

**500€ für die Altersvorsorge stören nicht**

Zahlt ein Arbeitgeber einem ausscheidenden Mitarbeiter (hier: dem Chefarzt eines Krankenhauses) eine Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes (hier: 300 000 €), so ist dieser Betrag ermäßigt zu versteuern. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer außerdem 75 Monate lang 500 € monatlich zur Verwendung für die Altersversorgung gezahlt bekommt, da es sich hierbei um eine unschädliche Leistung „sozialer Fürsorge“ handelt.

Quelle: Wolfgang Büser

**Maßgeblicher Zeitpunkt für die Abgrenzung zwischen arbeitsvertraglichen Erfüllungsleistungen und Entschädigungen; Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen; Berechnung der Hauptentschädigung und Leistungen zur Altersversorgung; Voraussetzungen für die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes für den Abfindungsbetrag; Vergütungsregelung bei stationärer Behandlung mit Wahlleistung "Chefarztbehandlung"**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 15.10.2003

**Aktenzeichen:** XI R 17/02

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2003, 10248

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Niedersachsen - 13.06.2002 - AZ: 11 K 682/97

**Rechtsgrundlagen:**

§ 2 Abs. 1 EStG

§ 3 Nr. 9 EStG

§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

§ 34 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 203, 490 - 495

BFH/NV 2004, 266-268 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 264-267 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, VI Heft 3 (amtl. Leitsatz)

DB 2004, 118 (amtl. Leitsatz)

DStR 2004, XIV Heft 3 (amtl. Leitsatz)

DStR 2004, 82-84 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2004, 120 (amtl. Leitsatz)

DStZ 2004, 63 (Kurzinformation)  
EFG 2002, 1452  
EStB 2004, 51 (Volltext mit amtl. LS)  
FR 2004, 287-289  
HFR 2004, 225-226  
INF 2004, 168-169  
KFR 2004, 113  
KÖSDI 2004, 14052 (Kurzinformation)  
NJW 2004, 1407-1408 (Volltext mit amtl. LS)  
NWB 2004, 134-135  
NWB 2004, 1227-1229  
NWB 2005, 4061 (Kurzinformation)  
RdW 2004, XII Heft 8 (amtl. Leitsatz)  
schnellbrief 2004, 4  
StB 2004, 46  
StBW 2004, 3  
StuB 2004, 88  
Jurion-Abstract 2003, 218624 (Zusammenfassung)

---

## BFH, 15.10.2003 - XI R 17/02

### **Amtlicher Leitsatz:**

Für die Abgrenzung zwischen arbeitsvertraglichen Erfüllungsleistungen und Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG ist der im Aufhebungsvertrag vereinbarte Zeitpunkt der Beendigung des Arbeitsverhältnisses maßgeblich.

### **Gründe**

#### **1 I.**

Die Beteiligten streiten darüber, ob eine im Streitjahr 1992 gezahlte Abfindung ermäßigt zu besteuern ist. Der ... geborene Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) wurde im Streitjahr mit seiner Ehefrau zusammen veranlagt. Er war seit ... als Chefarzt eines Krankenhauses tätig. Der Dienstvertrag sah für die dienstliche Tätigkeit eine Vergütungsregelung vor, die aus einem Gehalt und dem Liquidationsrecht bei Patienten in stationärer Behandlung mit Wahlleistung "Chefarztbehandlung" besteht. Ferner war gestattet worden, in begrenztem Umfang ambulante Nebentätigkeiten im Krankenhaus auszuüben. Die Vertragsparteien sind bei dieser Regelung davon ausgegangen, dass der Chefarzt damit insgesamt eine angemessene Vergütung für seine Tätigkeit im Krankenhaus erzielen könne.

