

Urteil vom 16. Dezember 2021, VI R 10/18

Ermäßigter Besteuerungslohn für eine mehrjährige Tätigkeit

ECLI:DE:BFH:2021:U.161221.VIR10.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG § 34 Abs 2 Nr 4, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 19, EStG VZ 2013

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 26. Juli 2017, Az: 2 K 376/16

Leitsätze

1. NV: Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG setzen die zweckbestimmte Verknüpfung der Vergütung mit der Tätigkeitsdauer voraus.
2. NV: Es reicht nicht aus, dass Arbeitslohn in einem anderen Veranlagungszeitraum als demjenigen zufließt, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammentrifft.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 27.07.2017 - 2 K 376/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und wurden für das Streitjahr (2013) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Dem Kläger war von seinem Arbeitgeber am ...2012 fristlos gekündigt worden. Nach der Kündigung erhielt er im Jahr 2012 Arbeitslosen- und Krankengeld.
- 2 Daraufhin strengte der Kläger einen Prozess beim Arbeitsgericht an, der mit einem Vergleich vom ...2013 vor dem Landesarbeitsgericht abgeschlossen wurde. Hiernach musste der Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis mit dem Kläger unter Zugrundelegung einer Bruttomonatsvergütung in Höhe von ... € bis zum Beendigungszeitpunkt abrechnen. Das Arbeitsverhältnis wurde zum 31.03.2013 für beendet erklärt. Außerdem hatte der Kläger Anspruch auf eine Abfindung in analoger Anwendung von §§ 9, 10 des Kündigungsschutzgesetzes in Höhe von 30.000 €.
- 3 Der Arbeitgeber des Klägers erstellte Ende Januar 2013 monatliche Lohnabrechnungen für die Zeiträume März 2012 bis Januar 2013 und zahlte den hierbei errechneten Nettolohn per Banküberweisung am 31.01.2013 aus. Die Monate Februar bis März 2013 inklusive der vereinbarten Abfindung in Höhe von 30.000 € rechnete er am 17.04.2013 ab und zahlte die Beträge im Laufe des Februar bzw. März 2013 aus. Die noch zu leistenden Lohnzahlungen für 2012 wurden mit den zu Unrecht geleisteten Kranken- und Arbeitslosengeldzahlungen verrechnet.
- 4 In der Einkommensteuererklärung des Streitjahres beantragte der Kläger die Anwendung des § 34 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die gesamten in 2013 durch seinen ehemaligen Arbeitgeber geleisteten Zahlungen. Das seinerzeit für die Besteuerung der Kläger zuständige Finanzamt ... gewährte im Einkommensteuerbescheid für 2013 die Tarifbegünstigung jedoch nur für den Anteil in Höhe von 30.000 €, der aus der Abfindung resultierte, nicht jedoch für die übrigen nachträglichen Lohnzahlungen.

- 5 Hiergegen haben die Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage erhoben, die das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1449 veröffentlichten Gründen abwies.
- 6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Sie beantragen,

das FG-Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 29.01.2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2013 vom 10.07.2015 dahingehend zu ändern, dass die Tarifiermäßigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG in Bezug auf weitere Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 69.471,40 € gewährt wird;

hilfsweise, die Einkommensteuer für die Veranlagungszeiträume 2012 und 2013 gemäß § 163 der Abgabenordnung (AO) abweichend festzusetzen.

