

# **§ 34 EStG außerordentliche Einkünfte (Fünftelregelung; tarifbegünstigte Einkünfte)**

## **1. Allgemeines zur Besteuerung außerordentlicher Einkünfte**

Außerordentliche Einkünfte sind begehrte Einkünfte im deutschen Steuerrecht, da die Steuerlast auf diese Einnahmen weniger wie die gewöhnliche Steuerlast beträgt. Die außerordentlichen Einkünfte werden also zu „tarifbegünstigten Einkünften“. Diese außerordentlichen tarifbegünstigten Einkünfte werden über mehrere Jahre erwirtschaftet und in einem Jahr realisiert. Die Einkommensteuer auf hierauf ist nach der sog. „Fünftelregelung“ zu berechnen.

Die gesetzliche Kodifizierung findet sich in § 34 Einkommensteuergesetz (EStG). Bei dem § 34 EStG handelt es sich um eine reine Tarifvorschrift. Grund ist, dass wir mit einer progressiv ansteigenden Steuerbelastung im deutschen Einkommensteuerrecht leben müssen. Was bedeutet „Steuerprogression“? Ganz einfach: je höher die zu versteuernden Einnahmen, umso höher die %-duale Steuerbelastung. Die progressiv ansteigende Steuerbelastung führt zu einer überproportional steigenden Steuerbelastung bei steigenden steuerpflichtigen Einnahmen.

Werden also zu den gewöhnlichen steuerpflichtigen Einkünften noch außerordentliche Einkünfte realisiert (vereinnahmt § 11 EStG), spricht man von einer Zusammenballung von Einkünften. Zusammenballen von Einkünften bedeutet, dass die Steuerbelastung aufgrund der außerordentlichen Einkünfte steigt. Gem. Bundesfinanzhof (BFH) vom 17.12.1982 BStBl 1983 II S. 221, 21.3.1996 BStBl II S. 416 und 4.3.1998 kommt es auf eine konkrete Progressionserhöhung nicht an (vgl. BMF Schreiben vom 1.11.2013, RZ 11). Um die Spitzenbelastung aus der tariflichen Einkommensteuer bei Bezug von außerordentlichen Einkünften etwas abzumildern hat der Gesetzgeber die sog. „Fünftelregelung“ geschaffen.

Wichtig hierbei ist, dass der § 34 EStG tatsächlich keine eigene Einkunftsart darstellt, sondern tatsächlich nur Auswirkungen auf den Steuertarif hat. Die Einkünfte werden wie gewöhnlich im Rahmen der sieben Einkunftsarten ermittelt:

- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft § 13 EStG
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 15 EStG
- Einkünfte aus selbständiger Arbeit § 18 EStG
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit § 19 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 EStG
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 21 EStG
- Sonstige Einkünfte § 22 EStG

Weiter wichtig ist, dass es für die Tarifbegünstigung nicht auf eine Verschärfung der Steuerprogression kommt. Es genügt, dass eine höhere Einkommensteuer durch die Zusammenballung der Einkünfte ausgelöst wird, also z.B. der durchschnittliche Steuersatz erhöht wird.

## **2. Was sind außerordentliche Einkünfte?**

34 Abs. 2 EStG zählt außerordentliche Einkünfte abschließend auf:

1. Veräußerungsgewinne
2. Entschädigungen
3. Nutzungsvergütungen und Zinsen, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden.
4. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstrecken haben und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen haben

Abschließend bedeutet, dass alle Einkünfte, die nicht hierunter fallen nicht tarifbegünstigt werden können. Außerdem muss es sich weiter um eine Zusammenballung von Einkünften (siehe **3. Was bedeutet „Zusammenballung von Einkünften“?**) handeln. Nur wenn diese zwei Kriterien erfüllt werden kommt eine Tarifbegünstigung in Betracht.

### **3. Was bedeutet „Zusammenballung von Einkünften“**

Mit § 34 EStG bezweckt der Gesetzgeber eine Abmilderung der Spitzenbelastung in konkret bestimmten Fällen (siehe **2. Was sind außerordentliche Einkünfte?**).

Man spricht von einer Zusammenballung von Einkünften, wenn sich Einkünfte gewöhnlich über mehrere Veranlagungszeiträume ergeben würden, diese aber einem **Veranlagungszeitraum** steuerlich zu erfassen sind. Dies wird in ständiger Rechtsprechung (BFH vom 14.8.2001 BStBl 2002 II S. 180).

Wann handelt es sich also nicht um eine Zusammenballung von Einkünften?