- 2 Mit Vertrag vom 20. Januar 1992 vereinbarte der Kläger mit seinem Arbeitgeber auf dessen Veranlassung die Aufhebung seines Dienstvertrages unter Beachtung der Kündigungsfristen zum 31. März 1993. Er wurde mit sofortiger Wirkung von seiner Arbeit freigestellt. Im Aufhebungsvertrag wurden folgende Zahlungen vereinbart:
  - Januar 1992 bis 31. März 1993 monatlich 18.666,00 DM Bruttogehalt, wobei die private Liquidation nunmehr unterbleiben sollte;
  - ab April 1993 bis zur Vollendung des 62. Lebensjahres monatlich 1.000,00 DM zur Verwendung für die Altersversorgung;
  - sowie 600.000,00 DM als Abfindung für den Verlust des Arbeitsverhältnisses.
- 3 Der Gehaltsteil, der das bisherige monatliche Gehalt überstieg --das Jahresbruttogehalt hatte im Vorjahr 124.829,00 DM betragen-- sollte nicht zusatzversorgungspflichtig sein. Krankenkassen- und Ärzteversorgungsbeiträge sollten wie bisher abgeführt bzw. gezahlt werden.
- 4 Der Kläger erhielt die Abfindung nach Abzug des Freibetrages gemäß § 3 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 30.000,00 DM unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Jahr 1992 ausgezahlt. Die übrigen Beträge wurden monatlich entsprechend der vertraglichen Vereinbarung gezahlt und lohnversteuert.
- 5 Seine freiberufliche Tätigkeit --aus der er im Jahr 1991 einen Gewinn aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 113.714,00 DM erzielt hatte-- stellte er zum 31. Dezember 1991 ein. Aus der Praxisaufgabe ergab sich ein Aufgabegewinn von 7.959,00 DM.
- 6 Im Rahmen einer Außenprüfung bei dem Arbeitgeber des Klägers stellte der Prüfer fest, dass die Gehaltszahlungen für Januar 1992 bis März 1993 wesentlich höher waren als das monatliche Gehalt der Vorjahre. Er vertrat deshalb die Auffassung, die Mehrzahlungen sollten neben dem Gehalt zugleich die weggefallenen Nebeneinnahmen abgelten und seien als Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG zu werten. Da sich diese Entschädigungszahlungen auf zwei Jahre verteilten, seien die von 600.000,00 DM nicht gegeben. Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) und besteuerte die Abfindung nach Abzug eines Freibetrags mit dem vollen Steuersatz des Klägers. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Die Entscheidung ist abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 1452. Die Abfindungszahlung in Höhe von 600.000,00 DM habe die Einnahmen mehrerer Jahre, und zwar nach dem 31. März 1993, abgelten sollen und sei zusammengeballt in 1992 zugeflossen. Die darüber hinaus im Jahre 1993 gezahlten erhöhten Monatsgehälter stellten dagegen keine Entschädigungsleistung i.S. des § 34 EStG dar. Zwar handele es sich bei dem vereinbarten erhöhten Bruttogehalt wirtschaftlich gesehen um eine Entschädigung für die nicht mehr durchzuführenden Privatliquidationen. Die Parteien durften diese Mehrzahlungen aber als Teil des Bruttogehalts im Sinne der vereinbarten angemessenen Chefarzt-Vergütung verstehen und entsprechend steuerlich behandeln. Das Mehrgehalt sei deshalb laufendes Gehalt. Die späteren monatlichen Zahlungen von 1.000,00 DM zur Verwendung für seine Altersversorgung seien als sog. Zusatzleistungen aus sozialen Gründen für die Frage der Zusammenballung der Abfindung ebenfalls unschädlich.
- 8 Das FA begründet seine Revision mit der fehlenden Zusammenballung der Entschädigungsleistung im Jahre 1992. Teil der einheitlich zu beurteilenden Entschädigung sei auch die Aufstockung des Gehalts im Rahmen der Abfindungsvereinbarung. Soweit das Gehalt von 18.666,00 DM den Betrag von 10.402,00 DM übersteige, stelle es keine bürgerlich-rechtlichen Erfüllungsleistungen des Arbeitsvertrages, sondern Entschädigungen für das nicht mehr ausübbares Liquidationsrecht dar. Deshalb sei es auch von der Zusatzversorgung ausgenommen worden.
- 9 Eine ermäßigte Besteuerung sei auch deshalb nicht angezeigt, weil sich nach der Rechtsprechung durch die Zusammenballung erhöhte steuerliche Belastungen ergeben müssten und der Kläger ohne die Entschädigungsleistung bereits den Spitzensteuersatz erreicht habe, lediglich der

Durchschnittssatz habe sich um moderate 9 % (von 38,2 % auf 47,8 %) erhöht.

