das BGH-Urteil vom 8. Dezember 1986 in Betracht, mit welchem der Ersatzanspruch des Klägers begründet worden sei. Der Vergleich mit der Bundesrepublik Deutschland vom 30. Dezember 1994 erfülle den Begriff der neuen Rechts- und Billigkeitsgrundlage dagegen nicht. Er begründe keinen neuen, vom ursprünglichen Schuldverhältnis losgelösten Anspruch und damit keine neue Zahlungspflicht der Bundesrepublik Deutschland, sondern ändere nur die Zahlungsmodalitäten des ursprünglichen Ersatzanspruchs des Klägers. Denn es hätten nach dem Wortlaut des Vergleichs alle Ansprüche abgefunden werden sollen, die sich aus den Gerichtsentscheidungen (BGH und OLG Köln) ergeben hätten, und zwar auch zukünftige und unvorhergesehene Ansprüche. Die Vertragsparteien seien sich also darüber einig gewesen, dass die grundsätzliche Schadensersatzpflicht der Bundesrepublik Deutschland gegenüber dem Kläger durch die Gerichtsentscheidungen zweifelsfrei festgestellt worden sei.

48

Allerdings könne die Frage nach der neuen Rechtsgrundlage offen bleiben. Denn der BFH prüfe diese Voraussetzung, um abzugrenzen, ob es sich (schon) um eine Entschädigung iSd § 24 EStG oder (noch) um den ursprünglichen vertraglichen oder gesetzlichen Erfüllungsanspruch handele. Im Streitfall hingegen habe ein solcher ursprünglicher Erfüllungsanspruch weder gegen die Bundesrepublik Deutschland noch gegen die vorgelegen, so dass von vornherein alle von der Bundesrepublik Deutschland seit 1980 geleisteten Zahlungen Entschädigungsleistungen für entgangene Einnahmen des Klägers bei der darstellten.

49

Gehe man hingegen davon aus, dass eine neue Rechts- und Billigkeitsgrundlage schon deshalb vorlag, weil der gesetzliche Schadensersatzanspruch nach § 839 BGB auf wiederkehrende Zahlungen in einen Anspruch auf eine einmalige Zahlung umgewandelt worden sei, so bleibe fraglich, ob durch diese neue Rechts- und Billigkeitsgrundlage der Charakter als gesetzlicher Entschädigungsanspruch i.S.d. § 24 EStG verloren gehe. Der BFH verneine nämlich eine Entschädigung dann, wenn der Steuerpflichtige insofern an der Entstehung des Schadens in Gestalt des Einnahmeausfalls mitwirke, als er Vereinbarungen über eine Ausgleichsleistung und deren Höhe treffe. Das FG Münster (EFG 2000, 319) habe diesen Gedanken aufgegriffen und eine ermäßigte Besteuerung verneint, wenn der Steuerpflichtige an der Kapitalisierung laufend zu erbringender Zahlungen mitwirke, ohne in einer Zwangslage zu sein. Er, der Beklagte, neige jedoch selbst dazu, nicht - wie das FG Münster - den Begriff der Entschädigung zu verneinen, sondern nur solche Einkünfte unter den Begriff der außerordentlichen Einkünfte i.S.d. § 34 EStG einzuordnen, die dem Steuerpflichtigen ohne sein Zutun zusammengeballt zugeflossen seien, da er es bei einem Mitwirken in der Hand gehabt habe, die Zusammenballung zu verhindern.

50

Aber auch unabhängig hiervon liege schon keine Zusammenballung von Einkünften vor. Denn die seit 1980 von der Bundesrepublik Deutschland geleisteten Zahlungen seien zur Erfüllung eines zivilrechtlich einheitlichen Schadensersatzanspruches nach § 839 BGB erfolgt. Dieser einheitliche Schadensersatzanspruch sei nach dem Urteil des BGH vom 18. Dezember 1986 spätestens zum 1. Januar 1980 entstanden, auch wenn dieser Anspruch prozessual (z.B. durch Feststellungsklage) nicht sofort in vollem Umfang geltend gemacht und ausgeurteilt worden sei. Zivilrechtlich sei der Schadensersatzanspruch in Teilleistungen