Wenn z.B. bei einer Abfindung eine gesplittete Auszahlung auf mehrere Veranlagungszeiträume gewählt wird. Der bloße Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen ist schädlich (BFH vom 3.7.2002 BStBl 2001 II S. 447, 1. Prüfung).

Ausnahme bei Vereinnahmung in mehreren Teilbeträgen: eine Zahlung ist eine Hauptzahlung. Die anderen Zahlungen sind geringfügig, welche max. 5% der Hauptleistung betragen dürfen (BFH vom 25.8.2009 BStBl 2011 II S. 27).

Auch ergänzende Zusatzleistungen, welche Teil einer Entschädigung sind, können aus Gründen der sozialen Fürsorge in einem späteren Veranlagungszeitraum zufließen (Schreiben Bundesministerium der Finanzen vom 1.11.2013).

Weiter unschädlich ist die Zahlung einer Entschädigung in zwei Jahren, wenn die Zahlung ursprünglich in einem Jahr vorgesehen war und nur wegen der ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde. Oder wenn der Entschädigungsempfänger, also der Steuerpflichtige, aus Existenzgründen eine Vorauszahlung bzw. Abschlagszahlung erhalten hat (Bundesfinanzhof BFH vom 2.9.1992 BStBl 1993 II S. 831).

Wann kann immer mit einer Zusammenballung im Sinne des § 34 EStG gerechnet werden?

Wenn eine Abfindung oder Entschädigung wegen Beendigung eines Arbeitsverhältnisses höher ist wie der Arbeitslohn, der bis zum Ende des Jahres bei Fortbestand des Arbeitsverhältnisses gezahlt worden wäre (BMF-Schreiben vom 1.11.2013, RZ 9).

Im Umkehrschluss bedeutet das, dass eine Zusammenballung nicht vorliegt, wenn die Entschädigung oder Abfindung weniger wie das gewöhnliche Gehalt bis zum Ende des Jahres umfassen würde. Dies gilt (gem. BFH vom 4.3.1998 – BStBl II S. 787, 2. Prüfung) nicht, wenn der Steuerpflichtige weitere Einnahmen bezieht, die er bei Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses nicht bezogen hätte.

Ausnahme beim Veräußerungsgewinn (Veräußerung Betrieb, Unternehmen):

Ein Veräußerungsgewinn ist im Zeitpunkt der Veräußerung, also der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, dem Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten, verwirklicht. Im Jahr der tatsächlichen Veräußerung entsteht die Versteuerung, unabhängig von der tatsächlichen Zahlung des Kaufpreises. Die Zahlung des Veräußerungsgewinns in Raten ist für die Tarifbegünstigung des § 34 EStG unbeachtlich (BMF vom 3.8.2004, BStBl I 04, 1187), soweit es sich nicht um eine Leibrentenzahlung handelt.

Hierbei ist zu beachten, dass unverzinsliche Raten abzuzinsen sind. Der abgezinsten Betrag stellt den Veräußerungsgewinn dar, welcher tarifbegünstigt besteuert werden kann. Die Differenz zu den tatsächlich gezahlten Raten stellt den Zinsanteil dar, welcher im Zeitpunkt des Zuflusses der Raten als nachträgliche Einkünfte zu versteuern ist (BMF vom 3.8.2004 BStBl I 04 1187, RZ 2.1).

## **4. Was sind tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne gem. 34 EStG?**

Ein Veräußerungsgewinn stellt einen Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes dar. Hierbei kommen folgende Betrieb in Betracht:

- Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlicher Betrieb
- Veräußerung eines Gewerbebetriebs, auch Teilbetrieb
- Veräußerung eine Mitunternehmer-Anteils
- Veräußerung eines Betriebs aus selbständiger Arbeit
- Gewinne aus Realteilung
- Einer Teilbetriebsveräußerung gleichgestellt ist die Veräußerung eines 100%-Anteiles an einer Kapitalgesellschaft, wenn diese im Betriebsvermögen gehalten wird.

Bei Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte kommt eine Tarifbegünstigung gem. § 34 EStG nicht in Betracht (BFH v. 2.3.1989, BStBl II 89 und vom 10.8.1989).

Veräußert ein Landwirt bzw. Forstwirt seinen Betrieb und pachtet diesen unmittelbar nach der Veräußerung zurück ist der Veräußerungsgewinn dennoch tarifbegünstigt gem. Bundesfinanzhof vom 28.3.1985 BStBl II S. 508.

Tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne liegen nach R 34.1 Abs. 2 Einkommensteuer-Richtlinien nur vor, wenn die stillen Reserven in einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang aufgedeckt werden.