- 10** Schließlich sei auch kein Fall einer unschädlichen Zusatzleistung gegeben. Zum einen liege die Zusatzleistung mit 198.960,00 DM (75.000,00 DM für Altersvorsorge und 123.960,00 DM für 15 Monate Gehaltsaufstockung) über dem steuerlichen Unterschiedsbetrag in Höhe von 165.868,00 DM bei der Hauptleistung. Zum anderen seien die Zusatzleistungen nicht aus sozialen Gründen erfolgt.
- 11** Das FA beantragt,  
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Kläger beantragen,  
die Revision zurückzuweisen.
- 13** **II.**  
Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen ( § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Abfindungszahlung in Höhe von 600.000,00 DM ist --wie das FG zu Recht entschieden hat-- nach Abzug des Freibetrages gemäß § 3 Nr. 9 EStG ermäßigt nach § 34 Abs. 1 EStG zu besteuern.
- 14** **1.**  
a)  
Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist nach § 34 Abs. 1 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung die darauf entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte u.a. Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 EStG in Betracht. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sind außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 1 EStG grundsätzlich nur gegeben, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen (BFH-Urteil vom 06. September 2000 XI R 19/00 , BFH/NV 2001, 431). Ein zusammengeballter Zufluss ist demnach aber nur für die zu begünstigenden Leistungen gefordert.
- 15** Entschädigungen, die aus Anlass der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses als Ersatz für entgehende Einnahmen gewährt werden, sind einheitlich zu beurteilen. Sie müssen, um tarifvergünstigt gemäß § 34 Abs. 1 EStG besteuert zu werden, grundsätzlich in einem Veranlagungszeitraum zufließen (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 1996 XI R 51/95 , BFHE 180, 152, BStBl II 1996, 416). Dies gilt jedoch nicht ausnahmslos (vgl. BFH-Urteil vom 16. März 1993 XI R 10/92 , BFHE 170, 445, BStBl II 1993, 497). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz hält der Senat --wie er in seinem Urteil vom 14. August 2001 XI R 22/00 (BFHE 196, 500, BStBl II 2002, 180) ausgeführt hat-- in solchen Fällen für geboten, in denen neben einer Hauptentschädigungsleistung aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit in späteren Veranlagungszeiträumen ergänzende Entschädigungszusatzleistungen gewährt werden.
- 16** b)  
Gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG gehören zu den Einkünften i.S. 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-rechtlich Erfüllungsleistungen des ursprünglichen Arbeitsverhältnisses sind, sind keine Ersatzleistungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 1987 VI R 61/84 , BFH/NV 1987, 498).

Mithin muss für die Annahme einer Entschädigung in diesem Sinne die an die Stelle der bisherigen Einnahmen tretende Ersatzleistung auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen; es reicht nicht aus, wenn die bisherige vertragliche Basis bestehen geblieben ist und sich nur Zahlungsmodalitäten geändert haben (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 16. April 1980 VI R 86/77 , BFHE 130, 168, BStBl II 1980, 393).

17 c)

Für die Frage, ab wann vertragliche Ansprüche nicht mehr auf der alten Rechtsgrundlage entstehen können, ist von dem Zeitpunkt auszugehen, zu dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer das Dienstverhältnis wirksam beendet haben (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1981 III R 133/78 , BFHE 135, 66, BStBl II 1982, 305 unter 2.a, m.w.N.). Werden in einer Abfindungsvereinbarung neben Entschädigungen für künftig entgehende Einnahmen auch Zahlungen einbezogen, die bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses zustanden, so sind diese, selbst wenn sie noch nicht fällig sein sollten, als nicht tarifermäßigte Einnahmen von den Entschädigungen zu trennen (BFH-Urteil in BFH/NV 1987, 498 [BFH 20.03.1987 - VI R 61/84] ).

