

Urteil vom 14. April 2015, IX R 29/14

Keine Tarifbegünstigung bei Teilzahlung

BFH IX. Senat

AO § 163, EStG § 24 Nr 1 Buchst a, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG VZ 2009

vorgehend FG München, 14. April 2014, Az: 12 K 2449/12

Leitsätze

NV: 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.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15. April 2014 12 K 2449/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war bei der A-OHG nichtselbständig beschäftigt. Mit Aufhebungsvertrag vom 22. August 2006 wurde das Arbeitsverhältnis zum 31. Dezember 2006 wegen dringender betrieblicher Gründe aufgelöst und eine Ende Januar 2007 fällige Abfindung für den Verlust des Arbeitsplatzes in Höhe von 158.500 € vereinbart. Nachdem vor Auszahlung der Abfindung über das Vermögen der A-OHG im Januar 2007 das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, meldete der Kläger diese Forderung neben weiteren Ansprüchen gegenüber seiner früheren Arbeitgeberin zur Tabelle an. Die Abfindungsforderung wurde vom Insolvenzverwalter in vollem Umfang anerkannt. Am 15. April 2009 erhielt der Kläger einen Teilbetrag von 55.474 € (34.272,80 € netto). Ein weiterer Teilbetrag von 50.264,24 € wurde in 2011 ausbezahlt.
- 2 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2009, in welchem der Kläger weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 3.162 € sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 5.064 € und die mit ihm zusammen veranlagte Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 8.906 € erzielten, wurde die Abfindungszahlung als eine der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegende Entschädigung behandelt. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Einspruch und Klage waren erfolglos.
- 3 Das Finanzgericht (FG) entschied mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2015, 224 veröffentlichten Urteil, der Kläger habe im Streitjahr keine Einnahmen erzielt, die der Tarifiermäßigung des § 34 EStG unterliegen. Es liege im Streitfall zwar eine einheitlich zu beurteilende Entschädigung i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG vor, nicht aber die für eine Tarifbegünstigung erforderliche Zusammenballung von Einkünften. Der Kläger habe im Streitjahr 55.474 € und 2011 einen weiteren Betrag von 50.264,24 € ausgezahlt bekommen. Die erste Auszahlung entspreche etwas mehr als einem Drittel der Gesamtabfindungssumme von 158.500 € und sei daher nicht mehr verhältnismäßig geringfügig. Auch könne im Hinblick darauf, dass der Kläger erst im Jahr 2011 einen weiteren Teilbetrag von 50.264,24 € und damit ca. ein weiteres Drittel der vereinbarten Entlassungsentchädigung erhalten habe, keine Rede davon sein, dass die ganz überwiegende Hauptentschädigungsleistung in einem Betrag ausgezahlt worden sei. Vielmehr habe die Insolvenz der Arbeitgeberin im Ergebnis dazu geführt, dass die vereinbarte Gesamtentschädigung in drei annähernd gleiche Teilbeträge aufgeteilt wurde und, sofern das noch ausstehende restliche Drittel in einer Summe gezahlt werde, nicht in einem, sondern in mindestens drei verschiedenen

Veranlagungszeiträumen zu erfassen sei. Auf die Gründe, die zur Ratenzahlung geführt hätten, komme es dabei nicht an.

- 4 Dass die Entlassungsentschädigung dem Kläger entgegen der ursprünglichen Vereinbarung nicht in einer Gesamtsumme zugeflossen, sondern insofern planwidrig auf mehrere Jahre verteilt worden sei, als auf die zeitweise Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers und damit die besonderen Verhältnisse des Zahlungsverpflichteten Rücksicht genommen werden musste, könne allenfalls im Wege der Billigkeit nach §§ 163, 227 der Abgabenordnung (AO) berücksichtigt werden. Für das vorliegende Klageverfahren habe dies keine Auswirkung, da hier nur die Tatbestandsmäßigkeit der Steuerfestsetzung zu prüfen sei.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der diese die Verletzung materiellen Rechts rügen. Insbesondere gebiete die § 34 EStG innewohnende soziale Komponente die Anwendung der Norm. § 34 EStG habe Billigkeitscharakter, der bei der Auslegung stets zu beachten sei. Dies werde grundsätzlich auch aus einem verfassungsmäßigen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz abgeleitet. Zur Erlangung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG bedürfe es auch nicht in jedem Fall einer Zusammenballung von Einkünften.
- 6 Im Streitfall habe die Teilauszahlung schlicht auf dem Umstand beruht, dass der Insolvenzverwalter so viel Masse zwischenzeitlich veräußert habe, dass eine Teilauszahlung von 35 % auf sämtliche angemeldeten Forderungen vorgenommen werden konnte. Die Teilzahlung sei ausschließlich aus sozialen Gründen erfolgt, insbesondere um die durch das Ende des Arbeitsverhältnisses bestehenden Härten der Arbeitnehmer abzumildern. Mitte 2011 habe der Insolvenzverwalter eine weitere Teilauszahlung von 30 %, also von 50.264,24 €, an den Kläger vorgenommen. Auch diese Teilauszahlung sei ausschließlich aus sozialen Gründen erfolgt, insbesondere um die durch das Ende des Arbeitsverhältnisses bestehenden Härten der Arbeitnehmer abzumildern. Es handele sich um eine ergänzende Zusatzleistung, da 2009 überhaupt nicht festgestanden habe, ob und wann sie gezahlt werden könne. Durch diese beiden Auszahlungen sei genau die Situation für den Kläger eingetreten, die die Rechtsprechung genügen lasse, auf den Grundsatz der Zusammenballung zu verzichten.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Einkommensteuer 2009 unter Berücksichtigung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG auf die im Veranlagungszeitraum 2009 gezahlte Entschädigung auf 2.068 € festgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Im Streitfall fehle es an einem Nachteil, der durch die Anwendung des § 34 Abs. 1 EStG ausgeglichen werden müsste. Ungeachtet dessen, dass eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO nicht Gegenstand der Revision sei, lägen auch die Voraussetzungen einer abweichenden Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nicht vor, weil die im Streitjahr zugeflossene Abfindungszahlung nicht die entgehenden Einnahmen übersteige und damit keine progressionsbedingten Härten gemildert werden müssten.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die dem Kläger im Streitjahr zugeflossene Teilabfindung nicht nach § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG ermäßigt zu besteuern ist.
- 11 1. Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist nach § 34 Abs. 1 EStG die darauf entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte u.a. Entschädigungen in Betracht, die gemäß § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gewährt werden.
- 12 a) Eine Entschädigung liegt vor, wenn die bisherige Grundlage für den Erfüllungsanspruch weggefallen ist und der an die Stelle der bisherigen Einnahmen getretene Ersatzanspruch auf einer neuen Rechts- oder Billigkeitsgrundlage beruht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. September 2003 XI R 9/02, BFHE 204, 65, BStBl II 2004, 349, m.w.N.).