51

mit Ablauf des jeweiligen Monats fällig geworden, da erst nach dessen Ablauf festgestanden habe, ob und in welcher Höhe dem Kläger ein Schaden entstanden sei. Alle Leistungen seien steuerlich als eine einzige einheitliche Entschädigung zu erfassen, da sie auf einem einheitlichen Lebenssachverhalt beruhten, nämlich der von der Bundeswehr verhinderten Einstellung des Klägers als Pilot bei der Dem Grunde nach habe die Bundesrepublik Deutschland den Anspruch des Klägers in der mündlichen Verhandlung vom 18. Januar 1988 vor dem OLG anerkannt (S. 8 des Tatbestandes des entsprechenden Urteils). Lediglich die Höhe des Schadens habe noch nicht festgestanden. Zweifel an der Höhe des Schadens lägen jedoch in der Natur des Schadensersatzanspruches, da oft nicht feststehe, ob und in welcher Höhe Schaden entstanden seien (wie im Streitfall bei Dauerschäden oder z.B. bei körperlichen Spätschäden). In solchen Fällen bestünden bekanntlich mehrere Möglichkeiten zur Anspruchsdurchsetzung: Die Parteien können sich auf einen Einmal-Betrag einigen, den eingetretenen Schaden nach bestimmten Perioden festlegen und abrechnen, ein Feststellungsurteil anstreben etc. (vgl. Palandt, BGB, vor § 149 Rz. 9). All diesen Sachverhaltsgestaltungen sei gemeinsam, dass der Schadensersatzanspruch dem Grunde nach entstanden sei, aber noch nicht feststehe, ob und in welcher Höhe der Schaden eingetreten sei oder noch eintreten werde. Im Gegensatz zur Auffassung des Klägers handele es sich aber gerade nicht um verschiedene Schadensersatzansprüche. Auch bei "gestreckten Schadensbildern" habe der BFH, soweit ersichtlich, bei Entschädigungsleistungen, die auf einem einheitlichen Lebenssachverhalt beruhen, für die Frage der Zusammenballung nie darauf abgestellt, ob die Entschädigung für bereits eingetretene oder noch bevorstehende Vermögensschäden geleistet werde.

Desweiteren müssten die bereits geleisteten Zahlungen in die Beurteilung miteinbezogen werden, so dass es sich bei der Zahlung vom 31. Dezember 1994 lediglich um eine Restzahlung gehandelt habe. Denn der Kläger habe bereits auf der Grundlage der Urteile des Oberlandesgerichts sowie des Bundesgerichtshofs Schadensersatzleistungen erhalten, die zunächst jährlich vereinnahmt worden und letztendlich durch den Abfindungsvergleich vom 30. Dezember 1994 abgelöst worden seien. 52

Im Einzelnen habe es sich dabei zum Teil um Nachzahlungen für mehrere Kalenderjahre, zum Teil um laufende Abschlagszahlungen mit jährlicher Abrechnung gehandelt. Beispielhaft beruft sich der Beklagte auf die Einzelabrechnungen für die Jahre 1988 bis 1990 (Bl. 41 ff. der Gerichtsakte). 53

Damit seien die Zahlungen nicht zusammengeballt erfolgt (vgl. FG Düsseldorf, Urt. v. 16.5.2002, 14 K 3263/99, EFG 2002, 1169). 54

Dem Einwand des Klägers, die Abschlagszahlungen seien nicht im Einvernehmen und unter Vorbehalt erfolgt, sei entgegenzuhalten, dass zu bezweifeln sei, dass im Zeitpunkt der Abschlagszahlungen zwischen der Bundesrepublik und dem Kläger streitig gewesen sei, ob Schadensersatz zu leisten sei. Fakt bleibe, dass der Kläger Schadensersatz gefordert und die Bundesrepublik Deutschland auf diesen Anspruch geleistet habe, wenn auch unter Vorbehalt. Nach Aktenlage habe die Bundesrepublik Deutschland erstmals am 1. Januar 1987 eine Zahlung i.H.v. 10.000 DM geleistet, zu einem Zeitpunkt also, als die Bundesrepublik Deutschland wegen der vorliegenden Urteile offenbar dem Grunde nach die Schadensersatzpflicht nicht mehr bestritten habe. Differenzen hätten zu diesem Zeitpunkt wohl nur noch wegen der Höhe bestanden. Wegen der Einzelheiten verweist der Beklagte auf die von ihm erstellte Zeittafel (Bl. 62 der Gerichtsakte). Darüber hinaus verweist der Beklagte auf das Urteil des OLG vom 18. Januar 1988, Seite 8, wonach die Bundesrepublik Deutschland die Erklärung abgegeben habe, dass sie (BRD) auf der Basis des Grundurteils 55

alle weiteren Schäden und Ausfälle des Klägers ersetzen werde.

