

Inhaltsübersicht

1. Einführung
2. Grundsätze der Besteuerung
3. Rechtsprechungs-ABC
 - 3.1 Einvernehmliche Beendigung
 - 3.2 Entschädigung - 1
 - 3.3 Entschädigung - 2
 - 3.4 Ratenzahlung
 - 3.5 Zusätzliche Entschädigungsleistungen

Information

1. Einführung

Der **Arbeitnehmer** möchte, dass von der Abfindungszahlung des Arbeitgebers **möglichst viel** bei ihm ankommt. Die Abfindung ist jedoch **Einkommen** i.S.d. Steuerrechts. Das bedeutet: Sie ist **zu versteuern** - nicht wie laufendes Arbeitsentgelt, aber als außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 EStG . Und der zählt **Entschädigungen** i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG zum Kreis privilegierter Einnahmen (s. dazu nachfolgend Gliederungspunkt 2.).

Praxistipp:

Eine steuerlich begünstigte Abfindung i. S. des EStG wird für den Verlust von Einnahmen gezahlt, mit denen der Arbeitnehmer rechnen konnte. Zahlt der Arbeitgeber eine "Abfindung", um damit bereits erdiente Entgeltansprüche - z.B. rückständigen Arbeitslohn, Mehrarbeitsvergütung, Prämien, (anteilige) Sonderzahlungen, Urlaubsvergütung etc. - abzugelten, ist das keine Entschädigung i. S. § 24 Nr. 1 lit. a) EStG . Diese "Abfindungen" sind nicht als Entschädigung steuerbegünstigt.

Die Zeiten, in denen Abfindungen komplett oder mit einem Freibetrag zumindest teilweise steuerfrei waren, sind seit vielen Jahren vorbei. Heute läuft die **Steuerprivilegierung** über die so genannte **"Fünftel-Regelung"** des § 34 Abs. 1 EStG . Die Berechnung ist sehr kompliziert. Das Bundesfinanzministerium verschickt von Zeit zu Zeit Rundschreiben, in denen die steuerliche Behandlung von Entschädigungen i. S. des § 24 Nr. 1 EStG erläutert wird. **Strittige Fragen** entscheiden der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte - interessante Urteile werden im Rechtsprechungs-ABC vorgestellt (s. dazu Gliederungspunkt 3.).

2. Grundsätze der Besteuerung

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG der Einkommensteuer. Abfindungen werden zwar in der Regel für den Verlust der Arbeit (des Arbeitsplatzes) bzw. künftiger Verdienstmöglichkeiten gezahlt, dennoch gehören sie zu den Einkünften i.S.d. Steuerrechts. Sie sind auf Seiten des Arbeitnehmers aus **Leistungen des Arbeitgebers** entstehende Einkünfte.

Die Zeiten, in den Abfindungen völlig steuerfrei oder doch zumindest durch Freibeträge steuerlich privilegiert waren, sind seit dem 01.01.2006 Geschichte (die Streichung des alten § 3 Nr. 9 EStG ist verfassungsrechtlich nicht mal zu beanstanden, so: BFH, 01.08.2012 - IX R 16/12).

Abfindungen sind

- keine ordentlichen,

- sondern **außerordentliche Einkünfte** (s. dazu § 34 EStG).

Abfindungen sind "**andere Einkünfte**" i.S.d. § 24 Nr. 1 EStG . Sie sind "Entschädigungen, die gewährt worden sind a) als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen oder b) für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit".

Praxistipp:

"Arbeitgeber und Arbeitnehmer können den Zeitpunkt des Zuflusses einer Abfindung oder eines Teilbetrags einer solchen beim Arbeitnehmer in der Weise steuerwirksam gestalten, dass sie deren ursprünglich vorgesehene Fälligkeit vor ihrem Eintritt auf einen späteren Zeitpunkt verschieben" (BFH, 11.11.2009 - IX R 1/09 - Leitsatz)

Für außerordentliche Einkünfte sieht § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG vor: "Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im **Veranlagungszeitraum** bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen." Und das heißt:

- "Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt **das Fünffache des Unterschiedsbetrags** zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte" (§ 34 Abs. 1 Satz 2 EStG).
- "Ist das verbleibende zu versteuernde **Einkommen negativ** und das zu versteuernde Einkommen positiv, so beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer" (§ 34 Abs. 1 Satz 3 EStG).
- "Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1, wenn der Steuerpflichtige auf diese Einkünfte ganz oder teilweise § 6b oder § 6c anwendet" (§ 34 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Die Anwendung der begünstigten Besteuerung nach § 34 EStG setzt voraus, dass die Entschädigungsleistungen in einem Veranlagungszeitraum **zusammengeballt** zufließen. Insoweit ist der Zufluss mehrerer **Teilbeträge** in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen grundsätzlich **schädlich** (BFH, 03.07.2002 - XI R 80/00) . Ausnahme: der Zufluss ist nur gering.

Mehr dazu in den Stichwörtern Abfindung und Außerordentliche Einkünfte des Steuerlexikons. Weiterführende Hinweise stehen zudem in den BMF-Schreiben vom

- 01.11.2013, IV C 4 - S 2223/07/0018:005, BStBl 2013 I S. 1326 und
- 04.03.2016, IV C 4 - S 2290/07/10007:003, BStBl 2016 I S. 277.

Unterm Strich entscheidet in puncto Zusammenballung immer, ob es unter Einschluss der Entschädigung infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum zu einer über die normalen Verhältnisse hinausgehenden **Ansammlung von Einkünften** kommt (s. dazu BFH, 04.03.1998 - XI R 46/97).

