

# Urteil vom 01. August 2012, IX R 16/12

## **Außerkraftsetzung des § 3 Nr. 9 EStG a.F. ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden - Unechte Rückwirkung - Änderungsbefugnis des Gesetzgebers - Übergangsregelung**

BFH IX. Senat

GG Art 20, EStG § 3 Nr 9, EStG § 52 Abs 4a, TVG § 4 Abs 3

vorgehend FG München, 23. Januar 2012, Az: 13 K 543/10

## Leitsätze

NV: In der Aufhebung des § 3 Nr. 9 EStG a.F. durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22. Dezember 2005 (BGBl I 2005, 3682) mit Wirkung ab dem 1. Januar 2006 mit der Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a EStG liegt keine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung in Bezug auf eine bereits 2003 vereinbarte und erst im Juli 2008 ausgezahlte Abfindung .

## Tatbestand

- 1** I. Die Beteiligten streiten um die Steuerfreiheit einer Abfindung nach § 3 Nr. 9 des Einkommensteuergesetzes a.F. (EStG a.F.).
- 2** Der im Jahr 1948 geborene Kläger und Revisionskläger (Kläger) war seit 1966 bei einer GmbH beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Mit Vertrag vom 28. Mai 2003 wurde das Arbeitsverhältnis ab dem 1. Juli 2003 bis zum 30. Juni 2008 als Altersteilzeitarbeitsverhältnis nach dem gültigen Tarifvertrag fortgeführt. Aufgrund dieser Regelung erhielt der Kläger im Juli 2008 (Streitjahr) eine Abfindung, von der die GmbH in voller Höhe die Lohnsteuer einbehält.
- 3** Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger, die Abfindung bis zu einem Höchstbetrag von 11.000 € steuerfrei zu belassen. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte das ab, da § 3 Nr. 9 EStG a.F. für die im Juli des Streitjahres ausgezahlte Abfindung nach § 52 Abs. 4a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) nicht gelte. Das FA unterwarf die Abfindung der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG.
- 4** Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) hegte am Wegfall des § 3 Nr. 9 EStG a.F. mit Übergangsregelung in § 52 Abs. 4a EStG keine verfassungsrechtlichen Zweifel. Die bei der unechten Rückwirkung gebotene Abwägung falle zugunsten der Änderungsbefugnis des Gesetzgebers aus.
- 5** Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers: Es handele sich um eine echte Rückwirkung, die in die vertragliche Vereinbarung des Jahres 2003 und damit in die Altersversorgung des Klägers eingreife.
- 6** Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 30. Dezember 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Januar 2010 zu ändern und die Einkommensteuer für das Jahr 2008 neu festzusetzen, indem die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit um 11.000 € vermindert und die der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG unterliegenden Einkünfte in Höhe von ... € berücksichtigt werden.
- 7** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist unbearündet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzaerichtsordnuna (FGO) zurückzuweisen. Zutreffend

