

DEUTSCHER ARBEITSGERICHTSVERBAND E.V.  
ARBEITSGEMEINSCHAFT HAMM

Ausgewählte steuerrechtliche  
Fragestellungen im  
Zusammenhang mit der  
Beendigung von  
Arbeitsverhältnissen

Richter am FG Dr. Bleschick  
sascha.bleschick@fg-muenster.nrw.de  
0251/3784-196

## Rechtsquellen des Lohnsteuerrechts

## Rechtsquellen

### Rechtsquellen

- **Gesetze im formellen Sinne**
  - Einkommensteuergesetz (EStG)
  - Abgabenordnung (AO) = „VwVfG“

## Rechtsquellen

### Rechtsquellen (Fortsetzung)

- **Gesetze im materiellen Sinne aufgrund des EStG** = Rechtsverordnungen i.S.d. Art. 80 GG
  - Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) = durch Bundesfinanzministerium (BMF) erlassen
  - Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) = durch BMF erlassen

## Rechtsquellen

### Rechtsquellen (Fortsetzung)

- **Verwaltungsanweisungen**
  - Lohnsteuer-Richtlinien (**LStR**: Detailregelungen/Vereinfachungsregelungen zu bestimmten Paragraphen)
  - Lohnsteuer-Hinweise (**LStH**: Hinweise insb. auf BFH-Rspr.)
- Einkommensteuer-Richtlinien (**EStR**: wie LStR Detail- und Vereinfachungsregelungen zu bestimmten Paragraphen)
  - Einkommensteuer-Hinweise (**EStH**: wie LStH Hinweise insb. auf BFH-Rspr.)
- Schreiben des Bundesfinanzministeriums (**BMF-Schreiben**: paragraphenübergreifende Detail- und Vereinfachungsregelungen zu bestimmten Komplexen; stets **im Internet kostenfrei zugänglich**)

## Rechtsquellen

### Rechtsquellen (Fortsetzung)

- **Rspr. des BFH und der FG**
  - die FinVerw wendet nur Rspr. des BFH und auch diese nur an, wenn sie im **BStBl II** veröffentlicht ist
  - möglich sind auch sog. „**Nichtanwendungserlasse**“ der FinVerw, da die Urteile nur zwischen den Beteiligten (inter partes) wirken (Zulässigkeit solcher Erlasse ist str., aber nach ganz h.M. rechtmäßig)

## Rechtsquellen

### Merke:

- Verwaltungsanweisungen binden zwar nur **Exekutive** (FinVerw)
- aber: ArbG wenden Verwaltungsanweisungen i.d.R. an  
(ansonsten **Haftungsrisiko** bei *LSt-Ausfall*)
- und: BFH und FG bestätigen **Verwaltungsauffassung im Lohnsteuerrecht häufig**



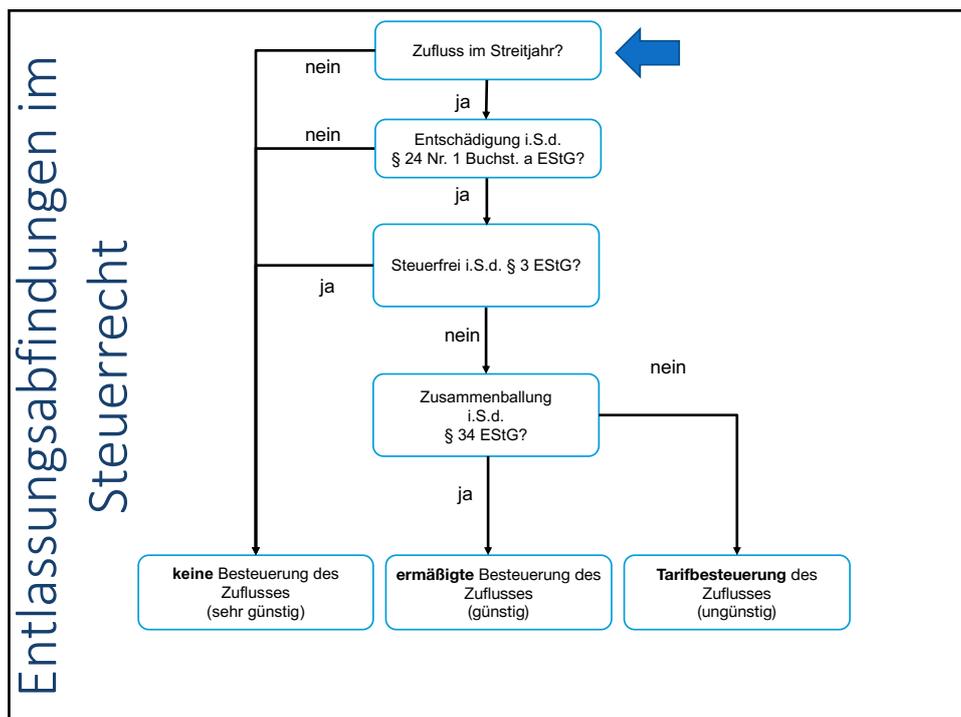
▪ **Verwaltungsanweisungen also sehr praxisrelevant**

