

§ 34

Außerordentliche Einkünfte

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das StVereinfG 2011 v. 1.11.2011
(BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986)

(1) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 zu berechnen. ²Die für die außerordentlichen Einkünfte anzusetzende Einkommensteuer beträgt das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Einkommensteuer für das um diese Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) und der Einkommensteuer für das verbleibende zu versteuernde Einkommen zuzüglich eines Fünftels dieser Einkünfte. ³Ist das verbleibende zu versteuernde Einkommen negativ und das zu versteuernde Einkommen positiv, so beträgt die Einkommensteuer das Fünffache der auf ein Fünftel des zu versteuernden Einkommens entfallenden Einkommensteuer. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten nicht für außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1, wenn der Steuerpflichtige auf diese Einkünfte ganz oder teilweise § 6b oder § 6c anwendet.

(2) Als außerordentliche Einkünfte kommen nur in Betracht:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne der §§ 14, 14a Absatz 1, der §§ 16 und 18 Absatz 3 mit Ausnahme des steuerpflichtigen Teils der Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nummer 40 Buchstabe b in Verbindung mit § 3c Absatz 2 teilweise steuerbefreit sind;
2. Entschädigungen im Sinne des § 24 Nummer 1;
3. Nutzungsgewährungen und Zinsen im Sinne des § 24 Nummer 3, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden;
4. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten; mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.

(3) ¹Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1 enthalten, so kann auf Antrag abweichend von Absatz 1 die auf den Teil dieser außerordentlichen Einkünfte, der den Betrag von insgesamt 5 Millionen Euro nicht übersteigt, entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz bemessen werden, wenn der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wenn er im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. ²Der ermäßigte Steuersatz beträgt 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zuzüglich der dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre, mindestens jedoch 14 Prozent. ³Auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (verbleibendes zu versteuerndes Einkommen) sind vorbehaltlich des Absatzes 1 die all-

gemeinen Tarifvorschriften anzuwenden. ⁴Die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 kann der Steuerpflichtige nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. ⁵Erzielt der Steuerpflichtige in einem Veranlagungszeitraum mehr als einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des Satzes 1, kann er die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn beantragen. ⁶Absatz 1 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden.

Autor: Dr. Hans-Joachim **Horn**, Vors. Richter am FG, Hannover
 Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 34	1		
II. Rechtsentwicklung des § 34	2	Systemwechsel 1999 und mit Übergangsregelungen	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 34		IV. Geltungsbereich des § 34	
1. Bedeutung	3	1. Sachlicher Geltungsbereich	6
2. Verfassungsmäßigkeit		2. Persönlicher Geltungsbereich	7
a) Verfassungsfragen zur geltenden Fassung des § 34	4	3. Zeitlicher Geltungsbereich	8
b) Verfassungsfragen im Zusammenhang mit dem		V. Verhältnis des § 34 zu anderen Vorschriften	10
		VI. Verfahrensfragen zu § 34	11

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte

	Anm.		Anm.
I. Außerordentliche Einkünfte		III. Einbeziehung aller im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte	25
1. Begriff der außerordentlichen Einkünfte	15	IV. Steuerberechnung (Abs. 1 Sätze 2 und 3)	
2. Voraussetzungen der Außerordentlichkeit bei den einzelnen in Betracht kommenden Arten von Einkünften	16	1. Grundfälle	27
3. Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte	17	2. Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Fünftelregelung	28
II. Im zu versteuernden Einkommen enthaltene außerordentliche Einkünfte	19	3. Zusammentreffen der Fünftelregelung mit anderen Tarifermäßigungen	29

Anm.

Anm.

V. Keine Tarifiermäßigung für Veräußerungsgewinne, auf die ganz oder teilweise § 6b oder

§ 6c angewendet wurden (Abs. 1 Satz 4) 33

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Abgrenzung der für die Steuerermäßigung in Betracht kommenden Einkünfte**

Anm.

Anm.

I. Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a Abs. 1, der §§ 16 und 18 Abs. 3 (Abs. 2 Nr. 1)

- 1. In Betracht kommende Arten von Veräußerungsgewinnen 37**
- 2. Außerordentlichkeit von Veräußerungsgewinnen**
 - a) Vollständige Aufdeckung der in den wesentlichen Betriebsgrundlagen enthaltenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang 39
 - b) Sonderfall: Ablösung wiederkehrender Bezüge 40
- 3. Ausnahme von der Tarifbegünstigung: Steuerpflichtiger Teil der Gewinne, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b iVm. § 3c Abs. 2 teilweise steuerbefreit sind 47**

II. Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 (Abs. 2 Nr. 2)

- 1. In Betracht kommende Entschädigungen 51**
- 2. Außerordentlichkeit von Entschädigungen**
 - a) Zufluss der Entschädigung in einem Veranlagungszeitraum 53
 - b) Durch die Entschädigung verursachte Zu-

sammenballung von Einkünften 54

III. Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3 (Abs. 2 Nr. 3)

- 1. In Betracht kommende Einkünfte 56
- 2. Nachzahlung für Zeitraum von mehr als drei Jahren 57

IV. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Abs. 2 Nr. 4)

- 1. Außerordentlichkeit aufgrund der Zahlungsweise 60**
- 2. Vergütungen 61**
- 3. Mehrjährige Tätigkeiten 62**
- 4. Vergütungen „für“ mehrjährige Tätigkeiten 64**
- 5. Besonderheiten bei den einzelnen Einkunftsarten**
 - a) Gewinneinkünfte 65
 - b) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 66
 - c) Andere Einkunftsarten 67
- 6. Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 2 Nr. 4 innerhalb der Einkunftsarten in ABC-Form**
 - a) Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit 68
 - b) Andere Einkunftsarten 69

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Besonderer Steuersatz für Veräußerungsgewinne
beim Ausscheiden aus dem Erwerbsleben**

	Anm.		Anm.
I. Grund für die Anfügung des Abs. 3	73	IV. Anwendung der allgemeinen Tarifvorschriften auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (Abs. 3 Satz 3) ..	81
II. Begünstigte Einkünfte, Begrenzung der Vergünstigung und persönliche Voraussetzungen (Abs. 3 Satz 1)		V. Inanspruchnahme nur einmal im Leben (Abs. 3 Satz 4)	82
1. Begünstigte Einkünfte	74	VI. Inanspruchnahme nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn (Abs. 3 Satz 5)	83
2. Begrenzung der Vergünstigung auf Gewinne von höchstens 5 Mio. €	75	VII. Antrag	84
3. Persönliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung nach Abs. 3 ...	77	VIII. Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4 (Abs. 3 Satz 6)	90
III. Höhe des ermäßigten Steuersatzes (Abs. 3 Satz 2)	80		

E. ABC der außerordentlichen Einkünfte 100

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 34

1 **I. Grundinformation zu § 34**

Die bis zum EStG 1920 zurückgehende Vorschrift sieht eine StErmäßigung für sog. außerordentliche Einkünfte vor, die verhindern soll, dass Einkünfte, die dem Stpfl. zwar in einem VZ zufließen, wirtschaftlich aber den Ertrag mehrerer VZ darstellen, infolge der progressiven Ausgestaltung des EStTarifs übermäßig belastet werden. Zu diesem Zweck schreibt Abs. 1 die rechnerische Verteilung dieser Einkünfte auf fünf Jahre vor, wobei die Berechnung der Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte davon abhängt, ob das nach ihrem Abzug verbleibende zVE positiv oder negativ ist. Abs. 2 stellt – zT durch Verweisung auf andere Vorschriften – einen abschließenden Katalog derjenigen Arten von Einkünften auf, die als außerordentliche Einkünfte „in Betracht“ kommen, ohne das Merkmal der Außerordentlichkeit allerdings abschließend zu definieren. Abs. 3 lässt für Veräußerungsgewinne, die beim Ausscheiden aus dem Erwerbsleben erzielt werden, alternativ zur Fünftelregelung des Abs. 1 die Besteuerung mit einem ermäßigten durchschnittlichen StSatz zu, die bis zum VZ 1998 für die meisten außerordentlichen Einkünfte vorgesehen war und – durch die im Regel-

fall über die Wirkung des Abs. 1 hinausgehende StEntlastung – die Altersversorgung der davon betroffenen Stpfl. erleichtern soll.