18 Unter Auflösung des Dienstverhältnisses ist die nach bürgerlichem (Arbeits-)Recht wirksame Auflösung zu verstehen; die Beteiligten haben es dabei --bis an die Grenze des Gestaltungsmissbrauchs-- in der Hand, durch vertragliche Vereinbarung zu bestimmen, in welchem Umfang gemäß § 3 Nr. 9 EStG steuerfreie Abfindungen an die Stelle von steuerpflichtigen Lohnansprüchen treten (BFH-Urteile vom 13. Oktober 1978 VI R 91/77 , BFHE 126, 399, BStBl II 1979, 155 [BFH 13.10.1978 - VI R 91/77] ; vom 10. Oktober 1986 VI R 178/83 , BFHE 148, 257, BStBl II 1987, 186, und vom 27. April 1994 XI R 41/93 , BFHE 174, 352 BStBl II 1994, 653). Dies gilt insoweit auch für Entschädigungen gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG .

19 2.

Die einheitlich zu beurteilende Entschädigung i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG (vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 196, 500, BStBl II 2002, 180 [BFH 14.08.2001 - XI R 22/00] , und vom 6. März 2002 XI R 16/01 , BFHE 198, 484 [BFH 06.03.2002 - XI R 16/01] , BFH/NV 2002, 1379 [BFH 06.03.2002 - XI R 16/01] ) umfasst vorliegend die gezahlte Abfindung in Höhe von 600.000,00 DM sowie die vom Arbeitgeber übernommenen Zahlungen von monatlich 1.000,00 DM zur Altersversorgung des Klägers bis zur Vollendung seines 62. Lebensjahres. Das erhöhte monatliche Bruttogehalt von 18.666,00 DM von Januar 1992 bis 31. März 1993 ist keine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 EStG .

20 a)

Im Streitfall besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit darüber, dass die Abfindung in Höhe von 600.000,00 DM eine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG darstellt.

21 b)

Auch die vom Arbeitgeber übernommenen Zahlungen von monatlich 1.000,00 DM zur Verwendung für die Altersversorgung des Klägers sind zwar Teil der einheitlich zu beurteilenden Entschädigung. Das FG hat diese Zahlungen allerdings zu Recht als eine --neben der Hauptentschädigungsleistung-- in späteren Veranlagungszeiträumen aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährte Entschädigungszusatzleistung im Sinne der Rechtsprechung des Senats angesehen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 196, 500, BStBl II 2002, 180 [BFH 14.08.2001 - XI R 22/00] ). Dazu gehören beispielsweise solche Leistungen, die der Arbeitgeber dem entlassenen Arbeitnehmer zur Erleichterung des Arbeitsplatz- oder Berufswechsels oder als Anpassung an eine dauerhafte Berufsaufgabe und Arbeitslosigkeit erbringt. Sie setzen keine Bedürftigkeit des entlassenen Arbeitnehmers voraus. Soziale Fürsorge ist allgemein im Sinne der Fürsorge des Arbeitgebers für seinen früheren Arbeitnehmer zu verstehen. Ob der Arbeitgeber zu der Fürsorge arbeitsrechtlich verpflichtet ist, ist unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 03. Juli 2002 XI R 80/00 , BFHE 199, 395, BFH/NV 2002, 1645).

