

Steuerrecht: Die Fünftelregelung bezieht sich nicht nur auf das Vorjahr

Eine vom Arbeitgeber beim Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis gezahlte Abfindung führt zu „außerordentlichen Einkünften“ (mit der Folge einer günstigeren Besteuerung nach der sog. Fünftelregelung), wenn sie „zusammengeballt“ zufließt. Davon ist dann auszugehen, wenn der Steuerzahler in dem betreffenden Jahr einschließlich der Abfindung insgesamt mehr erhält, als er bei „ungestörter Fortsetzung“ des Arbeitsverhältnisses — also bei normalem Ablauf der Dinge — erhalten hätte. Die Vergleichsrechnung darf sich in Sonderfällen nicht nur auf das Vorjahr beziehen, sondern hat auch weitere Zeiträume einzubeziehen, wenn das Vorjahr atypisch verlaufen ist (hier durch die Zahlung einer besonders hohen Provision eines Anlageberaters).

Quelle: Wolfgang Büser

Entschädigung als außerordentliche Einkünfte bei zusammengeballtem Zufluss infolge eines Mehrerhalts aufgrund der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses; Ermittlung der bei einem normalen Ablauf der Dinge erhaltenen Einnahmen anhand einer hypothetischen und prognostischen Beurteilung; Berücksichtigung der Verhältnisse des Vorjahres trotz Prägung der Einnahmesituation durch außergewöhnliche Ereignisse i.R.d. Einnahmenermittlung bei einem normalen Ablauf der Dinge

Gericht: BFH

Datum: 27.01.2010

Aktenzeichen: IX R 31/09

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2010, 16314

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 24.02.2009 - AZ: 15 K 257/06

Rechtsgrundlagen:

§ 24 Nr. 1 EStG

§ 34 Abs. 1 EStG

§ 34 Abs. 2 EStG

Fundstellen:

BFHE 229, 90 - 94

BB 2010, 2287-2288

BB 2010, 1437

BBK 2010, 591

BFH/NV 2010, 1324-1326

BFH/PR 2010, 295

BStBl II 2011, 28-30 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2010, 6
DB 2010, 1326-1327
DStR 2010, 1128-1130
DStR 2010, 8
DStRE 2010, 772
DStZ 2010, 472
EStB 2010, 246
FR 2010, 766-767
GStB 2010, 25
HFR 2010, 821-822
KÖSDI 2010, 17025
LGP 2010, 119
MBP 2010, 112
NJW 2010, 2976
NWB 2010, 1883
NWB direkt 2010, 649
NZA-RR 2010, 486-487
RdW 2010, 463-465
StB 2010, 218
StBW 2010, 491-492
StC 2010, 9
STFA 2010, 30
StuB 2010, 475
StX 2010, 357-358
Jurion-Abstract 2010, 224729 (Zusammenfassung)

BFH, 27.01.2010 - IX R 31/09

Amtlicher Leitsatz:

1. Eine Entschädigung führt zu außerordentlichen Einkünften nach § 34 Abs. 2 EStG , wenn sie zusammengeballt zufließen, weil der Steuerpflichtige infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses einschließlich der Entschädigung in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, also bei

normalem Ablauf der Dinge erhalten würde (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).

2. Was der Steuerpflichtige bei normalem Ablauf der Dinge erhalten würde, kann nur aufgrund einer hypothetischen und prognostischen Beurteilung ermittelt werden; dabei ist nicht auf die Verhältnisse des Vorjahres abzustellen, wenn die Einnahmesituation durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt ist und sich daraus keine Vorhersagen für den (unterstellten) normalen Verlauf bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses ableiten lassen.