- 13** b) Außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 1 und 2 EStG werden in ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nur bejaht, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum zu erfassen sind und durch die Zusammenballung von Einkünften erhöhte steuerliche Belastungen entstehen (BFH-Urteil vom 9. Oktober 2008 IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558). Keine Zusammenballung in diesem Sinne liegt typischerweise vor, wenn eine Entschädigung in zwei oder mehreren Veranlagungszeiträumen gezahlt wird, auch wenn die Zahlungen jeweils mit anderen laufenden Einkünften zusammentreffen und sich ein Progressionsnachteil ergibt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 28. Juni 2006 XI R 58/05, BFHE 214, 319, BStBl II 2006, 835, m.w.N.).
- 14** c) Eine Ausnahme von diesem Grundsatz hält der BFH in solchen Fällen für geboten, in denen --neben der Hauptentschädigungsleistung-- in späteren Veranlagungszeiträumen aus Gründen der sozialen Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit Entschädigungszusatzleistungen gewährt werden (vgl. dazu BFH-Urteile vom 14. August 2001 XI R 22/00, BFHE 196, 500, BStBl II 2002, 180, und vom 24. Januar 2002 XI R 43/99, BFHE 197, 522, BStBl II 2004, 442). Soziale Fürsorge ist dabei allgemein im Sinne der Fürsorge des Arbeitgebers für seinen früheren Arbeitnehmer zu verstehen. Ob der Arbeitgeber zu der Fürsorge arbeitsrechtlich verpflichtet ist, ist unerheblich. Derartige ergänzende Zusatzleistungen, die Teil der einheitlichen Entschädigung sind, sind unschädlich für die Beurteilung der Hauptleistung als einer zusammengeballten Entschädigung. Diese Auslegung leitet der BFH aus einer zweckentsprechenden Auslegung des § 34 EStG unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit ab (BFH-Urteil vom 14. April 2005 XI R 11/04, BFH/NV 2005, 1772).
- 15** Der Zufluss in einem Veranlagungszeitraum ist nach dem Wortlaut von § 34 EStG kein gesetzliches Tatbestandsmerkmal. Nach seinem Zweck ist § 34 Abs. 1 EStG trotz Zuflusses in zwei Veranlagungszeiträumen auch dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige nur eine geringfügige Teilleistung erhalten hat und die ganz überwiegende Hauptentschädigungsleistung in einem Betrag ausgezahlt wird. Wollte man in derartigen Fällen an einem ausnahmslosen Erfordernis eines zusammengeballten Zuflusses der außerordentlichen Einkünfte in einem Veranlagungszeitraum festhalten, so würden über den Gesetzeswortlaut des § 34 Abs. 1 EStG hinaus die Voraussetzungen der Tarifiermäßigung ohne sachlichen Grund verschärft und die ratio legis verfehlt (BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 11/09, BFHE 226, 265, BStBl II 2011, 27).
- 16** Der unbestimmte Rechtsbegriff der außerordentlichen Einkünfte ist im Wege der Auslegung nach Maßgabe der ratio legis zu konkretisieren. Danach sind außerordentliche Einkünfte solche, deren Zufluss in einem Veranlagungszeitraum zu einer für den jeweiligen Steuerpflichtigen im Vergleich zu seiner regelmäßigen sonstigen Besteuerung einmaligen und außergewöhnlichen Progressionsbelastung führen. Diese abzumildern ist der Zweck der Billigkeitsregelung des § 34 Abs. 1 und 2 Nr. 2 EStG (vgl. ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 4. März 1998 XI R 46/97, BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787, m.w.N.). Diese --veranlagungszeitraumbezogen betrachtete-- begünstigende Behandlung von zusammengeballt zugeflossenen Einnahmen, deren Zufluss sich beim jeweiligen Steuerpflichtigen nach dessen regelmäßiger Einkünftsituation normalerweise auf mehrere Jahre verteilt hätte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 185, 429, BStBl II 1998, 787), verwirklicht --veranlagungszeitraumübergreifend betrachtet-- eine gleichmäßige progressive Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dementsprechend sind solche Entschädigungen als außerordentliche Einkünfte zu behandeln, deren zusammengeballter Zufluss zu einer Ausnahmesituation in der Progressionsbelastung des jeweiligen Steuerpflichtigen führt. Zwar liegt sie typischerweise nicht vor, wenn eine einheitliche Entschädigungsleistung in mehreren Veranlagungszeiträumen zufließt; indes kann eine nur geringfügige Teilleistung in dem dem Zuflussjahr der Hauptentschädigungsleistung vorangegangenen Veranlagungszeitraum dieser Ausnahmesituation mit ihrem Bedarf nach der von § 34 EStG bezweckten Progressionsabmilderung entsprechen (BFH-Urteil vom 8. April 2014 IX R 28/13, BFH/NV 2014, 1514).
- 17** Sind keine besonderen tatsächlichen Umstände erkennbar, die eine Teilleistung bedingen oder prägen, ist die Frage, ob eine Teilleistung in einem anderen Veranlagungszeitraum der Außerordentlichkeit einer Hauptentschädigungszahlung entgegensteht, alleine ausgehend von der Höhe der Teilleistung zu beurteilen.
- 18** 2. Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall von einer einheitlichen, nicht gemäß § 34 Abs. 1 EStG ermäßigt zu steuernden Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes des Klägers auszugehen.
- 19** a) Zweck der Tarifbegünstigung des § 34 EStG ist es, eine für den Steuerpflichtigen außergewöhnliche Progressionsbelastung auszugleichen. Schon an einer solchen fehlt es im Streitfall. Es geht hier nicht darum, veranlagungszeitraumübergreifend eine gleichmäßige progressive Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zu verwirklichen.
- 20** b) Daran ändert weder der Umstand etwas, dass die Teilzahlungen durch die Insolvenz der Arbeitgeberin des Klägers verursacht und vom Insolvenzverwalter sozial motiviert waren noch können sich die Kläger mit Erfolg auf