Die von dem Kläger angestellten Billigkeitsüberlegungen könnten allenfalls bei aufgedrängten Zahlungen oder bei besonderen Umständen greifen. Der BFH habe auch nur in einem Fall eine Ausnahme zugelassen (Nachweise bei Schmidt, EStG, § 34, Rn. 19), in dem wegen einer Notlage des Gläubigers die Entschädigung in zwei Veranlagungszeiträumen geflossen sei. Im Streitfall sei hingegen die Gesamtentschädigung in zwei Veranlagungszeiträumen geflossen, ohne dass eine Ausnahmesituation vorgelegen hätte. 56

Die Leistungen seien steuerlich auch als einheitliche Entschädigung zu erfassen, da sie auf einem Vorgang beruhten, nämlich der von der Bundeswehr verhinderten Einstellung des Klägers als Pilot bei der Es handle sich damit nicht um mehrere selbständig zu beurteilende Entschädigungen. Durch die auf die vielen Jahre verteilten Zahlungen fehle es an einer für die Anwendung des § 34 EStG erforderlichen Zusammenballung. Hieran ändere sich auch nichts aufgrund des Einwands des Klägers, dass die Höhe des gesamten Schadensersatzes bis zum Abschluss des Vergleichs vom 30. Dezember 1994 streitig geblieben sei. Insoweit wären dann die Zahlungen bis einschließlich 1994 als Abschlagszahlungen zu beurteilen. Im übrigen bliebe es bei einer Zahlung der Entschädigung in mehreren Jahren. 57

Auch der Einwand des Klägers, dass die Zahlungen zum Teil geleistet worden seien, ohne dass hierüber eine Vereinbarung getroffen worden sei, sei unerheblich: Der Kläger habe einen Schadensersatzanspruch gehabt, den die Bundesrepublik Deutschland erfüllt habe; einer Vereinbarung habe es insoweit nicht bedurft. 58

Die vom entscheidenden Senat in dem Aussetzungsbeschluss vom 3. Juni 2002 getroffene Überlegung, bei einem "gestreckten Schadensbild" erscheine es erwägenswert, einzelne Zeitabschnitte separat darauf zu untersuchen, ob eine Zusammenballung in jeweils einem Kalenderjahr vorliege, finde in der Rechtsprechung des BFH keine Stütze. Würde man diese Möglichkeit zulassen, hätten es die Parteien in der Hand, allein durch geschickte Vertragsgestaltung die Steuervergünstigung des § 34 EStG (u.U. auch mehrfach) in Anspruch zu nehmen. Der BFH habe vielmehr, soweit ersichtlich, stets Entschädigungsleistungen, die zivilrechtlich auf einem einheitlichen Rechtsgrund basieren (hier die Amtspflichtverletzung), auch einheitlich hinsichtlich der Frage der Zusammenballung beurteilt. 59

Es sei auch keine Entscheidung des BFH ersichtlich, in der - wie in dem Aussetzungsbeschluss - für die Frage der Zusammenballung das Merkmal der neuen Rechts- und Billigkeitsgrundlage herangezogen worden sei. Dieses Merkmal sei allein für das Tatbestandsmerkmal der Entschädigungsleistung i.S.d. § 24 EStG relevant. Die in dem Beschluss auf Seite 17 zitierten Entscheidungen würden dieses Ergebnis bestätigen. In beiden Entscheidungen gehe es nur um die Frage, ob die Einmalzahlung eine Entschädigung i.S.d. § 24 EStG gewesen sei oder ob es sich noch um die ursprünglich geschuldeten Pensionsleistungen gehandelt habe. Die Frage der Zusammenballung sei dagegen in diesen Entscheidungen unproblematisch. Sofern der Senat die angeführten Entscheidungen gleichwohl für einschlägig halte, müsse er die Klage abweisen, weil dann auch, wie vom BFH, die Frage zu prüfen wäre, ob der Kläger unter erheblichem wirtschaftlichen, rechtlichen oder tatsächlichen Druck gestanden habe, als er den Vergleich schloss. Dies sei nicht der Fall. 60

Die Besonderheit des vorliegenden Falles bestehe gerade darin, dass nicht wiederkehrend zu entrichtende (ursprüngliche) Ansprüche bestanden, die weggefallen seien, sondern von vornherein Entschädigungsleistungen i.S.d. § 24 EStG vorlagen, die durch den Vergleich im 61

Jahre 1994 in einen Einmalbetrag umgewandelt worden seien.

Mit Blick auf die Frage der Zusammenballung beantragt der Beklagte, die Akten der Wehrbereichsverwaltung III in beizuziehen, um die im Einzelnen geleisteten Zahlungen und eventuelle Vereinbarungen zwischen dem Kläger und der Wehrbereichsverwaltung III feststellen zu können. 62

Er bittet ferner darum, die Akten des LG 10670/82 und des OLG 7 U 14/84 beizuziehen. 63

Hinsichtlich des klägerischen Vortrages, es liege eine verbindliche Zusage vor, bestreitet der Beklagte dies mit Nichtwissen. Die Akte enthalte hierfür keinerlei Anhaltspunkte. Darüber hinaus stamme die vermeintliche Zusage nicht vom zuständigen Sachgebietsleiter. Ob der Kläger ihn für zuständig gehalten habe, sei unerheblich (Tipke/Kruse, AO, vor § 204 Rz. 11 m.w.N.). 64