Veräußerungskosten sind gem. R 34.1 Abs. 4 Einkommensteuer-Richtlinien bei der Ermittlung des tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns erst im Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Dies gilt auch, wenn die Veräußerungskosten bereits im Jahr vor dem Entstehen des Veräußerungsgewinns angefallen sind.

Gemäß Bundesministerium der Finanzen vom 11.8.2008, BStBl. I S. 838, RZ 6 ist bei nicht entnommenen Gewinnen, für die die Voraussetzungen sowohl nach § 34 Abs. 1 EStG wie auch nach § 34a EStG vorliegen, der Antrag des Steuerpflichtigen für welche Begünstigung er sich entscheidet, ausschlaggebend.

Wird der Geschäfts- oder Firmenwert bei Betriebsaufgabe in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen entnommen und wird später ein Veräußerungserlös hieraus erzielt, ist auf diesen Veräußerungsgewinn nicht die Fünftelregelung gem. § 34 EStG anzuwenden (Bundesfinanzhof vom 30.1.2002, BStBl. II. S. 387).

## **5. Was sind tarifbegünstigte Entschädigungen gem. 34 EStG?**

Gem. § 34 Abs. 2 i. V. m. § 24 Nr. 1 EStG handelt es sich um folgende tarifbegünstigte Entschädigungen, für die die Fünftelregelung in Anspruch genommen werden kann:

1. Entschädigung für Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen
2. Entschädigung für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit
3. Entschädigung als Ausgleichszahlung für Handelsvertreter

### **5.1 Entlassungsentschädigung bzw. Abfindung**

Häufigster Anwendungsfall ist zweifellos die Entlassungsentschädigung, also die Abfindung anlässlich Beendigung eines Dienstverhältnisses. Abfindungen werden häufig auch als goldener Handschlag bezeichnet, nicht ohne Grund! Gerade die Generation der Babyboomer war häufig zuverlässig jahrzehntelang bei einem Arbeitgeber tätig. Strukturiert der Arbeitgeber um oder werden Gesellschaften zusammengelegt bzw. ändert sich das Geschäftsmodell des Arbeitgebers stellt sich diesem häufig die Frage: Macht mein Arbeitnehmer das mit? Oder ist es für mich günstiger, dem Arbeitnehmer eine Abfindung zu zahlen, auch wenn die Abfindung hoch ist?

Als Entlassungsentschädigung / Abfindung bezeichnet man alle Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die als Ausgleich für die Auflösung eines Arbeitsverhältnisses gewertet werden können. Diese Entschädigung soll die entgehende Verdienstmöglichkeit ausgleichen.

Systematisch sind folgende Leistungen des Arbeitgebers möglich, welche unterschiedliche steuerliche Auswirkungen nach sich ziehen:

1. Gewöhnlicher Arbeitslohn, welcher normal gem. § 19 EStG zu besteuern ist
2. steuerbegünstigte Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 i. V. m. § 34 Abs. 1, 2 EStG
3. Steuerbegünstigte Leistungen für mehrjährige Tätigkeit § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG

Nach dem BMF-Schreiben vom 24.5.2004 setzt Tarifbegünstigung (Fünftelregelung) zwingend eine Leistung (ggf. Unterlassen) voraus. Hierbei ist es unschädlich, die Entschädigung / Abfindung bereits bei Abschluss des Dienstvertrages zu vereinbaren. Wesentlich ist, dass es sich für den Steuerpflichtigen um einen Verlust von künftigen Einnahmen aus dem Dienstverhältnis handelt.

Nicht der Fünftelregelung unterliegen folgende Einnahmen aus dem Arbeitsverhältnis:

1. Rückständiger Arbeitslohn, welcher vom Arbeitgeber einbehalten wurde
2. Anteiliges Urlaubsgeld
3. Anteiliges Weihnachtsgeld
4. Gratifikationen, Tantiemen, Boni
5. Gehaltsansprüche, wenn das Arbeitsverhältnis rückwirkend als Beendigt angesehen wird.

Gem. Schreiben Bundesministerium der Finanzen vom 1.11.2013 Zufluss einer Entschädigung im

Folgejahr ist grundsätzlich dennoch tarifbegünstigt gem. § 34 Abs. 1 und 2 EStG. Wichtig jedoch, der Arbeitnehmer muss im Jahr des Zuflusses der Abfindung dennoch höhere Einkünfte erzielen wie in den Folgejahren. Fließt nur die Abfindung in einem Veranlagungszeitraum zu, und werden keine weiteren Einkünfte erzielt, ist dies häufig nicht der Fall.