- 8 Der im Laufe des Revisionsverfahrens anstelle des zunächst beklagten und revisionsbeklagten Finanzamts ... für die Besteuerung der Kläger zuständig gewordene Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 Die Zuständigkeit für die Besteuerung der Kläger ist aufgrund der Vierten Verordnung zur Änderung der Verordnung über die Zuständigkeiten der hessischen Finanzämter vom 4. November 2021 auf das FA übergegangen. Dieser während des Revisionsverfahrens durch einen Organisationsakt der Verwaltung eingetretene Zuständigkeitswechsel führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (Senatsurteil vom 11.09.2008 - VI R 63/04, m.w.N.).
- 11 Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die aufgrund des Vergleichs erfolgten Zahlungen des Arbeitgebers, die nicht auf die vereinbarte Abfindung entfallen, nicht nach § 34 EStG ermäßigt zu besteuern sind.
- 12 1. Eine ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommt nicht in Betracht. Bei den streitigen Zahlungen handelt es sich nicht um Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG.
- 13 Gemäß § 34 Abs. 1 EStG werden außerordentliche Einkünfte auf Antrag einem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Als außerordentliche Einkünfte kommen nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG Entschädigungen in Betracht, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt worden sind (§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG).
- 14 a) Entschädigungen i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG sind nur solche Zahlungen, die als Ersatz für Einnahmen geleistet werden, die entweder entgangen sind oder noch entgehen, und die nunmehr an deren Stelle treten. Zahlungen, die nicht für weggefallene Einnahmen erbracht werden, sondern bürgerlich-rechtliche Erfüllungsleistungen eines Rechtsverhältnisses sind, zählen nicht zu den Entschädigungen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.05.1980 - VIII R 64/78, BFHE 131, 297, BStBl II 1981, 6). Das gilt auch, wenn aus einem derartigen Rechtsverhältnis abgeleitete Erfüllungsansprüche streitig sind und die Vertragsparteien den Streit im Wege des Vergleichs beilegen (BFH-Urteil vom 25.03.1975 - VIII R 183/73, BFHE 115, 472, BStBl II 1975, 634). Mithin muss für die Annahme einer Entschädigung die an die Stelle der bisherigen Einnahmen tretende Ersatzleistung auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruhen, während es nicht ausreicht, wenn die bisherige vertragliche Basis bestehen geblieben ist und sich nur Zahlungsmodalitäten geändert haben (z.B. Senatsurteil vom 16.04.1980 - VI R 86/77, BFHE 130, 168, BStBl II 1980, 393). Dabei ist für die Frage, ab wann vertragliche Ansprüche nicht mehr auf der alten Rechtsgrundlage entstehen können, von dem Zeitpunkt auszugehen, zu dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer das Dienstverhältnis wirksam beendet haben (BFH-Urteil vom 18.12.1981 - III R 133/78, BFHE 135, 66, BStBl II 1982, 305). Werden in einer Abfindungsvereinbarung neben Entschädigungen für künftig entgehende Einnahmen auch Zahlungen einbezogen, die dem Arbeitnehmer bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses zustanden, so sind diese, selbst wenn sie noch nicht fällig sein sollten, von den Entschädigungen zu trennen (Senatsurteil vom 20.03.1987 - VI R 61/84, BFH/NV 1987, 498).

- 15** b) Mit dem am ...2013 abgeschlossenen Vergleich haben sich der Kläger und sein ehemaliger Arbeitgeber dahingehend geeinigt, dass das Arbeitsverhältnis aufgrund der Kündigung des Arbeitgebers zum 31.03.2013 beendet wurde. Entsprechend war die Bruttomonatsvergütung mit ... € bis zu diesem Zeitpunkt abzurechnen. Für den "Verlust seines sozialen Besitzstands" hatte der Arbeitgeber dem Kläger zudem eine Abfindung in Höhe von 30.000 € zu zahlen.
- 16** Hieraus ergibt sich, dass allein die vereinbarte Abfindungszahlung in Höhe von 30.000 € als Entschädigung für entgehende Einnahmen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG anzusehen ist, weil nur dieser --vom FA bereits der ermäßigten Besteuerung unterworfen-- Betrag einen Ersatz für das aufgrund der Vertragsbeendigung entgehende Aktivgehalt beinhaltet (s. BFH-Urteil vom 06.03.2002 - XI R 51/00, BFHE 198, 468, BStBl II 2002, 516). Die übrigen --vorliegend noch streitigen-- Zahlungen wurden demgegenüber als Arbeitslohn in Erfüllung des bis zum 31.03.2013 bestehenden Arbeitsverhältnisses geleistet.
- 17** 2. Die streitigen Zahlungen sind auch nicht nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu besteuern.
- 18** a) Als ermäßigt zu steuernde außerordentliche Einkünfte kommen insbesondere Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 1. Halbsatz EStG). Nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG ist eine Tätigkeit mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.
- 19** b) Anders als bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit muss es sich, wenn die ermäßigte Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG in Rede steht, bei der mehrjährigen Tätigkeit nicht um eine abgrenzbare Sondertätigkeit handeln. Insbesondere ist es nicht erforderlich, dass die Tätigkeit selbst von der regelmäßigen Erwerbstätigkeit abgrenzbar ist oder die in mehreren Veranlagungszeiträumen erdiente Vergütung auf einem besonderen Rechtsgrund beruht, der diese von den laufenden Einkünften unterscheidbar macht (Senatsurteil vom 07.05.2015 - VI R 44/13, BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890).
- 20** Dementsprechend ist beim Arbeitnehmer jede Vergütung für eine Tätigkeit, die sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst, atypisch zusammengeballt und damit "außerordentlich" i.S. des § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG (Senatsurteil in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890).
- 21** c) Allerdings reicht es nicht aus, dass der Arbeitslohn in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem zufließt, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammentrifft. Die Entlohnung muss vielmehr für sich betrachtet zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein, die Vergütung folglich für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden (s. z.B. Senatsurteile vom 07.08.2014 - VI R 57/12, und vom 03.07.1987 - VI R 43/86, BFHE 150, 431, BStBl II 1987, 820). Diese mehrjährige Zweckbestimmung kann sich entweder aus dem Anlass der Zuwendung oder aus den übrigen Umständen ergeben. Soweit andere Hinweise auf den Verwendungszweck fehlen, kommt der Berechnung des Entgelts und den Zahlungsmodalitäten maßgebliche Bedeutung zu (Senatsurteile in BFHE 150, 431, BStBl II 1987, 820; vom 16.12.1996 - VI R 51/96, BFHE 182, 161, BStBl II 1997, 222, und in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890).
- 22** d) Darüber hinaus müssen wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen. Diese können sowohl in der Person des Arbeitnehmers als auch des Arbeitgebers vorliegen (s. Senatsurteile vom 20.11.1970 - VI R 183/68, BFHE 101, 237, BStBl II 1971, 263; vom 19.09.1975 - VI R 61/73, BFHE 117, 149, BStBl II 1976, 65, und vom 12.04.2007 - VI R 6/02, BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581). Das Merkmal der wirtschaftlich vernünftigen Gründe dient der Verhütung von Missbräuchen. Deshalb schließt nur eine willkürliche, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenballung allein aus steuerlichen Gründen die Anwendung der Tarifbegünstigung auf mehrjährigen Arbeitslohn aus (Senatsurteil in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890).
- 23** e) Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze liegt im Streitfall kein zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige --mehr als zwölfmonatige-- Tätigkeit vor.
- 24** Der den arbeitsgerichtlichen Rechtsstreit abschließende Vergleich zwischen dem Kläger und seinem ehemaligen Arbeitgeber wurde am ...2013 geschlossen. Die darin getroffene Vereinbarung ging dahin, dass jedenfalls für Februar und März 2013 laufender Arbeitslohn ausbezahlt werden sollte. In Erfüllung dieser Vereinbarung erstellte der Arbeitgeber Ende Januar 2013 monatliche Lohnabrechnungen für März 2012 bis einschließlich Januar 2013 und zahlte den Nettolohn auf der Grundlage einer Bruttovergütung von ... € für diesen Zeitraum am 31.01.2013 an den