- 22** Die monatlichen Zahlungen verfolgten den Zweck, die Härte des Arbeitsplatzverlustes abzumildern und dem Kläger bei der Fortführung seiner während des Dienstvertrages begonnenen Altersversorgung zu helfen; sie beruhten damit auf sozialen Gründen im weiteren Sinne.
- 23** Auch der Summe nach stellen die monatlichen Zahlungen von 1.000,00 DM die Zusammenballung der Hauptleistung nicht in Frage (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2002 XI R 2/01 , BFHE 197, 526 [BFH 24.01.2002 - XI R 2/01] , BFH/NV 2002, 715). Sie bilden mit insgesamt 75.000,00 DM betragsmäßig einen lediglich ergänzenden Zusatz zur Hauptleistung von 600.000,00 DM und erreichen nur rund 11 % der Gesamtentschädigung in Höhe von 675.000,00 DM (Hauptentschädigung und Leistungen zur Altersversorgung). Zwar ist der über die Jahre auflaufende Betrag von 75.000,00 DM für sich genommen nicht unbedeutend, dabei muss aber berücksichtigt werden, dass sich die Zahlungen auf einen längeren Zeitraum verteilen.
- 24** c)
- Keine Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 EStG und damit für die Frage des zusammengeballten Zuflusses unbeachtlich ist das von Januar 1992 bis 31. März 1993 gezahlte monatliche Bruttogehalt von 18.666,00 DM. Insoweit handelt es sich nicht um Ersatz für entgehende Einnahmen, sondern, wie auch das FG zutreffend entschieden hat, um die --nach einer Vertragsmodifikation-- geschuldete Vergütung durch den Arbeitgeber.
- 25** Mit der Vereinbarung vom 20. Januar 1992 ist das Arbeitsverhältnis --unter Beachtung der Kündigungsfristen-- zum 31. März 1993 aufgehoben worden. Die Vertragsparteien haben sich damit an den gültigen Dienstvertrag und seine Kündigungsfristen gehalten, das Arbeitsverhältnis aber im Übrigen für seine Restlaufzeit dahin modifiziert, dass der Kläger mit sofortiger Wirkung von seiner Arbeit freigestellt wurde und nicht weiter privat liquidieren konnte. Der Anspruch des Klägers auf die den vertraglichen Vereinbarungen zugrunde liegende Übereinkunft hinsichtlich einer angemessenen Chefarzt-Vergütung blieb hiervon unberührt. Es ist nicht zu beanstanden, dass der Arbeitgeber es als seine vertragliche Pflicht betrachtete, den Kläger während des noch laufenden Arbeitsvertrages finanziell so zu stellen, als sei der Kläger weiterhin im vertraglich vorgesehenen Rahmen tätig. Die Parteien durften die Mehrzahlungen als Teil des Bruttogehalts im Sinne der vereinbarten Vergütung verstehen und entsprechend steuerlich behandeln. Dafür spricht auch der Hinweis des Klägers, man habe auf die steuerlich günstigere Möglichkeit, die wegfallenden Einnahmen aus Privatliquidationen als weitere Summe der Abfindung hinzuzurechnen, verzichtet, weil es sich nach ihrer Beurteilung um normales laufendes Gehalt gehandelt habe.
- 26** d)
- Dass es infolge der Zusammenballung von Einnahmen tatsächlich nachweisbar zu einer Verschärfung der Steuerprogression kommt, wie das FA geltend macht, ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 17. Dezember 1982 III R 136/79 , BFHE 137, 345, BStBl II 1983, 221 [BFH 17.12.1982 - III R 136/79] mit Hinweis auf den erhöhten Durchschnittssteuersatz, sowie BFH-Urteile in BFHE 180, 152, BStBl II 1996, 416 [BFH 21.03.1996 - XI R 51/95] unter 4., und vom 04. März 1998 XI R 46/97 BFHE 185, 429 [BFH 04.03.1998 - XI R 46/97] , BStBl II 1998, 787). Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, wenn der zusammengeballte Zufluss von Einnahmen eine höhere Einkommensteuer auslösen könnte, als dies bei einem verteilten Zufluss der Einnahmen der Fall wäre. Dass die Zusammenballung im Streitfall zu erhöhten steuerlichen Belastungen geführt hat, ist Angesichts des Anstiegs des durchschnittlichen Steuersatzes von 38,2 % auf 47,8 % im Übrigen offensichtlich.

---

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