## **5.2 zusätzliche Leistungen zur Abfindung / soziale Fürsorge**

Häufig werden im Rahmen der Abfindung zusätzliche Leistungen vereinbart. Diese zusätzlichen Leistungen (auch soziale Fürsorgeleistungen) sind wie auch die Abfindung tarifbegünstigt, soweit die Leistungen ausschließlich den vorzeitig aus dem Dienstverhältnis ausscheidenden Arbeitnehmern gewährt werden.

Folgende Leistungen sind denkbar:

1. Outplacement Beratung und Leistungen im Rahmen des Arbeitsplatzwechsels
2. befristete Zuschüsse und Ausgleichszahlungen zum Arbeitslosengeld
3. befristete Übernahme von Versicherungsbeiträgen wie z. B. Direktversicherung, Pensionskasse, Riester
4. befristete Nutzung eines Firmen PKW
5. befristete Nutzung eines Firmen Smartphone

Fallen diese Leistungen nicht mit der Abfindung zusammen und werden in einem späteren Veranlagungszeitraum geleistet, sind diese grds. nicht tarifbegünstigt / keine Fünftelregelung.

Auch sind diese Leistungen nicht Teil der tarifbegünstigten Abfindung wenn die Zahlungen üblich sind und auch Mitarbeitern zustehen, welche das Unternehmen altersbedingt verlassen. Leistungen in diesem Zusammenhang kommen in der Praxis häufig wie folgt vor:

1. Rabatte für eigene Produkte
2. Sondertarife für Mitarbeiter mit kooperierenden Unternehmen
3. verbilligte Mitarbeiterdarlehen
4. Nutzung der Kantine
5. Nutzung des Firmen-PKW

Wie erkenne ich, ob es sich um eine tarifbegünstigte, der Fünftelregelung unterliegende Leistung handelt?

Folgende Anzeichen sprechen für die Fünftelregelung bei zusätzlichen Leistungen:

1. Vereinbarung der Leistung im Gesamtpaket mit der Abfindung
2. Leistung ohne Gegenleistung
3. Zufluss der Leistung im Jahr der Abfindung bzw. im Folgejahr, wenn geringfügig.

## **6. tarifbegünstigte Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit**

### **6.1 Vergütungen im Rahmen der selbständigen Arbeit**

Auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit können gem. § 34 EStG tarifbegünstigt sein, die Fünftelregelung kann zur Anwendung kommen. Allerdings ist bei einem Freiberufler eine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht ungewöhnlich. Das Honorar ist grds. den laufenden Einkünften zuzurechnen, die Fünftelregelung kommt nicht zum Ansatz.

Bei Freiberuflern kommt die Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG bei folgenden Einnahmen zum Ansatz:

1. Nachzahlung für eine mehrjährige Vergütung aufgrund rechtlicher Auseinandersetzungen BFH vom 30.7.2007 und vom 14.12.2006.
2. Einmalige Sonderzahlung für langjährige Tätigkeit in Arbeitnehmer ähnlicher Dienstgestaltung BFH v. 7.7.2004, BStBl. II 05, 276.
3. Sondertätigkeit über mehrere Jahre, welche von den übrigen Tätigkeiten abgegrenzt werden kann und nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb gehört.
4. Der Steuerpflichtige ging nur dieser einen Tätigkeit über mehrere Jahre nach und die Entlohnung hierfür erfolgte in einem Veranlagungszeitraum.

Nicht tarifbegünstigt und damit nicht mit der Fünftelregelung vereinbar ist das Honorar eines Rechtsanwaltes, welches für einen mehrjährigen Prozess oder die mehrere Jahre dauernde Bearbeitung eines Mandats erzielt wird. Der Bundesfinanzhof sah mit Urteil vom 28.6.1973, BStBl. II 73, 729 ebenso bei der Tätigkeit eines Insolvenzverwalters, Testamentsvollstreckers und Vermögensverwalters keine ausreichenden Hinweise, wie diese Tätigkeiten vom gewöhnlichen Geschäftsbetrieb getrennt werden können.

## **6.2 Vergütungen im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit**

Gem. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11.6.1970, BStBl II 70, 639 hängt die tarifbegünstigte Anwendung der Fünftelregelung allein von der Tatsache ab, ob eine Zusammenballung von Einnahmen gegeben ist, für die es wirtschaftliche Gründe gibt.

Eine gesetzliche Kodifizierung für den Begriff „wirtschaftliche Gründe“ gibt es leider nicht. Im Rahmen der laufenden Rechtsprechung wurden immer wieder willkürliche Einmalzahlungen, bei welchen die Grundlage allein aufgrund der Steuerersparnis zu finden ist, als nicht tarifbegünstigt bewertet. Nicht relevant ist die Tatsache, ob die wirtschaftlichen Gründe in Person des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers zu suchen sind.