## Entlassungsabfindungen

## Entlassungsabfindungen im Sozialrecht

### Sozialversicherungspflichtiges Entgelt

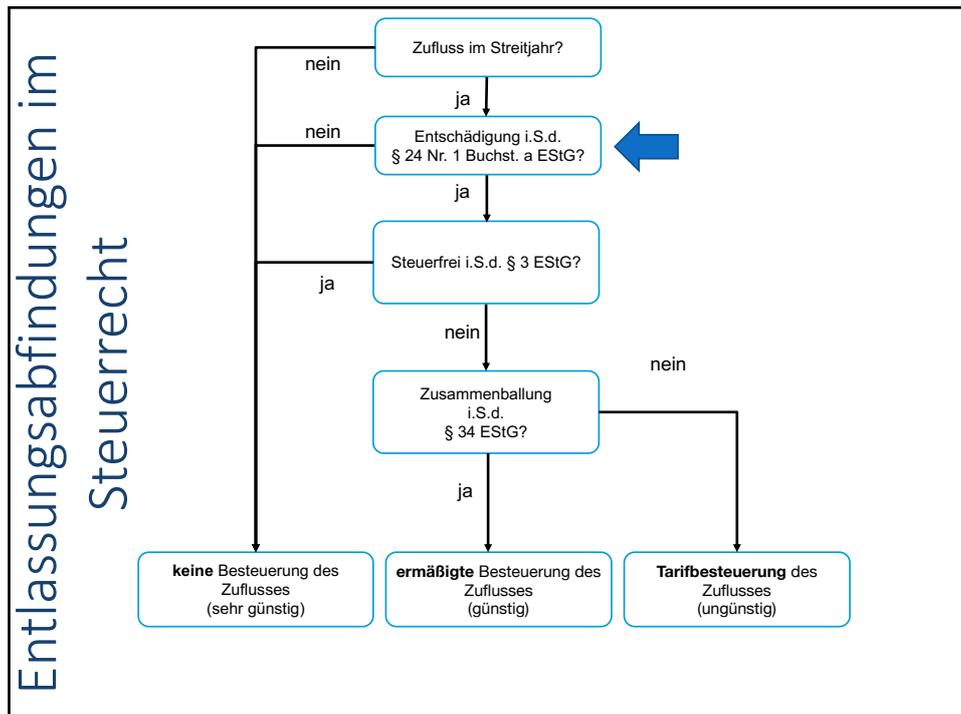
- nur Einnahmen, die sich **zeitlich der versicherungspflichtigen Beschäftigung** zuordnen lassen
- Abfindungen, die für **Arbeitsplatzverlust und Wegfall künftiger Einnahmen** gezahlt werden, unterliegen **nicht** der Sozialversicherungspflicht  
(BSG B 12 KR 14/98 R, Rz 15, m.w.N.)