Gründe

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (2003) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt wurden. Der Kläger ist Anlageberater und war bis zum 30. April des Streitjahres Angestellter bei einer Finanzplanung AG (AG). Die aus dieser Tätigkeit bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit setzten sich zusammen aus einem festen Gehaltsbestandteil, Provisionsvorauszahlungen und Bonifikationsabrechnungen und betragen im Jahr 2000 insgesamt 102.058 EUR (Einnahmen: 124.448 EUR), im Jahr 2001 insgesamt 111.963 EUR (Einnahmen: 131.459 EUR) und im Jahr 2002 insgesamt 242.345 EUR (Einnahmen 259.045 EUR). Der Kläger und die AG beendeten das Arbeitsverhältnis aufgrund eines Abwicklungsvertrags mit Ablauf des 30. April 2003. Die AG verpflichtete sich, dem Kläger eine Abfindung in Höhe von insgesamt 135.792,01 EUR zu zahlen, bestehend aus den Komponenten Altersvorsorge (12.773,34 EUR), Gehalt (44.820,68 EUR) und Provisionen (78.197,99 EUR). Seit dem 1. Mai des Streitjahres war der Kläger bei einer Bank angestellt.
- 2 Er erklärte im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Streitjahr Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von insgesamt 200.204 EUR, bestehend aus Einnahmen von 34.477 EUR (8.404 EUR Fixgehalt, 26.073 EUR Provisionen) aus seinem Arbeitsverhältnis mit der AG, Einnahmen aus seinem Arbeitsverhältnis mit der Bank in Höhe von 38.179 EUR sowie aus der von der AG geleisteten Abfindung von 127.548 EUR.
- 3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr fest, ohne die --um den nach § 3 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) steuerfreien Betrag von 8.181 EUR geminderte-- Abfindungsleistung als außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 EStG zu berücksichtigen, weil es --bezogen auf das Vorjahr 2002-- an einer Zusammenballung der Einkünfte fehle.
- 4 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) unterwarf die Abfindungszahlung von 127.548 EUR einem nach Maßgabe des § 34 EStG ermäßigten Steuersatz. Eine Zusammenballung liege vor, wenn der Steuerpflichtige infolge der Entschädigung in einem Veranlagungszeitraum mehr erhalte als bei normalem Ablauf der Dinge; dabei komme es bei einer Fallkonstellation wie im Streitfall nicht nur auf die Verhältnisse *des* Vorjahres (hier also das Jahr 2002), sondern auf die Einkünfte *der* Vorjahre an. Das Jahr 2002 sei nicht maßstababbildend. Denn nach der glaubhaften und unwidersprochen gebliebenen Darstellung des Klägers habe er ungewöhnlich hohe Provisionen erhalten, die auf einem besonders hohen Anlagebetrag eines Neukunden im Jahr 2001 beruht hätten. In den Jahren 1999 bis 2002 habe der Kläger durchschnittlich 158.490 EUR eingenommen (durchschnittliche Einkünfte 138.670 EUR). Selbst wenn man nur die beiden letzten Jahre vor der Auflösung in die Vergleichsberechnung einbezüge, läge der Durchschnittsverdienst mit 177.154 EUR weit unter dem, was tatsächlich im Streitjahr zugeflossen sei (nämlich 200.204 EUR).
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, die es auf die Verletzung des § 34 EStG stützt. Nach der Verwaltungsauffassung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 24. Mai 2004, BStBl I 2004, 505), sei --nur-- auf die Einkünfte des Vorjahres abzustellen.
- 6 Das FA beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

7 Die Kläger beantragen,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

8 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Zutreffend hat das FG die Voraussetzungen einer als außerordentliche Einkünfte begünstigt zu steuernden Entschädigung nach § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG bejaht.

9 1.

Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die auf außerordentliche Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach § 34 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 EStG (Fünftelregelung) zu berechnen. Als außerordentliche Einkünfte kommen nur die in § 34 Abs. 2 EStG aufgeführten Einkünfte in Betracht. Das bedeutet aber nicht, die --hier im Streitjahr vereinnahmte-- Entschädigung (§ 24 Nr. 1 EStG) sei ohne weiteres ermäßigt zu besteuern. Vielmehr ist der Wortlaut des § 34 Abs. 2 EStG entsprechend dem Normzweck, die Auswirkungen des progressiven Tarifs abzuschwächen, auf solche Einkünfte zu beschränken, die "zusammengeballt" zufließen (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--; vgl. Urteil vom 25. August 2009 IX R 3/09 , BFHE 226, 261 [BFH 25.08.2009 - IX R 3/09] ; aus dem Schrifttum instruktiv Sieker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 34 Rz B 5, m.w.N.). Davon ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum einschließlich der Entschädigung insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses, also bei normalem Ablauf der Dinge erhalten hätte (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 9. Oktober 2008 IX R 85/07 , BFH/NV 2009, 558, m.w.N.; vgl. dazu auch Blümich/Lindberg, § 34 EStG Rz 40 ff.).

