



Till Gronemeyer (Autor)
**Entschädigungen und Abfindungen im
Einkommensteuerrecht**

Till Gronemeyer

**Entschädigungen und Abfindungen
im Einkommensteuerrecht**



Cuvillier Verlag Göttingen

<https://cuvillier.de/de/shop/publications/2768>

Copyright:
Cuvillier Verlag, Inhaberin Annette Jentsch-Cuvillier, Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen,
Germany
Telefon: +49 (0)551 54724-0, E-Mail: info@cuvillier.de, Website: <https://cuvillier.de>

Entschädigungen und Abfindungen im Einkommensteuerrecht

A) Einleitung

Die Fragen, um die es in dieser Arbeit geht, scheinen auf den ersten Blick ohne größere Schwierigkeiten lösbar zu sein. Nach § 24 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften auch gewisse Entschädigungen, die dem Steuerpflichtigen deshalb gewährt worden sind, weil Einnahmen, die nach § 2 Abs. 1 EStG steuerbar wären, ausbleiben oder weil der Steuerpflichtige eine Tätigkeit, die zu solchen Einnahmen geführt hätte, einstellt. Da die Entschädigung, die er erhält, an die Stelle von Einnahmen tritt, die steuerbar wären, erscheint ihre Erfassung als selbstverständlich. Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch ein Bruch in der Gedankenkette. Das Gebot einer gerechten Besteuerung gebietet, dass dem Steuerpflichtigen Einkünfte nach allgemein geltenden Kriterien zugerechnet werden. Da wir die Einkommenbesteuerung auf das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zurückführen, fragt sich, inwiefern die einkommensteuerliche Erfassung einer Entschädigung mit diesem Gebot in Einklang steht.

Die Literatur bezieht den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit allerdings regelmäßig nur darauf, dass sich der Tarif des § 32a EStG nach der Höhe des Einkommens richtet, dass den Steuerpflichtigen mit einem niedrigeren Einkommen eine geringere, den mit einem höheren Einkommen eine höhere Einkommensteuerschuld trifft. Der Einkommensbegriff ist jedoch für die dogmatische Durchdringung des Einkommensteuerrechts unergiebig, weil er nur das Ergebnis von Rechenoperationen darstellt (§ 2 Abs. 3–5 EStG). Die Wertungen, auf denen dieses Ergebnis basiert, setzen schon früher an, nämlich bei den Einkünften und ihrer Zurechnung. Daher ist bereits hier der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu beachten. Die Einkommenbesteuerung wird diesem Grundsatz gerecht, wenn die Einkünfte nach Maßgabe der Leistungskraft des Steuerpflichtigen zugerechnet werden. Nicht die Gegenleistungen, die er für seine Leistungen erhält und die sich

nach § 2 Abs. 3–5 EStG zu seinem Einkommen addieren, machen diese Leistungskraft aus, sondern eben die betreffenden Leistungen selbst. Die Gegenleistungen bilden nur den Gradmesser der Leistungskraft.¹ So gesehen besagt der Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, dass Einkünfte dem Steuerpflichtigen nach Maßgabe seiner Leistungen zugerechnet werden. Entschädigungen im Sinne des § 24 Nr. 1a und b EStG werden jedoch nicht für Leistungen des Steuerpflichtigen gewährt, sondern eben dafür, dass es zu solchen Leistungen nicht gekommen ist.

Diese Überlegung zeigt, dass die Zurechnung von Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG keine Selbstverständlichkeit ist, wie das Schrifttum zu dieser Norm gemeinhin annimmt.²

In der Praxis spielt noch ein anderer Aspekt der Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG eine Rolle, nämlich ihre Qualifizierung als außerordentliche Einkünfte im Sinne von § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG, die nach § 34 Abs. 1 EStG begünstigt werden. Man findet verschiedentlich die These, dass § 24 Nr. 1 EStG nur mit Blick auf § 34 EStG bedeutsam sei. Das ist als ein Gesichtspunkt des Praktikers verständlich, verzeichnet aber den dogmatischen Stellenwert der Norm. Nicht § 34 EStG ist die für Entschädigungen primär maßgebliche Norm. Das ist vielmehr § 24 Nr. 1 EStG. Da jedoch für die einkommensteuerliche Behandlung von Entschädigungen eben auch § 34 EStG bedeutsam ist, muss die vorliegende Arbeit auch diese Norm berücksichtigen.