II. Rechtsentwicklung des § 34

2

ESTG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): § 23 sah für Einnahmen, die die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellten, eine rechnerische Verteilung auf den Erdienungszeitraum, höchstens auf fünf Jahre vor. § 24 Abs. 1 sah für Einnahmen aus außerordentlichen Waldnutzungen, § 25 für außerordentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Einnahmen iSd. § 11 Nr. 3 und 4 (Entschädigungen als Ersatz für entgehende Einnahmen, Lotteriegewinne und ähnliche außerordentliche Einnahmen) eine StErmäßigung in der Weise vor, dass die Steuer auf das gesamte stpfl. Einkommen nach dem Hundertsatz erhoben wurde, der sich nach Abzug der außerordentlichen Einnahmen ergab. Für Einnahmen aus außerordentlichen Waldnutzungen, die auf höherer Gewalt beruhen, ermäßigte sich die Steuer auf die Hälfte dieses StSatzes.

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 58 sah auf Antrag des Stpfl. für außerordentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Einkünfte (Einkünfte aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs, Entschädigungen als Ersatz für entgehende Einnahmen oder für die Aufgabe einer Tätigkeit, einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche und bestimmte Zinsen nach dem Gesetz über die Ablösung öffentlicher Anleihen v. 16.7.1925) sowie für Einkünfte, welche die Entlohnung für eine sich über mehrere Jahre erstreckende Tätigkeit darstellten, eine ermäßigte Besteuerung vor. Für die begünstigten Einkommensteile nannte das Gesetz Besteuerungsspannen, die etwa der Hälfte der regulären ESt entsprachen. Für Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sah § 59 Abs. 1 eine StErmäßigung in der Weise vor, dass die Steuer nach dem Satz berechnet wurde, der sich ergeben hätte, wenn die betreffenden Einkünfte das gesamte stpfl. Einkommen (nach Abzug persönlicher Abzugsbeträge) dargestellt hätten. Soweit es sich um außerordentliche Waldnutzungen infolge höherer Gewalt handelte, reduzierte sich der StSatz für diese Einkünfte nochmals um die Hälfte.

ESTG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): § 34 übernahm im Grundsatz die in § 58 EStG 1925 getroffene Regelung. Der Katalog der außerordentlichen Einkünfte entsprach im Wesentlichen dem der §§ 58 und 59 EStG 1925. Allerdings wurde der Kreis der begünstigten Veräußerungsgewinne auf alle Gewinne iSd. §§ 14, 16, 17 und 18 Abs. 3 ausgedehnt. Der StSatz für außerordentliche Einkünfte war nicht gesetzlich bestimmt, sondern von der FinBeh. innerhalb eines Rahmens von 10 % bis 25 % bei Verheirateten und von 15 % bis 35 % bei Ledigen festzusetzen, während der Normaltarif in der höchsten Stufe einen StSatz von 40 % für Verheiratete und von 50 % für Ledige vorsah. Für Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen infolge höherer Gewalt reduzierten sich die StSätze nochmals um die Hälfte.

Gesetz zur Änderung des EStG v. 1.2.1938 (RGBl. I 1938, 99; RStBl. 1938, 97): Der Höchstsatz für die begünstigten Einkünfte wurde unabhängig vom Familienstand auf 25 % festgesetzt.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (Abl. der Militärregierung Nr. 7, 98 = StuZBl. 1946, 2) schränkte die Begünstigungen des § 34 mW vom 1.1.1946 stark ein. Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 16 und 17 wurden aus dem Katalog der außerordentlichen Einkünfte gestrichen. Für Einkünfte, die die Entlohnung einer mehrjäh-

rigen Tätigkeit darstellten, wurde wieder eine Verteilung auf den Erdienungszeitraum, höchstens auf drei Jahre, eingeführt.