das BFH-Urteil vom 1. Februar 1957 VI 87/55 U (BFHE 64, 271, BStBl III 1957, 104) oder das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 1. November 2013, BStBl I 2013, 1326, Rz. 16 ff. berufen.

- 21** Die Tarifbegünstigung des § 34 EStG knüpft an die Progressionsbelastung durch zugeflossene Einnahmen an, nicht etwa an einen geplanten oder vereinbarten Zufluss. Bei einem Zufluss in mehreren Veranlagungszeiträumen entgegen einer eindeutigen Vereinbarung kommt im Rahmen von § 163 AO eine Rückbeziehung der späteren Teilleistung in den Veranlagungszeitraum in Betracht, in dem die --grundsätzlich begünstigte-- Hauptentschädigungsleistung zugeflossen ist (so das BMF, a.a.O.). Typischer Fall hierfür ist die Korrektur einer versehentlich zu niedrigen Auszahlung durch Nachzahlung in einem späteren Veranlagungszeitraum. Demgegenüber fehlt es im Streitfall schon an der Hauptleistung, da zwei (ggf. drei) in etwa gleich hohe Teilzahlungen vorliegen.
- 22** Die Insolvenz der Arbeitgeberin ist zwar ursächlich dafür, dass der Kläger seine Abfindung nicht in einem Betrag erhalten hat. Dies hat aber gleichzeitig dazu geführt, dass es einer Progressionsentlastung nicht bedarf.
- 23** Dass der Insolvenzverwalter, sobald es ihm möglich war, sozial motiviert, die erste Teilzahlung geleistet hat, macht den Streitfall nicht den Fallgestaltungen von aus sozialer Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit gewährter Entschädigungszusatzleistungen vergleichbar. Denn es geht im Streitfall nicht um ergänzende Zusatzleistungen zur Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes, sondern um eine --wenn auch sozial motivierte-- Aufteilung dieser Entschädigung.
- 24** Auch das Urteil des BFH in BFHE 64, 271, BStBl III 1957, 104 kann nicht auf den Streitfall übertragen werden. Denn dort war eine Vorauszahlung aus der als einmalig beabsichtigten Entschädigung auf das Drängen des Steuerpflichtigen zurückzuführen, der bar aller Existenzmittel dringend auf den alsbaldigen Bezug von Geldleistungen angewiesen war. Es handelt sich um einen Einzelfall der Nachkriegszeit.
- 25** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de