Schließlich hat nach geltendem Einkommensteuerrecht die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 9 EStG für bestimmte Abfindungen, die ein Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer zahlt und die Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG sein können, besondere Bedeutung.

¹ Costede, FS für Felix, S. 17, 19.

² Seeger in Schmidt, § 24, Rn 2; Mellinshoff in Kirchhof, § 24, Rn 1; Stuhmann in Blümich, § 24, Rn 2; Jacobs-Soyka in Littmann/Bitz/Pust, § 24, Rn 5.

Die sich verschlechternde Wirtschaftslage, aber auch die mit der Globalisierung zusammenhängende Flexibilisierung der Arbeitswelt, die personelle Neustrukturierungen erfordert, hat in den letzten Jahren immer mehr Unternehmen zu Entlassungen genötigt. Um die Konsequenzen, die dies vor allem für ältere Arbeitnehmer hat, zu mildern, zahlen die Arbeitgeber teils freiwillig, teils nach Maßgabe tarifvertraglicher Abmachungen Ausgleichszahlungen. Aber auch andere Maßnahmen, wie etwa Änderungskündigungen, Umsetzungen im Konzern oder der Abbau von Sozialmaßnahmen können dazu führen, dass der Arbeitgeber veranlasst ist, seinen Arbeitnehmern eine entsprechende Entschädigung ausbezahlen.

Darüber hinaus werden Abfindungszahlungen auch aufgrund bevorstehender Änderungen im Arbeitsrecht immer mehr an Bedeutung gewinnen, wie die aktuellen Diskussionen um den Kündigungsschutz zeigen.³ So wird unter anderem vorgeschlagen, dem Beschäftigten die Möglichkeit zu geben, zugunsten einer gesetzlich festgelegten Abfindung ganz auf den Kündigungsschutz zu verzichten.⁴ Der Arbeitgeber könnte sich dann auf diese Weise faktisch von der Sozialauswahl und der Pflicht, personen- oder verhaltensbedingte Kündigungsgründe nachzuweisen, freikaufen. Insbesondere die Gewerkschaftsseite, für die der Kündigungsschutz ein Symbol für sozialen Schutz vor Willkür der Arbeitgeber darstellt, übt heftige Kritik an diesen Vorschlägen. Dabei wird allerdings übersehen, dass sich in der Praxis längst Mittel und Wege durchgesetzt haben, den Kündigungsschutz zu umgehen: Wer z. B. vor dem Arbeitsgericht gegen seine Entlassung klagt, erhält letztlich fast nie den Arbeitsplatz zurück⁵, sondern muss sich regelmäßig mit einer Abfindungszahlung zufrieden geben.⁶ Aber auch bei leitenden Angestellten setzt sich insbesondere in der New Economy immer mehr der Trend durch, diese bei wirtschaftlichem Misserfolg durch neue Führungskräfte zu ersetzen

³ Frankfurter Allgemeine Zeitung v. 14.02.2003, Nr. 38, S. 12; Süddeutsche Zeitung v. 8.3.2003, 59. Jahrgang/10.Woche/Ausgabe Nr. 56, Seite 4; *Eckert*, DStR 2003, S. 283 ff.

⁴ so der SPD-Wirtschaftsminister Wolfgang Clement in der Süddeutschen Zeitung v. 8.3.2003, 59. Jahrgang/10.Woche/Ausgabe Nr. 56, Seite 4; ebenso *Busch*, BB 2003, 470, 471.

⁵ *Melms/Volckers*, FA 2001, 233.

⁶ Siehe dazu im einzelnen unter C) III. 4. b).

in der Hoffnung, das Unternehmen durch neue Strategien und Impulse im Hinblick auf eine erfolgreichere Unternehmenspolitik aus der Krise zu führen.