MRG 64 v. 22.6.1948 (ABl. der Militärregierung Nr. 25, 889 = StuZBl. 1948, 123) stellte die frühere Fassung der Vorschrift größtenteils wieder her. Der StSatz für außerordentliche Einkünfte wurde – bei einem regulären Spitzensteuersatz von 95 % – auf 10 % bis 40 % festgelegt. Hinsichtlich der Einkünfte, die die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellten, wurde jedoch die durch das KRG Nr. 12 getroffene Neuregelung beibehalten.

II. StNG v. 20.4.1949 (WiGBl. 1949, 69): Für Stpfl. mit Einkünften aus nicht-selbständiger oder aus selbständiger Arbeit wurde die Tarifbegünstigung unter bestimmten Voraussetzungen auf Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit ausgedehnt.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Der frühere Abs. 3 wurde gestrichen und die Besteuerung außerordentlicher Holznutzungen in dem neu eingefügten § 34b eigenständig geregelt. Die bisherigen Abs. 4 und 5 blieben als Abs. 3 und 4 unverändert bestehen. Gleichzeitig wurde die obere Grenze des ermäßigten Tarifrähmens – entsprechend der allgemeinen Tarifsenkung – von 40 % auf 30 % herabgesetzt.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) strich die bis zum VZ 1957 geltende Einkommensgrenze von 6000 DM.

StÄndG v. 16.11.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553) traf eine Regelung über das Verhältnis des § 34 zu der neu eingeführten Regelung des § 6b. Außerdem wurde die durch Zeitablauf gegenstandslos gewordene Nr. 3 des Abs. 2 (Zinsen nach dem Gesetz über die Ablösung öffentlicher Anleihen) gestrichen.

StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Mit Wirkung vom VZ 1965 wurde der Besteuerungsrahmen des Abs. 1 durch einen gesetzlich bestimmten StSatz (Hälfte des durchschnittlichen StSatzes) ersetzt. Damit wurde den Bedenken Rechnung getragen, die BFH v. 22.10.1964 (IV 106/64 U, BStBl. III 1965, 44) unter verfassungsrechtl. Gesichtspunkten gegen die bis dahin geltende Regelung erhoben hatte. Gleichzeitig wurde der Mindeststeuersatz von 10 % gestrichen. Außerdem wurden Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3 in den Katalog der außerordentlichen Einkünfte aufgenommen.

2. StÄndG 1971 v. 10.8.1971 (BGBl. I 1971, 1266; BStBl. I 1971, 373): § 34 Abs. 2 Nr. 1 wurde redaktionell ergänzt. § 14a soll aus agrarpolitischen und volkswirtschaftlichen Gründen die Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben unter bestimmten Voraussetzungen begünstigen. Veräußerungsgewinne gem. § 14a zählen zu den außerordentlichen Einkünften. Die Vorschrift war erstmals auf Veräußerungen anzuwenden, die nach dem 30.6.1970 vorgenommen wurden (§ 52 Abs. 22 idF des 2. StÄndG 1971).

EstReformG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530) stellte durch eine Ergänzung des Abs. 1 Satz 1 klar, dass die nach DBA stfrei bleibenden ausländ. Einkünfte bei der Berechnung des ermäßigten StSatzes einzubeziehen sind.

Subventionsabbaugesetz v. 26.6.1981 (BGBl. I 1981, 537; BStBl. I 1981, 523) strich die Begünstigung von Nebeneinkünften aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit.

StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) **und ÄndG zum StRefG 1990 v. 30.6.1989** (BGBl. I 1989, 1267; BStBl. I 1989, 251) beseitigten die Antragsgebundenheit der StErmäßigung für außerordentliche Ein-

künfte iSd. Abs. 2, beschränkten die Höhe der begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinne auf 30 Mio. DM und vereinfachten die Besteuerung von Einkünften, die eine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellen (Drittteilung dieser Einkünfte und Verdreifachung der hierauf entfallenden ESt anstelle der Verteilung auf diejenigen Jahre, in denen die der Einkunftserzielung zugrundeliegende Tätigkeit ausgeübt worden war). Zugleich wurde in Abs. 3 der Begriff „Entlohnung“ durch „Vergütung“ ersetzt.

Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform v. 29.10.1997 (BGBl. I 1997, 2590; BStBl. I 1997, 928) setzte die Obergrenze, bis zu der Veräußerungsgewinne begünstigt sind, für Veräußerungsfälle nach dem 31.7.1997 auf 15 Mio. DM und für Veräußerungsfälle ab 1.1.2001 auf 10 Mio. DM herab.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) ersetzte die Regelung über den halben durchschnittlichen StSatz rückwirkend zum 1.1.1999 durch eine Progressionsglättung nach Art der bis dahin für Einkünfte aus mehrjährigen Tätigkeiten geltenden Regelung (Fünftelung dieser Einkünfte und Verfünffachung der darauf entfallenden ESt). Außerdem wurde in Abs. 1 Satz 3 eine Verlustklausel eingefügt, die die Nutzbarmachung von Verlusten aus Normaleinkünften verhindert. Einkünfte aus mehrjährigen Tätigkeiten und außerordentliche Holznutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 1 wurden in den Katalog der außerordentlichen Einkünfte einbezogen. Die für Einkünfte aus mehrjährigen Tätigkeiten geltende Sonderregelung des Abs. 3 wurde gestrichen. Schließlich wurde die Anwendung des besonderen StSatzes von der Stellung eines darauf gerichteten – unwiderruflichen – Antrags abhängig gemacht.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428) beseitigt die mit dem StEntlG 1999/2000/2002 eingeführte Unwiderruflichkeit des Antrags rückwirkend auf den VZ 1999 (§ 52 Abs. 47 Satz 1). Zugleich wird der Umfang der außerordentlichen Einkünfte eingeschränkt. Veräußerungsgewinne iSd. § 17 werden aus dem Katalog des Abs. 2 gestrichen. Gleiches gilt für den stpfl. Teil der Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a Abs. 1 und der §§ 16 und 18 Abs. 3, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b iVm. § 3c Abs. 2 teilweise stbefreit sind. Nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 47 Satz 2 bleibt § 34 Abs. 1 auf diese Gewinne aber so lange anwendbar, wie diese noch nicht dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Bei Anteilen an inländ. Gesellschaften ist dies nach § 52 Abs. 4a Nr. 2 bis zum Ablauf des ersten Wj. der Gesellschaft der Fall, auf das das KStG idF des Art. 3 des StSenkG erstmals anzuwenden ist. Dies wiederum hängt nach den Übergangsvorschriften des § 34 Abs. 1 und Abs. 1a KStG davon ab, ob die Gesellschaft ein mit dem Kj. übereinstimmendes oder ein davon abweichendes Wj. hat und ob es in den Jahren 2000 oder 2001 zu einer Umstellung des Wj. gekommen ist. Hiernach findet die Neufassung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 für Anteile an inländ. Gesellschaften frühestens ab Beginn des Wj. 2001/2002 und spätestens ab Beginn des Wj. 2003 Anwendung. Bei der Veräußerung von Anteilen an ausländ. Gesellschaften gilt die Neufassung hingegen auf jeden Fall ab dem VZ 2001.

StSenkErgG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 812; BStBl. I 2001, 25): Durch einen neu angefügten Abs. 3 wird für Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 alternativ zur Fünftelregelung des Abs. 1 die Regelung über den halben durchschnittlichen StSatz in eingeschränktem Umfang wiederhergestellt. Die Vergünstigung kann von jedem Stpfl. nur noch einmal im Leben und erst ab einem Mindestalter von 55 Jahren bzw. bei Berufsunfähigkeit in Anspruch genommen werden. Außerdem gilt ein Mindeststeuersatz in Höhe des tariflichen Eingangssatzes der ESt (VZ 2001 und 2002: 19,9 %; VZ 2003 und 2004: 17 %; ab VZ 2005: 15 %).

Schließlich gilt die Begünstigung nur bis zu einer Obergrenze von 10 Mio. DM (ab VZ 2002: 5 Mio. €). Die Neuregelung gilt ab VZ 2001.