## Zufluss der Entlassungsabfindung

Gestaltung durch **Verschiebung des  
Zahlungszeitpunktes** möglich

- Entlassungsentschädigungen sind als **sonstige Bezüge** in dem Jahr des Zuflusses zu versteuern (§ 11 I 4 EStG i.V.m. § 38a I 3 EStG)
- Zufluss meint **Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht** (z.B. Eingang des Geldes auf **Bankkonto**)



## Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

### Entschädigung

- nur gegeben, soweit Entschädigung gezahlt wird
  - (1.) bei **Beendigung des Dienstverhältnisses**,
  - (2.) **aufgrund einer neuen Rechtsgrundlage**  
(z.B. Aufhebungsvertrag/Prozessvergleich) und...

## Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

### Entschädigung - Fortsetzung

- nur gegeben, soweit Entschädigung gezahlt wird
  - ... (3.) *„für entgangene/entgehende Einnahmen“*
    - steuerbar ist also nur Zufluss, der **an die Stelle weggefallener/wegfallender Einnahmen tritt**  
(BFH IX R 58/10, Rz 13)
    - dies beurteilt sich aus der **Sicht der Vertragsparten**  
(BFH IX R 58/10, Rz 14)
    - **daher Gestaltung** möglich (BFH XI R 17/02, Rz. 21:  
*„Gestaltungsmöglichkeiten bis an die Grenze des Gestaltungsmissbrauchs“*)

Entschädigung i.S.d.  
§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

typischer Fall **steuerbarer  
Entschädigung**

- Zahlungen zum Ausgleich kapitalisierter  
Gehaltsansprüche  
(BFH VI R 168/83, Rz 23 f.)

Entschädigung i.S.d.  
§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

typische Fälle **nicht steuerbarer  
Entschädigungen**

- Ersatzleistungen zum Ausgleich von Ausgaben  
(BFH IX R 58/10, Rz 13)
  - z.B. Zahlungen zur Kompensation eines *drohenden Anfalls von  
Aufwendungen* (BFH IX R 58/10, Rz 16)

Entschädigung i.S.d.  
§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

typische Fälle **nicht steuerbarer  
Entschädigungen** - Fortsetzung

- Leistungen zur Erleichterung des Arbeitsplatz- oder Berufswechsels oder als Anpassung an eine dauerhafte Berufsaufgabe und Arbeitslosigkeit  
(BFH XI R 17/02, Rz 24)

Entschädigung i.S.d.  
§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

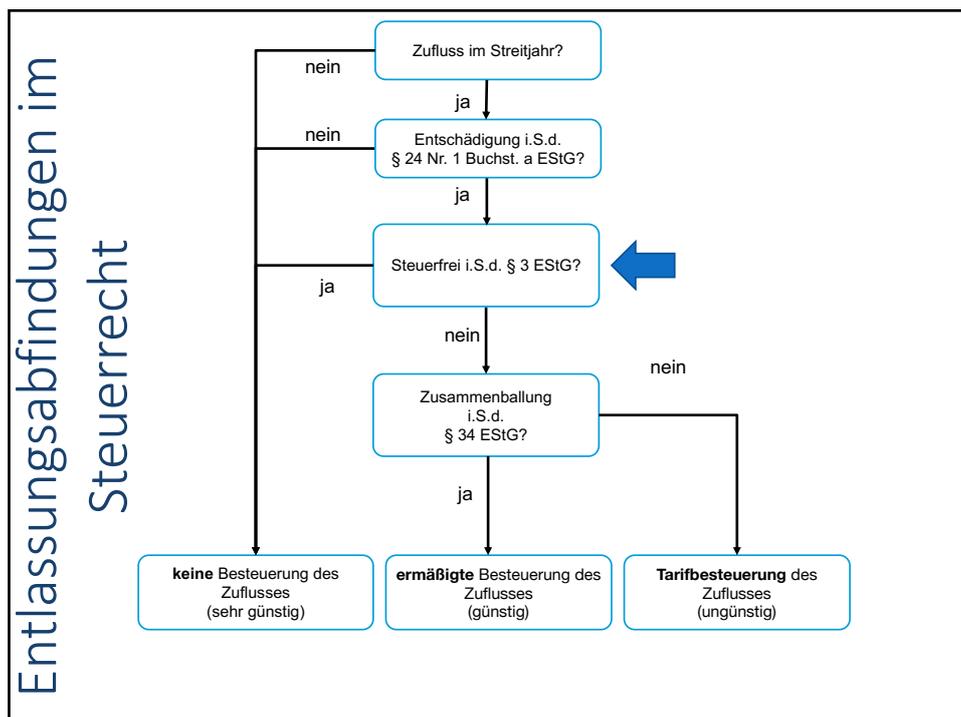
typische Fälle **nicht steuerbarer  
Entschädigungen** - Fortsetzung