Entscheidungsgründe 65

Die Klage ist begründet. 66

Zu Unrecht hat der Beklagte die Anwendung der Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG i.V.m. § 24 Nr. 1a EStG auf den dem Kläger im Streitjahr gezahlten Abfindungsbetrag versagt. Denn die Voraussetzungen der §§ 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2; 24 Nr. 1a EStG sind im Streitfall erfüllt. 67

I. Die Abfindungszahlung der Bundesrepublik Deutschland i.H.v. DM an den Kläger stellt eine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 a EStG dar. 68

1. Gemäß § 24 Nr. 1 a EStG gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden. Zahlungen, die nicht an die Stelle weggefallener Einnahmen treten, sondern bürgerlich-rechtliche Erfüllungsleistungen eines Rechtsverhältnisses sind, gehören nicht zu den Entschädigungen. Dementsprechend muss die an die Stelle der bisherigen Einnahmen tretende Ersatzleistung auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen. Die Abfindung darf sich nicht als die bloße - ggf. in der Zahlungsmodalität geänderte - Erfüllung einer Leistung im Rahmen des bisherigen Rechtsverhältnisses darstellen. Die Vorschrift des § 24 Nr. 1 a EStG betrifft Entschädigungen, die als Ersatz für unmittelbar entgangene oder entgehende konkrete Einnahmen gezahlt werden. Sie dient der Abgeltung und Abwicklung von Interessen aus einem bisherigen Rechtsverhältnisse (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, aus neuerer Zeit Urteile vom 10. Oktober 2001 XI R 54/00, BStBl II 2002, 181; XI R 50/99, BFH/NV 2002, 698). 69

1. Zwar befasst sich die ganz überwiegende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs mit Abfindungszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses bzw. mit der Abgeltung von einzelnen Ansprüchen - Pensionsanswartschaften - im Rahmen eines bestehenden Arbeitsverhältnisses. Dessen ungeachtet besteht jedoch weitgehend Übereinstimmung, dass die neue Rechts- oder Billigkeitsgrundlage auch durch die Verwirklichung eines gesetzlichen Schadensersatztatbestandes entstehen kann (vgl. Seeger, in Schmidt, EStG, § 24 Rn. 10; Horn, in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Stand April 1998, § 24 Rn. 26; Schiffers, in Korn, EStG, § 24 Rn. 17). Die Rechtsgrundlage für die Entschädigungsleistung kann daher nicht nur auf einer vertraglichen Regelung beruhen, sondern vielmehr auch aus dem Gesetz folgen. Hierfür spricht, dass die Erfüllung eines 70

gesetzlichen Schadensersatzanspruches keine bürgerlich-rechtliche Erfüllungsleistung eines bereits bestehenden Rechtsverhältnisses ist.

1. Insofern bestehen im Hinblick auf den gesetzlichen Schadensersatzanspruch des Klägers 71 gegen die Bundesrepublik Deutschland aus Amtshaftung gemäß § 839 Abs. 1 BGB i.V.m. Art. 34 GG keine Bedenken, diesen Schadensersatzanspruch als eine neue Rechts- und Billigkeitsgrundlage anzusehen, die an die Stelle eines fiktiven Vergütungsanspruchs des Klägers gegen die, als seinen vermeintlichen zukünftigen Arbeitgeber getreten ist. Denn wäre es nicht zu der schadensstiftenden Handlung der Bundesrepublik Deutschland gekommen, hätte der Kläger ein Arbeitsverhältnis mit der begründet und die betreffenden vertraglichen Vergütungsansprüche erzielt, an deren Stelle nunmehr im Wege der neuen Rechts- und Billigkeitsgrundlage der gesetzliche Schadensersatzanspruch aufgrund des Amtshaftungstatbestandes getreten ist.

1. Die Tatsache, dass die Abfindungszahlung aber unmittelbar auf der 72 Abfindungsvereinbarung vom 30. Dezember 1994 beruht, ändert am Entschädigungscharakter der Zahlung nichts.

Im Gegenteil entsteht hierdurch ein weiterer Anspruch, der auf einer neuen Rechtsgrundlage 73 beruht. Zwar tritt der Abfindungsanspruch an die Stelle des Anspruchs auf wiederkehrende Schadensersatzansprüche. Er stellt aber insofern ein aliud dar, als das mit der Ungewissheit über die Höhe der noch zu erbringenden Leistungen verbundene Wagnis (ebenso wie die damit verbundene Chance) von dem Verpflichteten auf den Berechtigten übergeht. Darin liegt keine bloße Änderung der Zahlungsmodalität, sondern die Ersetzung des ursprünglichen Anspruchs durch einen anderen (vgl. Horn, in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Stand April 1998, § 24 Rn. 28, zur Kapitalisierung von wiederkehrenden Bezügen).