Ein in § 52 Abs. 47 eingefügter Satz 3 bestimmt, dass die Übergangsregelung des Satzes 2 (Anwendung des § 34 auf Veräußerungsgewinne iSd. § 17 bis zu dem Zeitpunkt, von dem an diese dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen) nicht für die Anwendung des Abs. 3 gilt.

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3794; BStBl. I 2002, 4): Das Antragserfordernis für die Anwendung des Abs. 1 wird ersatzlos gestrichen. Die Änderung ist ab dem VZ 2001 anzuwenden.

HBeglG 2004 v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120) setzt den ermäßigten StSatz gem. Abs. 3 Satz 2 von 50 % auf 56 % des durchschnittlichen StSatzes herauf; zugleich wird der bei Anwendung dieser Vorschrift zu beachtende Mindeststeuersatz für 2004 auf 16 % herabgesetzt.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Abs. 2 Nr. 4 wird um eine Legaldefinition des Begriffs „mehrjährig“ ergänzt. Eine mehrjährige Tätigkeit liegt danach nur noch vor, soweit sie sich über mindestens zwei VZ erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Die Neuregelung gilt ab dem VZ 2007. Außerdem wird der Begriff „vom Hundert“ durch den Begriff „Prozent“ ersetzt.

JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Der in Abs. 3 Satz 2 vorgesehene Mindeststeuersatz wird – rückwirkend ab VZ 2009 (§ 52 Abs. 47 Satz 7) – von 15 % auf 14 % herabgesetzt, um die Senkung des Eingangssteuersatzes durch das Gesetz v. 6.3.2009 (BGBl. I 2009, 416) nachzuvollziehen. Zugleich wird die Neufassung des Abs. 3 Satz 2 durch das HBeglG 2004 nochmals vollständig in den Gesetzestext aufgenommen, um den Grundsätzen des die formelle Verfassungsmäßigkeit des HBeglG 2004 betreffenden Beschlusses des BVerfG v. 8.12.2009 (2 BvR 758/07, BVerfGE 125, 104) zu entsprechen.

StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Abs. 2 Nr. 5 wird gestrichen. Die StErmäßigung für außerordentliche Holznutzungen iSd. § 34b Abs. 1 Nr. 1 wird wieder in Abs. 3 Nr. 1 dieser Vorschrift geregelt; die darauf entfallende Steuer wird nicht mehr nach der Fünftelregelung ermittelt, sondern nach der Hälfte des durchschnittlichen StSatzes bemessen, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Steuer nach dem gesamten zVE zuzüglich der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 34

3 1. Bedeutung

Nach seinem originären Zweck ist § 34 zum Ausgleich von Härten bestimmt, die sich wegen der progressiven Ausgestaltung des EStTarifs ergeben können, wenn Einkünfte, die wirtschaftlich den Ertrag mehrerer Jahre darstellen, dem Stpfl. geballt in einem VZ zufließen. Für die meisten Arten von außerordentlichen Einkünften sah die Vorschrift zu diesem Zweck bis zum VZ 1998 die Anwendung eines ermäßigten StSatzes vor, der seit 1965 der Hälfte des durchschnittlichen StSatzes entsprach. Lediglich für Einkünfte, die die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellten, war seit 1946 die Verteilung auf den Erdienungszeitraum – zunächst durch effektive Aufteilung der Einkünfte auf

die betroffenen VZ, später durch rechnerische Verteilung auf mehrere Jahre – vorgesehen.

Die mit der Anwendung des halben durchschnittlichen StSatzes verbundene Entlastung ging in vielen Fällen über den Ausgleich der mit dem zusammengeballten Bezug verbundenen Progressionsnachteile hinaus. Besonders krass war diese Überkompensation dann, wenn der Stpfl. während des gesamten Erdienungszeitraums Einkünfte in einer solchen Höhe bezogen hatte, dass ein Teil seines Einkommens mit dem Spitzensatz der ESt belastet war. Aus diesem Grunde wurde durch das StEntlG 1999/2000/2002 die StErmäßigung in Form des halben durchschnittlichen StSatzes auch für die außerordentlichen Einkünfte iSd. Abs. 2 durch die rechnerische Verteilung auf einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Modell der bis dahin nur für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten geltenden Regelungen des früheren Abs. 3 ersetzt.