- 8 hat das FG auf die im Juli des Streitjahres ausgezahlte Abfindung § 3 Nr. 9 EStG a.F. nicht angewandt.
- 9 1. Nach § 3 Nr. 9 EStG a.F. waren --bei der im Streitfall gegebenen Konstellation-- Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten Auflösung des Dienstverhältnisses bis zu 11.000 € steuerfrei. Diese Regelung wurde durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm vom 22. Dezember 2005 (BGBl I 2005, 3682) mit Wirkung ab dem 1. Januar 2006 außer Kraft gesetzt, blieb aber nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a EStG weiter anzuwenden für vor dem 1. Januar 2006 entstandene Ansprüche auf Abfindung, soweit die Abfindungen dem Arbeitnehmer vor dem 1. Januar 2008 zufließen.
- 10 Da diese Voraussetzungen im Streitfall ersichtlich nicht erfüllt sind, ist die Abfindung nicht bis zu 11.000 € steuerfrei, sondern --wie geschehen-- im vollen Umfang der nach § 34 Abs. 1 EStG ermäßigten Besteuerung zu unterwerfen.
- 11 2. Diese Regelung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der erkennende Senat pflichtet dem FG bei, dass die bei einer unechten Rückwirkung gebotene Abwägung des schutzwürdigen Vertrauens des Klägers am Fortbestand des § 3 Nr. 9 EStG a.F. zugunsten der Änderungsbefugnis des Gesetzgebers ausfällt.
- 12 a) Entgegen der Revision handelt es sich bei dem Außerkraftsetzen des § 3 Nr. 9 EStG a.F. nicht um eine echte Rückwirkung. Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Die maßgebende Rechtsfolge steuerrechtlicher Normen ist das Entstehen der Steuerschuld. Deshalb liegt eine grundsätzlich unzulässige echte Rückwirkung nur vor, wenn das Gesetz eine bereits nach § 38 der Abgabenordnung i.V.m. § 36 Abs. 1 EStG mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 25 Abs. 1 EStG) entstandene Einkommensteuer nachträglich abändert (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BVerfGE 127, 31, Rückwirkung im Steuerrecht III, C. I., m.w.N.). So verhält es sich hier nicht; denn die Einkommensteuer für das Streitjahr (2008) war noch nicht entstanden, als das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm (a.a.O.) am 30. Dezember 2005 verkündet wurde.
- 13 b) Soweit belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung"), liegt eine "unechte" Rückwirkung vor. Eine solche unechte Rückwirkung ist zwar nicht grundsätzlich unzulässig, mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes aber nur vereinbar, wenn sie --in Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit-- zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (vgl. i.E. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31, Rückwirkung im Steuerrecht III, C. I., jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung des BVerfG).
- 14 c) Nach der danach notwendigen Gesamtabwägung hat der Gesetzgeber insbesondere mit der Übergangsregelung in § 52 Abs. 4a EStG die Grenze des Zumutbaren gewahrt.
- 15 aa) Mit dem FG sind verbindliche Vereinbarungen einer Abfindung wie im Streitfall weniger schutzwürdig, weil der Beendigungs- und Zahlungszeitpunkt über einen längeren Zeitraum als über das Folgejahr --insgesamt fünf Jahre-- hinaus verschoben wurde, nämlich von 2003 bis zum Jahr 2008. Zwar mag es für die Vereinbarung solcher längerfristigen Zeiträume für die Beteiligten des Altersteilzeitarbeitsverhältnisses gute Gründe gegeben haben. Indes ist das Vertrauen in den Fortbestand des geltenden Steuerrechts weniger schutzwürdig, zumal es dem Steuerpflichtigen offensteht, mit vertraglichen Klauseln auch die Verteilung des Risikos künftiger Steuerverschärfungen zu regeln (vgl. in diesem Sinn BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31, Rückwirkung im Steuerrecht III, C. II. 1. a bb (1)).
- 16 bb) Demgegenüber ist die tatbestandliche Rückanknüpfung zur Förderung des Gesetzeszweckes, Ausnahmeregelungen insbesondere im Hinblick darauf abzubauen, dass auch der bei Fortbestand des Dienstverhältnisses gezahlte Arbeitslohn steuerpflichtig wäre (so BTDrucks 16/105, S. 4 und S. 7), ersichtlich geeignet, erforderlich, aber auch angemessen. Denn der Gesetzgeber hat dem nach Maßgabe der obigen Ausführungen weniger schutzwürdigen Vertrauen in hinreichendem Maß durch die Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a EStG Rechnung getragen (dazu BTDrucks 16/105, S. 7). Eine zweijährige Übergangszeit reicht aus, um den Steuerpflichtigen zu ermöglichen, ihre Verträge entsprechend der gesetzlichen Neuregelung anzupassen. Selbst die Vertragsparteien, die --wie der Kläger und die GmbH im Streitfall-- Bindungen des Tarifvertrags unterliegen, können ihre Abfindungsregelung mit Blick auf die geänderte steuergesetzliche Ausgangslage gestalten. Eine

möglicherweise entstehende Regelkollision wäre nach dem gesetzlichen Kollisionslösungsprinzip des Günstigkeitsvergleichs gemäß § 4 Abs. 3 des Tarifvertragsgesetzes aufzulösen (s. dazu etwa Bundesarbeitsgericht, Urteil vom 24. Februar 2010 4 AZR 691/08, Der Betrieb 2010, 1593).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)