Unerheblich ist, ob der Kläger unter einem nicht unerheblichem rechtlichen, wirtschaftlichen 74 oder tatsächlichem Druck den Abfindungsvergleich geschlossen hat. Es handelt sich hierbei um ein Erfordernis, das die Rechtsprechung geschaffen hat, um in den Fällen der Aufhebung eines Arbeitsverhältnisses den Entschädigungsbegriff zu erweitern. Im Streitfall handelt es sich jedoch um eine Ausgleichszahlung mit Blick auf einen gesetzlichen Schadensersatzanspruch, der bereits nach seinem eigentlichen Charakter als Entschädigung zu qualifizieren ist. Würde man diesbezüglich fordern, dass der Steuerpflichtige unter einem nicht unerheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichen Druck gehandelt hat, würde dies zu einer Verengung des Anwendungsbereichs des Entschädigungsbegriffs führen. Denn während der Arbeitnehmer vor dem einvernehmlichen Abschluss des Abfindungsvergleichs (lediglich) einen vertraglichen Anspruch auf Lohnzahlung hat, hat derjenige, der sich über einen gesetzlichen Schadensersatzanspruch vergleicht, bereits vor Abschluss des Abfindungsvergleichs einen Anspruch auf Zahlung einer Entschädigung. Diese beruht auf einer unerlaubten Handlung, an der der Anspruchsberechtigte nicht mitgewirkt hat. An einer solchen Konstellation mangelt es in den Fällen, für die die Rechtsprechung das Erfordernis des nicht unerheblichen rechtlichen, wirtschaftlichen oder tatsächlichem Drucks statuiert hat.

- a. Der Senat kann nicht der Rechtsauffassung des Beklagten beipflichten, dass die neue 75 Rechts- und Billigkeitsgrundlage in den Urteilen des Oberlandesgerichts bzw. des Bundesgerichtshofs besteht. Zum einen beziehen sich das erste Urteil des Oberlandesgerichts sowie das Urteil des Bundesgerichtshofs auf die Schadensersatzverpflichtung der Bundesrepublik Deutschland für die Jahre 1981 und 1982 und das Urteil des Oberlandesgerichts aus dem Jahre 1988 auf den Zeitraum bis zum

Ende des Jahres 1987. Darüber hinaus wird mit diesen Urteilen lediglich der streitbefangene Amtshaftungsanspruch aufgrund der Weigerung der Bundesrepublik Deutschland, ihrer Schadensersatzverpflichtungen nachzukommen, ausgeurteilt.

Für den Zeitraum ab 1988 und insbesondere für die Zeit nach Vergleichsabschluss, also nach dem 30. Dezember 1994, geben die vorgenannten Urteile zudem nichts her. 76

I. Die für die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG erforderliche Zusammenballung ist im Streitfall gegeben. 77

1. Eine Entschädigung gemäß § 24 Nr. 1 a EStG ist nur dann gemäß § 34 Abs. 1 u. Abs. 2 Nr. 2 EStG tarifbegünstigt, wenn sie zu einer Zusammenballung von Einnahmen innerhalb eines Veranlagungszeitraums führt. Diese ist nur gegeben, wenn der Steuerpflichtige in Folge der Entschädigung in einem Veranlagungszeitraum mehr erhält, als er bei normalem Lauf der Dinge erhalten hätte. Nur in diesem Fall ist die Ermäßigung des Steuersatzes gerechtfertigt (vgl. BFH-Urteile vom 21. März 1996 XI R 41/95, BStBl II 1996, 416; vom 16. Juli 1997 XI R 13/97, BStBl II 1997, 753; vom 4. März 1998 XI R 46/97, BStBl II 1998, 787). Vornehmlich für mit der Auflösung oder Beendigung eines Arbeitsverhältnisses im Zusammenhang stehende Entlassungsentschädigungen und Abfindungen hat der Bundesfinanzhof die Forderung erhoben, dass entsprechend dem Sinn und Zweck der Steuerbegünstigung - nämlich einen Ausgleich von Progressionsnachteilen zu bewirken - eine einheitliche Entschädigung innerhalb eines Veranlagungszeitraums in einem Betrag gezahlt werden müsse, andernfalls die für die Anwendung des § 34 EStG und damit der Tarifbegünstigung erforderliche Zusammenballung nicht gegeben sei (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 1996 XI R 41/95, a.a.O.). 78

1. Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechungsgrundsätze, die sich der Senat zu eigen macht, sind die Voraussetzungen der Zusammenballung im Streitfall gegeben. Der Abschluss des Abfindungsvertrages als aliud (s.o. I.4.a) stellt eine neue Rechtsgrundlage dar und ist als solche gesondert zu betrachten. Durch den Abfindungsvergleich wurde eine Einigung jedenfalls über den Anspruch der Höhe nach getroffen. Die laut Abfindungsvereinbarung geschuldete Abfindungszahlung i.H.v.DM wurde in einem Betrag in einem einzigen Veranlagungszeitraum gezahlt. 79