10 a)

Die dafür notwendige, hypothetische und prognostische Betrachtung orientiert sich grundsätzlich an den Verhältnissen des Vorjahres, die dem Veranlagungszeitraum, in dem die Entschädigung zufließt, am nächsten liegen. Eine darauf aufbauende Vergleichsberechnung lediglich am Maßstab des Vorjahres ist aber keineswegs zwingend. Sie gilt nur für den Normalfall, in dem die Verhältnisse des Vorjahres --z.B. im Zuge einer normalen Gehaltsentwicklung-- auch diejenigen des Folgejahres mit großer Wahrscheinlichkeit abbilden. Sie gilt aber dann nicht, wenn die Einnahmesituation des Vorjahres durch außergewöhnliche Ereignisse geprägt ist und sich daraus keine Vorhersagen für den (unterstellten) normalen Verlauf bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses ableiten lassen. So beanstandet es der BFH insbesondere bei variablen Gehaltskomponenten nicht, wenn im Wege einer Prognoseentscheidung (auch) auf die Vorjahre zurückgegriffen wird (vgl. zum Vorstehenden BFH-Urteile vom 4. März 1998 XI R 46/97 , BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787, und in BFH/NV 2009, 558 [BFH 09.10.2008 - IX R 85/07]).

11 b)

Wenn sich die Revision auf das BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 505 beruft, so sieht der Senat darin keine Abweichung zur hier vertretenen Auslegung. Abgesehen davon, dass das BMF in seiner Tz. 12 explizit auf das BFH-Urteil in BFHE 185, 429 [BFH 04.03.1998 - XI R 46/97] , [BFH 04.03.1998 - XI R 46/97] BStBl II 1998, 787 Bezug nimmt, betreffen seine Ausführungen und Beispiele ersichtlich nur den Normalfall. Wenn das FA darüber hinaus meint, bei der vom BMF getroffenen "Einjahresentscheidung" (gemeint ist die Fokussierung nur auf das Vorjahr) handele es sich um eine Vereinfachungsregelung, so dass "Ungerechtigkeiten" im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise in Kauf genommen werden müssten, so vermag der Senat dieser Auffassung nicht beizupflichten. Denn bei dem BMF-Schreiben zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentzündigungen handelt es sich um eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die mit ihrem materiell-rechtlichen Inhalt Gegenstand

und nicht Maßstab richterlicher Kontrolle ist (vgl. die ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 31. Mai 1988 1 BvR 520/83 , BVerfGE 78, 214, 227 f.; BFH-Urteil vom 4. Mai 2006 VI R 28/05 , BFHE 213, 484, BStBl II 2006, 781, unter II.2.b aa, sowie BFH-Beschluss vom 4. Dezember 2008 XI B 250/07 , BFH/NV 2009, 394).

12 Typisierende Regelungen sind dem Schreiben nicht zu entnehmen, ganz abgesehen davon, dass nur der Gesetzgeber typisieren darf (siehe z.B. BFH-Urteil vom 13. Februar 2008 IX R 63/06 , BFH/NV 2008, 1138 [BFH 13.02.2008 - IX R 63/06]). § 34 Abs. 2 EStG sind jedoch keine Typisierungsbefugnisse im Sinne einer Regelungsdelegation auf die Verwaltung zu entnehmen. Die Norm ist nicht in einer Weise unbestimmt, dass sie ohne eine entsprechende Konkretisierung seitens der Verwaltung keinen hinreichend bestimmten, verfassungsgemäßen Regelungsgehalt hätte (vgl. zu Typisierungsbefugnissen BFH-Urteil vom 19. August 2008 IX R 3/08 , BFHE 223, 563, BStBl II 2009, 447). Vielmehr beruht die ungeschriebene Voraussetzung der Zusammenballung der Einkünfte auf einer teleologischen Reduktion der Norm durch die Rechtsprechung des BFH.

13 **2.**

Nach diesen Maßstäben hat das FG die vom Kläger erhaltene Entschädigung zu Recht als außerordentliche Einkünfte gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG unterworfen. Es hat bei der Prüfung, ob die Entschädigung zu einer Zusammenballung von Einkünften führt, zutreffend nicht (nur) auf das Vorjahr abgestellt. Denn aufgrund seiner --den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- Feststellungen beruhten die Einkünfte des Jahres 2002 auf einer ungewöhnlich hohen Provision. Aus ihnen lassen sich deshalb für den normalen Ablauf der Dinge bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses keine Erkenntnisse gewinnen. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn das FG die Verhältnisse der Vorjahre (also hier der Jahre 2000 bis 2002 oder in seiner Alternativrechnung nur der Jahre 2001 und 2002) mit in seine Berechnungen einbezieht.

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.