- Leistungen für Verletzung arbeitsrechtlicher (Fürsorge-)Pflichten bzw. für unerlaubte Handlungen des ArbG  
(BFH VI R 57/95, Rz 10)
- **steuerbar aber** Schadenersatz für schuldhaft verweigerte Wiedereinstellung, weil dieser Schadenersatz gerade den Vergütungsanspruch kompensiert (BFH IX R 46/04, Rz 14)

## Entschädigung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG

### typische Fälle **nicht steuerbarer Entschädigungen** - Fortsetzung

- **Achtung:** Im Vergleichsvertrag sollten steuerbare Entlassungsabfindungen und nicht steuerbare Ausgleichszahlungen **nach Rechtsgrund getrennt angegeben** werden
- ansonsten droht Einstufung der **gesamten Zahlung als stpfl.**, wenn keine sachgerechte Schätzung möglich (BFH IX R 28/16, Rz 31; BFH XI R 32/04, Rz 37)



## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Rechtslage bis einschließlich 2005

- Entlassungsabfindungen waren nach § 3 Nr. 9 und 10 EStG steuerfrei
  - Regelung existiert nicht mehr

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Rechtslage ab 2006

- nunmehr nur noch Steuerbefreiungen, wenn die Zahlungen **bestimmte in § 3 EStG genannte Zwecke** erfüllen

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Steuerbefreiung für Altersvorsorgeverträge (§ 3 Nr. 63 EStG)

- Steuerbegünstigt sind gem. § 3 Nr. 63 S. 1 EStG ArbG-Leistungen zum Aufbau einer Altersversorgung in
  - kapitalgedeckten Pensionsfonds,
  - kapitalgedeckte Pensionskassen und
  - Direktversicherungen(vgl. dazu BMF v. 6.12.2017, BStBl I 2018, 147, Rz 23 ff.)

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Steuerbefreiung für Altersvorsorgeverträge (§ 3 Nr. 63 EStG)

- Höhe der stfr. Beträge
  - grds. 8 % der Beitragsbemessungsgrenze-West
    - in 2018: (78.000 € x 8 % =) 6.240 €
      - **aber:** nach § 1 I 1 Nr. 9 SVEV sind **nur 4 % der BBG-West sozialversicherungsfrei**

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Steuerbefreiung für Altersvorsorgeverträge (§ 3 Nr. 63 EStG)

- Höhe der stfr. Beträge - Fortsetzung
  - bei **Beendigung des Dienstverhältnis** gilt **Vervielfältigungsregelung** (§ 3 Nr. 63 S. 3 EStG)
    - Steuerbefreiungsbetrag von derzeit 6.240 € (2018) erhöht sich um 4 % der BBG-West (78.000 € x 4 % =) 3.120 € auf für jedes volle Dienstjahr (max. 10 Jahre)
    - **aber keine Befreiung von der Sozialversicherungspflicht** (vgl. § 1 I 1 Nr. 9 SvEV)

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Steuerbefreiung für Altersvorsorgeverträge (§ 3 Nr. 63 EStG)

- Höhe der stfr. Beträge - Fortsetzung
  - bei **Nachzahlungen nach ruhendem inländischem Dienstverhältnis** **weitere Erhöhung des stfr. Zuflusses nach § 3 Nr. 63 S. 4 EStG möglich**
    - Steuerbefreiungsbetrag erhöht sich um weitere 8 % der BBG-West (78.000 € x 8 % =) 6.240 € für jedes volle Dienstjahr (max. 10 Jahre), in dem das Dienstverhältnis zwar bestand, aber ruhte, z.B.
      - **Entsendung ins Ausland**
      - **Elternzeit**
      - **Sabbatjahr**
      - **aber keine Befreiung von der Sozialversicherungspflicht** (vgl. § 1 I 1 Nr. 9 SvEV)