Zuvor geleistete Zahlungen sind unschädlich, da sie nicht Gegenstand des Vergleichsvertrages als neuer Rechtsgrundlage waren. Sie beruhen zum Teil auf den Urteilen des OLG und des BGH und zum Teil, so die Akontozahlungen, unmittelbar auf dem Gesetz. Jedenfalls finden diese in den Vorjahren geleisteten Zahlungen ihre Grundlage nicht in dem Abfindungsvergleich. Dieser begründet ausschließlich eine Zahlungsschuld i.H.v. DM, die auch einheitlich im Streitjahr 1994 erfüllt wurde. 80

1. Diese Rechtsauffassung des Senats steht im Einklang mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Kapitalabfindung von Versorgungsleistungen. Der BFH hat nämlich bei der Ablösung einer Versorgungsleistung durch eine Kapitalabfindung wiederholt eine tarifbegünstigte Entschädigungsleistung angenommen (vgl. insbesondere Urt. v. 14.01.2004, X R 37/02, BFH/NV 2004, 706; s.a. BFH, Urt. v. 09.07.1992, XI R 5/91, BStBl II 1993, 27; Beschl. v. 11.03.1996, IV B 55/95, BFH/NV 1996, 737) und dabei ausgeführt, dass die Ablösung der Versorgungsleistungen durch eine an ihre Stelle tretende Kapitalabfindung eine andersartige Leistung darstelle und diese Kapitalabfindung auf einer neuen Rechtsgrundlage beruhe. Die Tatsache, dass zuvor bereits Versorgungszahlungen erfolgt waren und nunmehr 81

eine abschließende Kapitalabfindung dieser Versorgungsansprüche erfolgte, stand einer Zusammenballung der betreffenden Entschädigungszahlungen jeweils nicht entgegen. Im Urteil vom 14. Januar 2004 (X R 37/02, BFH/NV 2004, 706) beispielsweise bejahte der BFH die Zusammenballung von Einkünften im Zusammenhang mit der Kapitalabfindung von Rentenansprüchen im Jahre 1998, obwohl die Rente bereits seit 1987 gezahlt wurde (s. Abschn. II. 2. d. dd).

- I. Selbst wenn man mit dem Beklagten davon ausgehen wollte, dass der Schadensersatzanspruch als eine einheitliche Leistung zu beurteilen und demzufolge die Zusammenballung nicht gegeben sei, wäre die Tarifiermäßigung anwendbar. Denn nach Auffassung des Senats ist in der Konstellation des Streitfalls eine Ausnahme vom Erfordernis der Zusammenballung geboten. 82
1. Der BFH hat in seiner Rechtsprechung zwischenzeitlich anerkannt, dass für bestimmte Zusatzleistungen das strenge Zusammenballungsprinzip nicht gilt. 83
 - a. So bleibt eine Entlassungsentschädigung auch dann steuerbegünstigt, wenn in einem späteren Veranlagungszeitraum aus sozialer Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit ergänzende Entschädigungszusatzleistungen erbracht werden, namentlich Leistungen, die der (frühere) Arbeitgeber dem Steuerpflichtigen zur Erleichterung des Arbeitsplatz- oder Berufswechsels oder als Anpassung an eine dauerhafte Berufsaufgabe und Arbeitslosigkeit erbringt (s. BFH, Urt. v. 24.01.2002, XI R 2/01, BFH/NV 2002, 715; v. 24.01.2002, XI R 43/99, BFH/NV 2002, 717; v. 14.08.2001, XI R 22/00, BStBl II 2002, 180). Dabei wird unter Berufung auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vorausgesetzt, dass diese Zusatzleistungen auch betragsmäßig einen ergänzenden Zusatz zur Hauptleistung bilden. 84
 - a. Der BFH sieht eine Ausnahme vom Erfordernis der Zusammenballung aus Billigkeitsgründen auch vor in besonders gelagerten Ausnahmefällen, wie z.B. in Fällen finanzieller Existenznot (BFH, Urt. v. 06.09.2000, XI R 19/00, BFH/NV 2001, 431). 85
 - a. Weiterhin ist eine Ausnahme vom Erfordernis der Zusammenballung nach der Rechtsprechung des BFH möglich, wenn ein Steuerpflichtiger im Zusammenhang mit der Auflösung seines Arbeitsverhältnisses mehrere selbständige Entschädigungen erhält (BFH, Urt. v. 21.03.1996 - XI R 51/95, BStBl II 1996, 416; Beschl. v. 04.02.1998 - XI B 108/97, BFH/NV 1998, 1082). Das sei z. B. der Fall, wenn neben eine Entschädigung i. S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG eine Entschädigung für die Einhaltung eines Wettbewerbsverbots i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. b EStG tritt (BFH, Beschl. v. 04.02.1998, a.a.O.) oder bei der Auflösung mehrerer Arbeitsverhältnisse in einem Veranlagungszeitraum (Urt. v. 21.03.1996, a.a.O.). 86
 - a. In dem Urteil vom 14. Januar 2004 (X R 37/02, BFH/NV 2004, 706) lässt der BFH eine Ausnahme vom Erfordernis der Zusammenballung für die Tarifiermäßigung mit Blick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und das Übermaßverbot zu (s. Abschn. II. 1. d. cc des Urteils). 87
1. Auch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte ist eine Tendenz zur Statuierung von Ausnahmen vom Erfordernis der Zusammenballung zu sehen, wobei sich der BFH hierzu - soweit ersichtlich - noch nicht geäußert hat. 88
 - a. Der 10. Senat des FG Köln hält einen solchen Ausnahmefall für denkbar, wenn Streit über die Höhe der Abfindung besteht und zunächst nur der unstreitig geschuldete Betrag und der Restbetrag nach Beendigung des Rechtsstreits gezahlt wird (FG Köln, Urt. v. 19.12.2001, 10 K 2834/97, EFG 2002, 469). Das Vorliegen eines entsprechenden 89