B) Entschädigungsleistungen gemäß § 24 Nr. 1 EStG

I. Zur Bedeutung des § 24 Nr. 1 EStG

§ 24 Nr. 1 EStG ordnet an, dass Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (Nr. 1a), für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder Anwartschaft auf eine solche (Nr. 1b) oder als Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB (Nr. 1c) zu den Einkünften nach § 2 Abs. 1 EStG gehören. Wie dies zu verstehen ist, ist die Frage. Gemeinhin wird dazu vertreten, durch die Verwendung des Wortes „auch“ und durch die systematische Stellung der Vorschrift im Gesetz der Gesetzgeber werde klargestellt, dass das Gesetz keine neue selbständige Einkunftsart neben den Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG kreierte, dass die Norm insofern für die Zuordnung von Ersatzleistungen zu den einzelnen Einkunftsarten nur eine klarstellende Bedeutung habe.⁷ Richtig ist daran, dass Leistungen, die nicht erzielte Einnahmen (§ 24 Nr. 1a EStG) oder die Aufgabe einer Betätigung (§ 24 Nr. 1b EStG) entschädigen sollen, zu den Einkünften gezählt werden, die dem Steuerpflichtigen zugerechnet worden wären, wenn er die Einnahmen erzielt bzw. wenn er sich eben doch betätigt hätte. Da dies jedoch gerade nicht geschehen ist, da ihm daher entsprechende Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG gerade nicht zugerechnet werden können, hat § 24 Nr. 1 EStG nicht nur klarstellende, sondern vielmehr konstitutive Bedeutung. Dies ist eine Grundaussage dieser Arbeit.

⁷ BFH Urteil v. 25.3.1975 - VIII R 183/73, BFHE 115, 472, 475; *Seeger* in Schmidt, § 24, Rn 2; *Mellinghoff* in Kichhof, § 24, Rn 1; *Stuhrmann* in Blümich, § 24, Rn 2; *Jacobs-Soyka* in Littmann/Bitz/Pust, § 24, Rn 5.

II. Rechtsentwicklung

Die Aussage des § 24 Nr. 1 EStG fand sich der Sache nach schon in § 44 EStG aF (1925). Sie ist seit der Einführung des § 24 Nr. 1 EStG durch das EStG 1934 v. 16.10.34⁸ im Wesentlichen unverändert geblieben und hat nur in Gestalt von § 24 Nr. 1c EStG einen Zusatz durch das Steueränderungsgesetz v. 13.7.61⁹ erhalten.

Diese Regelung, durch die eine Ausgleichszahlung nach § 89b HGB als eine Entschädigung im Sinne des § 24 Nr. 1 EStG qualifiziert wird, hat einkommensteuerlich eine andere Bedeutung als die Fälle von § 24 Nr. 1a und b EStG. Die Ausgleichszahlung, die ein Handelsvertreter nach § 89b HGB erhält, soll nämlich Leistungen abgelten, die bereits erbracht worden sind. Daher kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei dem Ausgleich um Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne von § 2 Abs. 1 Nr. 3 EStG handelt. Die Einordnung in § 24 Nr. 1 EStG ist nur wegen des Bezuges zu § 34 EStG verständlich.¹⁰ Es wäre allerdings, da Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB eben nichts mit Entschädigungen und Abfindungen nach § 24 Nr. 1a oder b EStG zu tun haben, systematisch korrekter gewesen, die Qualifizierung als außerordentliche Einkünfte unmittelbar in § 34 Abs. 2 EStG zu verankern.

Der gescheiterte Entwurf des StReformG 1999¹¹ sah vor, § 24 Nr. 1 EStG in einem neugefassten § 4 EStG zu übernehmen und um andere gesetzliche Verdienstausfallentschädigungen zu ergänzen. In Bezug auf Entschädigungen nach § 24 Nr. 1 EStG sollte die Vorschaltfunktion der Vorschrift zu einem an Stelle des § 34 EStG tretenden § 61 EStG erhalten bleiben. Geplant war dabei, dass das Ausmaß der Tarifbegünstigungen erheblich verringert wird. Schließlich wurde aber lediglich die Regelung über Tarifvergünstigung nach § 34 EStG durch das StEnlG 1999/2000/2002¹² verändert. Die ursprüngliche Regelung, Entschädigung-

⁸ RGBI 1934 I, 1005; RStBl 1934 I, 1261.

⁹ BGBl 1961 I, 981; BStBl 1961 I, 444.

¹⁰ siehe dazu unter B) III. 2. c).

¹¹ BT Drucks. 13/7480.

¹² BGBl I 1999, 402; BStBl I 1999, 304.