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Steuerbefreiung für Altersvorsorgeverträge (§ 3 Nr. 63 EStG)

- Beachten Sie
  - **Grundbetrag** nach § 3 Nr. 63 S. 1 EStG von derzeit (2018) 6.240 €
  - **Vervielfältigungsbetrag** gemäß § 3 Nr. 63 S. 3 EStG und
  - **Nachzahlungsbeträge** für ruhende Dienstverhältnisse nach § 3 Nr. 63 S. 4 EStG
- können **nebeneinander** in Anspruch genommen werden

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

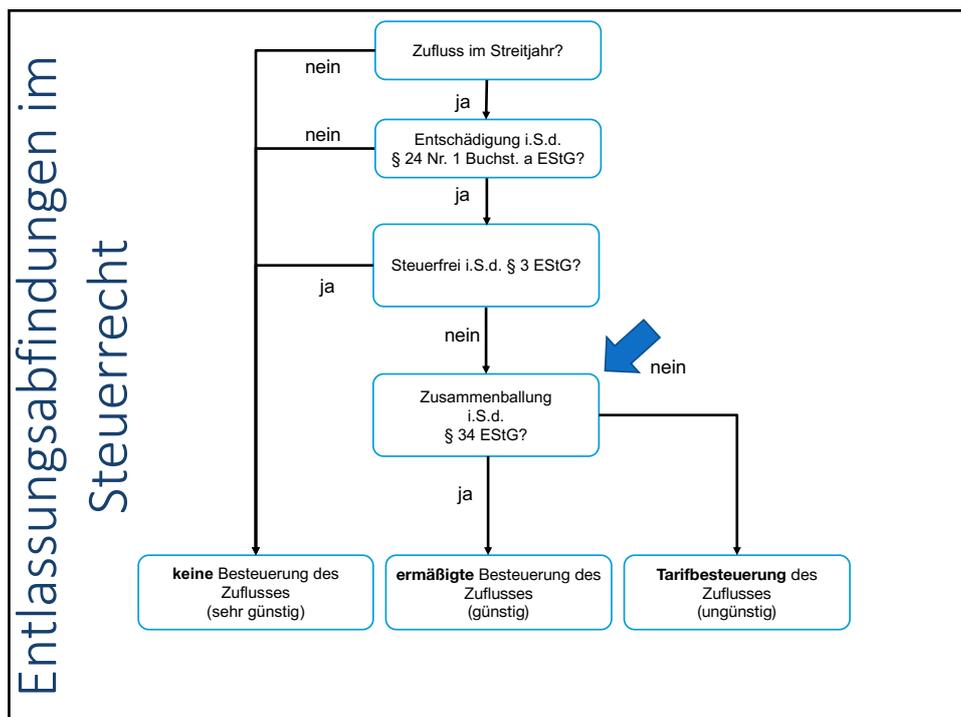
### Stfr. „Aufstockungsbeträge“ / „Kauf von Rentenpunkten“ (§ 3 Nr. 28 EStG)

- stfr. ist auch die Übernahme von Beiträgen nach § 187a SGB VI
  - ArbG übernimmt hier zum **Ausgleich** von Rentenminderungen bei vorzeitiger Altersrente Beiträge
  - gilt aufgrund EU-rechtlicher Regelungen/des Freizügigkeitsabkommens **für Beiträge in der Rentenversicherung vergleichbare Vorsorgesysteme** (z.B. Beiträge in das Obligatorium einer **schweiz. Pensionskasse**, BFH X R 10/15)