Ausnahmefalls lehnt der BFH jedoch bereits dann ab, wenn die Teilbeträge aufgrund eines arbeitsgerichtlichen Vergleichs in Teilbeträgen geleistet werden, die sich über mehr als einen Veranlagungszeitraum erstrecken, ohne dass zuvor die Zahlung als Einmalbetrag vereinbart war (BFH, Urt. v. 28.07.1993 - XI R 74/92, BFH/NV 1994, 368).

- a. Eine weitere Ausnahme wurde vom FG Niedersachsen und vom FG Düsseldorf für den Fall zugelassen, dass die Leistung im zweiten Veranlagungszeitraum zur gesamten Abfindung äußerst geringfügig ist (FG Niedersachsen, Urt. v. 21.05.2001, 15 K 800/98, EFG 2001, 1131; bestätigt durch BFH, 11.12.2002 - XI R 37/01, BFH/NV 2003, 747, jedoch mit der Begründung der sozialen Fürsorgepflicht des Arbeitgebers; FG Düsseldorf, Urt. v. 23.04.2001, 7 K 7144/97 E, EFG 2001, 894, bestätigt durch BFH, Urt. v. 03.07.2002 - XI R 34/01, BFH/NV 2003, 448, jedoch ebenfalls mit der Begründung der sozialen Fürsorgepflicht des Arbeitgebers). Eine andere Meinung vertreten FG Baden-Württemberg (Urt. v. 11.10.2001, 6 K 233/98, EFG 2002, 402 und FG Berlin (Urt. v. 12.11.2001, 9 K 9111/00, EFG 2002, 538), die die Ausnahme der Geringfügigkeit nicht zulassen. Diese Urteile wurden vom BFH aufgehoben, der die Ausnahme indes als "sozial motivierte Ergänzungsleistung" begründete (Urt. v. 11.12.2002, XI R 54/01, BFH/NV 2003, 607 zu FG Baden- Württemberg; Urt. v. 29.01.2003, XI R 1/02, 2003, 769 zu FG Berlin).
1. Der Streitfall wird zwar von keiner der bisher vom BFH zugelassenen Ausnahmen vom Zusammenballungsprinzip erfasst. Jedoch hält der Senat auch im Streitfall eine Ausnahme für geboten, wenn man mit dem Beklagten davon ausgehen wollte, dass die Entschädigung einheitlich zu beurteilen sei. Denn im Streitfall ist ein äußerst langfristiges, gestrecktes Schadensbild gegeben, für das die Entschädigungsleistungen zu zahlen sind. Das Schadensbild erstreckt sich über einen Zeitraum von 15 Jahren bis zum Vergleichsabschluss und würde ohne den Vergleichsabschluss möglicherweise noch bis zum heutigen Tage fort dauern, da jedenfalls über die Höhe des Schadensersatzanspruchs zwischen den Beteiligten Streit bestand. In derartigen Fällen des gestreckten Schadensbildes, das zudem unter den Beteiligten Anlass für Streitigkeiten bietet, hält es der Senat für geboten, eine Ausnahme vom Zusammenballungsprinzip zuzulassen. Die Versagung der Tarifbegünstigung in Fällen eines gestreckten und zudem streitigen Schadensbildes wäre in seiner Bedeutung in Relation zum Zweck des § 34 Abs. 1 EStG nicht angemessen. Denn die Tarifiermäßigung rechtfertigt sich daraus, dass der Steuerpflichtige in Folge der Entschädigung in einem Veranlagungszeitraum mehr erhält, als er bei normalem Lauf der Dinge erhalten hätte, und er deshalb einen Progressionsnachteil erleiden würde. Wollte man also mit dem Beklagten davon ausgehen, dass die Schadensersatzansprüche des Klägers als einheitlicher Lebenssachverhalt zu bewerten seien, erscheint es nach Auffassung des Senats infolgedessen gleichwohl geboten, einzelne Zeitabschnitte als Grundlage der Entschädigungszahlung zu nehmen. Innerhalb dieser Zeitabschnitte müsste dann jeweils separat untersucht werden, inwieweit insoweit laufende Entschädigungszahlungen vorliegen, oder eine Zusammenballung von Entschädigungszahlungen für mehrere Jahre innerhalb eines Veranlagungszeitraums gegeben ist, die dann möglicherweise entsprechend tarifbegünstigt besteuert werden könnte.