Mit dem StSenkErgG v. 19.12.2000 wurde diese Entscheidung teilweise revidiert. Um die Altersvorsorge aus dem Berufsleben ausscheidender Unternehmer zu begünstigen, wurde durch den neuen Abs. 3 der halbe StSatz für Veräußerungsgewinne unter bestimmten Voraussetzungen und in eingeschränktem Umfang wieder eingeführt. Damit sind unter dem Dach ein und derselben Vorschrift Regelungen mit völlig unterschiedlichen Zwecken (Tarifregelung und Sozialzwecknorm) vereint.

2. Verfassungsmäßigkeit

Schrifttum: BIRK/KULOSA, Verfassungsrechtliche Aspekte der Steuerreform, FR 1999, 440; JAHNDORF/LORSCHIEDER, Verfassungswidrige Besteuerung außerordentlicher Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 Satz 2 EStG, FR 2000, 433; SIEGEL, Zur Konstruktion eines verfassungsgemäßen § 34 EStG, DStR 2007, 978; DESENS, Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht, StuW 2011, 113; SIEGEL, Kann eine enteignende Steuer verfassungsgemäß sein?, DB 2015, 1419.

a) Verfassungsfragen zur geltenden Fassung des § 34

4

Ersetzung des halben durchschnittlichen Steuersatzes durch die Fünftelregelung: Der mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vollzogene Systemwechsel vom ermäßigten StSatz zur Fünftelregelung begegnet als solcher keinen verfassungsrechtl. Bedenken (BFH v. 7.3.2003 – IV B 163/02, BFH/NV 2003, 777). Auch bei über Jahrzehnte wirksam gewesenen Steuervergünstigungen besteht kein Anspruch auf unveränderten Fortbestand dieser Regelungen; der aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) folgende Vertrauensschutz steht einem Systemwechsel für die Zukunft nicht entgegen (BVerfG v. 5.2.2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17). Besonderen Härten, die im Einzelfall aus einer gravierenden Gefährdung der Altersversorgung erwachsen, ist ggf. durch Billigkeitsmaßnahmen zu begegnen (BFH v. 7.3.2003 – IV B 163/02, BFH/NV 2003, 777).

Ausgestaltung der Tarifbegünstigung nach Abs. 1: Die in Abs. 1 Satz 2 vorgesehene Verfünfachung der auf ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte entfallenden Mehrsteuer hat zur Folge, dass der Entlastungseffekt umso höher ausfällt, je geringer die laufenden Einkünfte sind; denn umso weniger ragt das den Maßstab für die Ermittlung der Mehrsteuer bildende Fünftel der außerordentlichen Einkünfte in den Progressionsbereich bzw. die oberen Proportionalzonen des Tarifs hinein. Die Auswirkung, die mit einer Veränderung der lau-

fenden Einkünfte auf die stl. Belastung des Gesamteinkommens verbunden ist, kann höher als der Veränderungsbetrag der Einkünfte sein und im Extremfall das Fünffache der sich bei Anwendung des Spitzensteuersatzes auf die zusätzlichen laufenden Einkünfte ergebenden Steuer betragen. Bei gleich hohen außerordentlichen Einkünften kann sich ein Stpfl., der keine weiteren Einkünfte erzielt hat, daher besser stehen als einer, der noch laufende Einkünfte erzielt hat. Darin wird in der Lit. zT ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG und die Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) bzw. die Eigentumsgarantie (Art. 14 Abs. 1 GG) gesehen (JAHNDORF/LORSCHIEDER, FR 2000, 433 [440]; SIEGEL, DB 2015, 1419 [1421]).