Kläger aus. Die im Zeitpunkt des Vergleichsabschlusses noch nicht fälligen Löhne für Februar und März 2013 erhielt der Kläger im Laufe dieser Monate. Mithin lag ein zweckbestimmtes Entgelt für einen mehrmonatigen Zeitraum allenfalls betreffend den Zeitraum von März 2012 bis Januar 2013 vor. Die Zahlungen im Februar und März 2013 erfolgten demgegenüber mit dem Zweck der Zahlung von Arbeitslohn für Februar bzw. März 2013 entsprechend der getroffenen Vereinbarung und gewählten Zahlungsmodalitäten für jeweils einen Monat.

- 25** Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von dem Sachverhalt, der der Senatsentscheidung in BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890 zugrunde lag und einen Lohnzahlungszeitraum betraf, der von 12 auf 14 Monate verlängert worden war.
- 26** Soweit die Zahlungen für Februar und März 2013 mit der Auszahlung der Löhne für März 2012 bis Januar 2013 in einem Veranlagungszeitraum zusammentrafen, rechtfertigt dies eine Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nicht. Denn für die Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG reicht es --wie oben dargelegt-- nicht aus, dass Arbeitslohn --hier die Vergütung für März bis Dezember 2012-- in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem zufließt, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit --hier den Zahlungen für Januar bis März 2013-- zusammentrifft.
- 27** Da danach ein zweckbestimmtes Entgelt für einen mehr als zwölf Monate umfassenden Zeitraum nicht vorliegt, hat das FG für diese Lohnzahlungen eine ermäßigte Besteuerung gemäß § 34 EStG im Ergebnis zutreffend abgelehnt.
- 28** 3. Soweit die Kläger hilfsweise eine Steuerfestsetzung nach § 163 AO begehren, kann hierüber im vorliegenden Verfahren nicht entschieden werden.
- 29** Ob im Streitfall eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO in Betracht käme, kann der Senat nicht entscheiden. Es ist nicht ersichtlich, dass die Kläger im Einspruchs- oder im Klageverfahren einen ausdrücklichen Antrag auf eine derartige Billigkeitsmaßnahme gestellt haben, so dass es sowohl an einer Verwaltungsentscheidung als auch an einer finanzgerichtlichen Entscheidung über eine solche Billigkeitsmaßnahme fehlt (s. z.B. BFH-Urteil vom 21.09.2000 - IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178).
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de