## Steuerfreiheit der Entschädigungsleistungen

### Stfr. „Aufstockungsbeträge“/„Kauf von Rentenpunkten“ (§ 3 Nr. 28 EStG)

- Höhe der stfr. Beträge
  - 50 % der ArbG-Leistungen

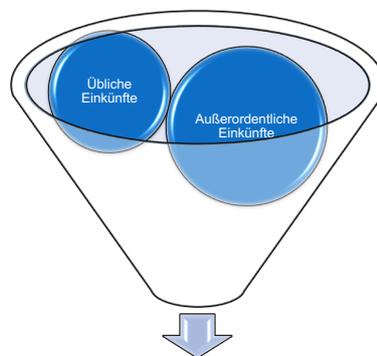


## Tarifiermäßigung nach § 34 EStG

### tarifiermäßigte Besteuerung möglich (sog. $\frac{1}{5}$ -Regelung, § 34 EStG)

- hierfür muss Entschädigung **grds.** zusammengeballt in einem Jahr zufließen

## Tarifiermäßigung nach § 34 EStG



**grds. Zufluss in einem Jahr (=Zusammenballung) erforderlich**

## Tarifermäßigung nach § 34 EStG

### tarifermäßigte Besteuerung möglich (sog. $\frac{1}{5}$ -Regelung, § 34 EStG)

- ausreichend, wenn in einem Jahr mehrere Teilbeträge zufließen (BFH XI R 12/00, Rz 24)
- ArbG und ArbN können Jahr des Zuflusses vor Eintritt der Fälligkeit steuerwirksam auf späteren Zeitpunkt verschieben, solange Zusammenballung bleibt (BFH IX R IX R 1/09, LS)

## Tarifermäßigung nach § 34 EStG

### ausnahmsweise Zahlung in 2 Jahren möglich (BMF, BStBl I 2016, 277, Rz 8):

- im Verhältnis zur Hauptleistung liegt eine **geringfügige Zahlung** vor (BFH IX R 11/04)
- Vereinfachungsregelung der FinVerw: geringfügige Zahlung = bis zu **10 % der Hauptleistung...**

## Tarifermäßigung nach § 34 EStG

**ausnahmsweise Zahlung in 2 Jahren möglich**  
(BMF, BStBl I 2016, 277, Rz 8) - Fortsetzung:

- ... wenn die Zahlung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und nur wegen ihrer **ungewöhnlichen Höhe** und der **besonderen Verhältnisse des Zahlungspflichtigen** auf zwei Jahre verteilt (absoluter Ausnahmefall)  
(RFH-Urteil in RStBl 1941, 442)

## Tarifermäßigung nach § 34 EStG

**ausnahmsweise Zahlung in 2 Jahren möglich**  
(BMF, BStBl I 2016, 277, Rz 8) - Fortsetzung:

- ...oder wenn ArbN - **bar aller Existenzmittel** - **dringend auf den baldigen** Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war  
(BFH XI R 43/99, Rz 11: Zahlung aus Gründen sozialer Fürsorge, Ausnahmefall!)

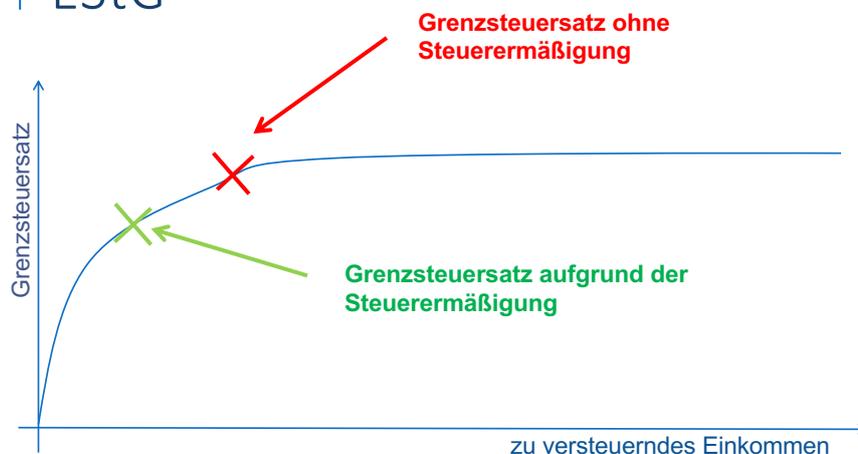
## Tarifiermäßigung nach § 34 EStG

### Berechnung der Tarifiermäßigung

- Schritt 1: ESt auf zu versteuerndes Einkommen (zvE) ohne Entlassungsabfindung
- Schritt 2: ESt auf zvE zzgl.  $\frac{1}{5}$  der Entlassungsabfindung
- Schritt 3: Verfünfachung des Unterschiedsbetrags
- Schritt 4: Addition der ESt nach Schritten 1 und 3