Dies würde für den Streitfall bedeuten, dass der Zeitraum 1980 bis 1987, der vorliegend nicht zu beurteilen ist, als eigenständiger Zeitraum zu bewerten ist, da die auf diesen Zeitraum entfallenden durch die Urteile des OLG sowie des BGH abgeurteilt und zwischen den Beteiligten bereits abgewickelt sind. Ab 1988 beginnt ein neuer Zeitabschnitt. Dieser endet 1994 vor Abschluss des Abfindungsvergleichs. Innerhalb dieses Zeitraums leistete die Bundesrepublik Deutschland Entschädigungszahlungen unter Vorbehalt mit Blick auf den

dem Grunde nach anerkannten gesetzlichen Schadensersatzanspruch. Die Grundlage der Zahlungen bildet somit das Gesetz. Auch dieser Zeitabschnitt ist selbständig zu beurteilen, jedoch nicht Streitgegenstand. Mit dem 30. Dezember 1994 und dem Vergleichsabschluss ist ein weiterer gesonderter Zeitabschnitt gegeben und damit ein gesonderter Entschädigungsbetrag vereinbart worden, der einheitlich gezahlt wurde und damit die Zusammenballung von Entschädigungsleistungen vom Zeitpunkt des Vertragsschlusses bis zu dem unbestimmten Endzeitpunkt der Schadensersatzansprüche des Klägers bewirkt. Vor diesem Hintergrund sah der Senat keine Veranlassung, wie vom Beklagten beantragt, die Akten der Wehrbereichsverwaltung und die Akten des LG und des OLG beizuziehen.

- IV. Daneben weist der Senat darauf hin, dass die Auffassung des Klägers, es liege eine verbindliche Zusage vor, zweifelhaft erscheint. Verbindliche Auskünfte bzw. Zusagen werden in der Praxis im allgemeinen schriftlich gegeben. Der Umstand, dass die vom Kläger behauptete Zusage mündlich erteilt wurde, legt die Annahme nahe, dass nur eine unverbindliche Meinungsäußerung erstrebt und gegeben worden ist (vgl. BFH, Urt. v. 06.08.1998, II R 33/95, BFH/NV 1998, 12). Unter diesen Umständen sind an den Nachweis der eine Bindung des Finanzamtes begründenden Merkmale strenge Anforderungen zu stellen (BFH, Urt. v. 06.08.1998, a.a.O.; Urt. v. 13.12.1989, X R 208/87, BStBl II 1990, 274). So müssen die Umstände, die eine Bindung des Finanzamtes begründen sollen, bestimmt und vollständig dargelegt und zweifelsfrei nachgewiesen werden (BFH, Urt. v. 22.04.1998, X R 4/95, BFH/NV 1998, 1221). Insbesondere muss zweifelsfrei feststehen, dass der Sachverhalt und die steuerrechtliche Frage zutreffend dargelegt sowie von dem Auskunft erteilenden Beamten richtig verstanden worden sind, und dass dieser für die spätere Veranlagung des um Auskunft bittenden Steuerpflichtigen zuständig war (BFH, Urt. v. 13.12.1989, a.a.O.). Unklarheiten im Sachverhalt gehen zu Lasten dessen, der sich auf die Verbindlichkeit einer Auskunft beruft (BFH, Urt. v. 22.04.1998, a.a.O.). 93

Insoweit bedarf es keiner weiteren Aufklärung, da der Klage ohnehin aus den bereits oben genannten Gründen stattgegeben ist. 94

- I. Der Senat gibt dem Beklagten auf, die Einkommensteuer 1994 gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO unter Anwendung der Tarifiermäßigung auf die Abfindungszahlung i.H.v. 1.920.349 DM neu zu berechnen. 95
- I. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 96
- I. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 97
- I. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen. 98