3. Rechtsprechungs-ABC

An dieser Stelle werden einige der interessantesten **Entscheidungen** zur Besteuerung von Abfindungen **in alphabetischer Reihenfolge** nach Stichworten geordnet vorgestellt:

3.1 Einvernehmliche Beendigung

Wenn ein Arbeitgeber seinem Mitarbeiter anlässlich einer (einvernehmlichen) Auflösung des Arbeitsverhältnisses eine Abfindung zahlt, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, "dass der Arbeitnehmer die Auflösung des Arbeitsverhältnisses **nicht allein aus eigenem Antrieb** herbeigeführt hat." Hätte er das getan, wird der Arbeitgeber wohl kaum **Veranlassung** gehabt haben, diesem Mitarbeiter eine

Abfindung zu zahlen. Erklärt sich der Arbeitgeber dagegen zur Zahlung einer Abfindung bereit, lässt sich in der Regel annehmen, "dass dazu auch eine rechtliche Veranlassung bestand." Das lässt wiederum auf Seiten des Arbeitgebers ein beachtliches Eigeninteresse an der Auflösung des Arbeitsverhältnisses unterstellen. "Dass der Arbeitnehmer unter solchen Umständen bei Abschluss des Vertrags über die Auflösung seines Arbeitsverhältnisses unter einem nicht unerheblichen tatsächlichem **Druck** stand, bedarf dann keiner weiteren tatsächlichen Feststellungen mehr" (BFH, 13.03.2018 - IX R 16/17) .

3.2 Entschädigung - 1

Entschädigungen i. S. des § 24 Nr. 1 lit. a) sind Leistungen, die "**als Ersatz** für entgangene oder entgehende Einnahmen" gewährt werden. Das heißt, dass sie an die Stelle weggefallener oder wegfallender Einnahmen treten. Sie müssen "unmittelbar durch den **Verlust von steuerbaren Einnahmen** bedingt sowie dazu bestimmt sein, diesen Schaden auszugleichen und auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen" (s. dazu BFH, 10.07.2008 - IX R 84/07 - und BFH, 25.08.2009 - IX R 3/09) . "Eine Entschädigung i.S. von § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 , Abs. 2 Nr. 2 EStG setzt ferner voraus, dass der Ausfall der Einnahmen entweder von dritter Seite **veranlasst** wurde oder, soweit er vom Steuerpflichtigen selbst oder mit dessen Zustimmung herbeigeführt worden ist, dass dieser unter rechtlichem, wirtschaftlichem oder tatsächlichem Druck stand; der Steuerpflichtige darf das schadenstiftende Ereignis nicht aus eigenem Antrieb herbeigeführt haben" (BFH, 13.03.2018 - IX R 16/17 - mit Hinweis auf BFH, 27.07.2004 - IX R 64/01) .

3.3 Entschädigung - 2

Entschädigungen i. S. des § 24 Nr. 1 lit. a) EStG gehören "zu den tarifbegünstigten außerordentlichen Einkünften i.S. von § 34 Abs. 1 , Abs. 2 Nr. 2 EStG , wenn sie in einem **Veranlagungszeitraum** zu erfassen ist und wenn durch die **Zusammenballung** von Einkünften eine erhöhte steuerliche Belastung entsteht" (s. dazu BFH, 08.04.2014 - IX R 28/13) . Zusammengeballte Einkünfte liegen aber nur vor, "wenn der Steuerpflichtige unter Einschluss der Entschädigung infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt **mehr erhält**, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, also bei normalem Ablauf der Dinge, erhalten hätte" (BFH, 13.03.2018 - IX R 16/17 - mit Hinweis auf BFH, 09.10.2008 - IX R 85/07) .

3.4 Ratenzahlung

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung setzt die Annahme außerordentlicher Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 1 und 2 EStG voraus, dass die "zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die **Zusammenballung von Einkünften** erhöhte steuerliche Belastungen entstehen" (stellvertretend: BFH, 09.10. 2008 - IX R 85/07) . Oft verlangen Mitarbeiter jedoch, dass ihre Abfindung auf **mehrere Veranlagungszeiträume** verteilt wird. Dazu der BFH: "Erfolgt die Auszahlung einer Gesamtabfindung in mehreren Veranlagungszeiträumen in etwa drei gleich großen Teilbeträgen, kommt eine **Tarifbegünstigung** nach § 34 Abs. 1 EStG nicht in Betracht. Dies gilt unabhängig davon, dass die Ratenzahlung durch die Insolvenz der Arbeitgeberin verursacht ist" (BFH, 14.04.2015 - IX R 29/14) .

3.5 Zusätzliche Entschädigungsleistungen

"1. Entschädigungen, die aus **Anlass** der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gewährt werden, sind grundsätzlich einheitlich zu beurteilen. 2. Wird eine Entschädigung nicht zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum, sondern in zwei oder mehr Veranlagungszeiträumen ausgezahlt, scheidet grundsätzlich in sämtlichen Veranlagungszeiträumen eine Steuerermäßigung nach § 34 EStG aus. 3. Eine **ermäßigte Besteuerung** nach § 34 EStG ist ausnahmsweise auch in solchen Fällen geboten, in denen der Arbeitgeber oder ein Dritter neben einer Hauptentschädigungsleistung **aus Gründen der sozialen Fürsorge** für eine gewisse Übergangszeit ergänzende Entschädigungszusatzleistungen gewährt. 4. Die zusätzlichen Entschädigungsleistungen dürfen aber betragsmäßig nur einen ergänzenden Zusatz zur Hauptleistung bilden, diese also bei weitem nicht erreichen oder nur geringfügig sein" (BFH, 11.05.2010 - IX R 39/09 - Leitsätze) .