**Wirkung:**  $\frac{4}{5}$  der Entlassungsentschädigung wirken sich nicht auf die Tarifprogression aus

## Tarifiermäßigung nach § 34 EStG



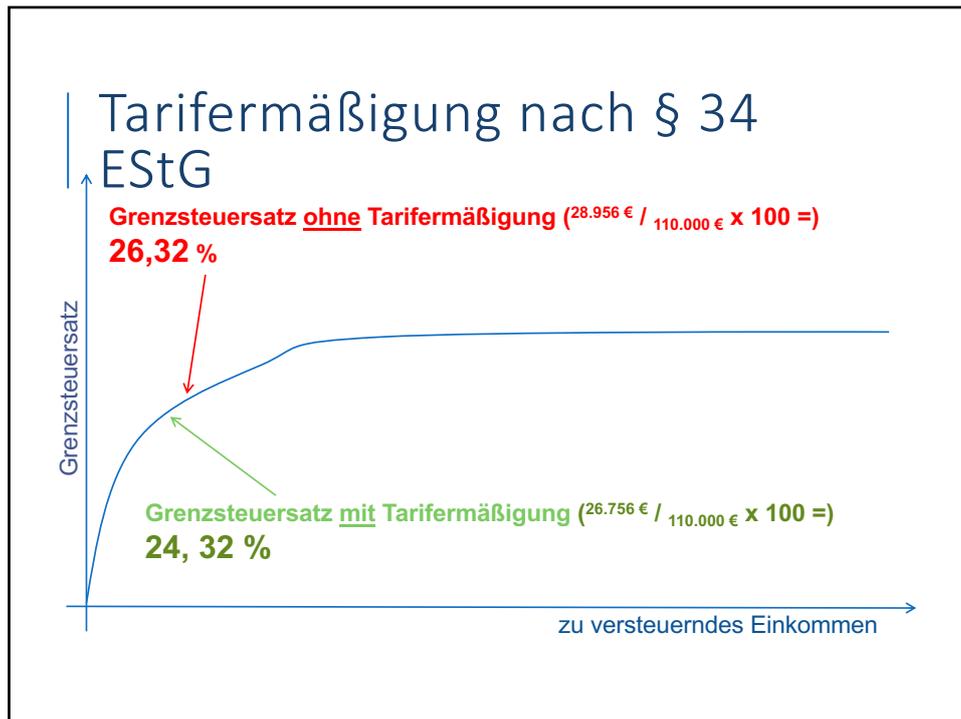
## Tarifiermäßigung nach § 34 EStG

Beispiel für Berechnung der Tarifiermäßigung:

- kinderlose Ehegatten
- zu versteuerndes Einkommen (zvE) in 2018: 110.000 €
- darin enthalten: Entlassungsabfindung i.H.v. 50.000 €

## Tarifiermäßigung nach § 34 EStG

	Besteuerungsgrundlage	ESt darauf	
zvE	110.000 €		
abzgl. Entlassungsentschädigung	/ . 50.000 €		
verbleibendes zvE ( <b>Schritt 1</b> )	= 60.000 €	10.696 €	10.696 €
Hinzurechnung 1/5 der Entlassungsentschädigung	+ 10.000 €		
Zwischensumme ( <b>Schritt 2</b> )	= 70.000 €	/ . 13.908 €	
Differenz der ESt		= 3.212 €	
ESt auf Entlassungsentschädigung (3.236 € x 5, durch Verfünfachung: <b>Schritt 3</b> )		3.236 € x 5 =	+ 16.060 €
Addition ( <b>Schritt 4</b> ) ergibt ESt mit Tarifiermäßigung			= 26.756 €
ESt ohne Tarifiermäßigung auf zvE von 110.000 €			28.956 €
Ersparnis			2.200 €



Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!