Die verfassungsrechtl. Bedenken greifen uE schon deshalb nicht durch, weil sich der in Abhängigkeit von der Höhe der laufenden Einkünfte eintretende Anstieg der Gesamtsteuer zwar rechnerisch den laufenden Einkünften zurechnen lässt, rechtl. aber als Teil der Gesamtsteuer auf das gesamte zVE entfällt (BFH v. 6.12.2006 – X R 22/06, BFH/NV 2007, 442, die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde durch BVerfG v. 24.3.2010 – 2 BvR 339/07 nicht zur Entscheidung angenommen; v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032; v. 28.4.2010 – III R 86/07, BStBl. II 2011, 259; v. 15.9.2010 – X R 55/03, BFH/NV 2011, 231). Im Übrigen bleibt die sich bei Anwendung des Abs. 1 Satz 2 ergebende Gesamtsteuerbelastung regelmäßig hinter derjenigen zurück, die sich auf der Grundlage des allgemeinen Tarifs ergäbe (ebenso SIEKER in KSM, § 34 Rn. A 102, A 105 [5/2011]; wohl auch MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 4). Alternative Begünstigungsmodelle wie zB die Verteilung der außerordentlichen Einkünfte auf das Zuflussjahr und die vorangegangenen vier Jahre (SIEGEL, DB 2015, 1419 [1421]) würden idR zu einer geringeren Entlastung führen.

Beschränkung der Tarifbegünstigung nach Abs. 3 auf Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1: Da der mit Abs. 3 verfolgte Sozialzweck gerade in der stl. Entlastung der mittelständischen Wirtschaft besteht (vgl. Anm. 3), stellt die Nichteinbeziehung von Entlassungsentschädigungen für ArbN (§ 24 Nr. 1 Buchst. a) sowie von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) in den Anwendungsbereich der Vorschrift keinen Verstoß gegen Art. 3 GG dar (BFH v. 10.7.2012 – IX B 71/12, BFH/NV 2012, 1602; v. 8.10.2012 – IX B 83/12, BFH/NV 2013, 31).

Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB (§ 24 Nr. 1 Buchst. c) fallen ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich des Abs. 3, weil sie gesetzestechnisch Entschädigungen iSd. Abs. 2 Nr. 2 sind und auch dann, wenn die Beendigung der Vertragsbeziehung mit der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs zusammenfällt, nicht zum Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, sondern zum laufenden Gewinn gehören (s. § 24 Anm. 60). Sie sind damit seit VZ 1999 auf Dauer von der Besteuerung mit dem ermäßigten durchschnittlichen StSatz ausgeschlossen. Für die VZ 1999 und 2000 begegnet dieser Ausschluss keinen Bedenken, weil auch Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 in diesen Jahren nur nach der Fünftelregelung des Abs. 1 begünstigt waren (BFH v. 15.9.2010 – X R 55/03, BFH/NV 2011, 231). Für VZ ab 2001 ergibt sich hingegen eine Ungleichbehandlung von Ausgleichszahlungen und Veräußerungsgewinnen. BFH v. 9.2.2011 (IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120) hält diese für sachlich gerechtfertigt, weil bei Ausgleichszahlungen der Aspekt der Sicherung der Altersvorsorge regelmäßig hinter den der zusätzlichen Vergütung bereits geleisteter Dienste zurücktrete. Diese Begründung ist uE nicht tragfähig, weil der Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB für die Altersversorgung des Handelsvertreters oftmals von sehr viel grö-

berem Gewicht ist als der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn (ebenso SIEKER in KSM, § 34 Rn. A 118 [5/2011]).

b) Verfassungsfragen im Zusammenhang mit dem Systemwechsel 1999 und mit Übergangsregelungen 5

Rückwirkende Anwendung der Fünftelregelung: Die rückwirkende Anwendung der Fünftelregelung auf alle seit dem 1.1.1999 erzielten außerordentlichen Einkünfte (§ 52 Abs. 1 Satz 2 idF des StEntlG 1999/2000/2002) verstößt aber insoweit gegen die verfassungsrechtl. Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, als die Neuregelung auch für solche Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a gilt, die im Jahre 1998, aber noch vor Einbringung der Neuregelung in den Deutschen BTag am 9.11.1998 verbindlich vereinbart und im Jahr 1999 ausbezahlt wurden oder – unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung – noch vor Inkrafttreten der Neuregelung am 31.3.1999 ausbezahlt wurden. Soweit die Entschädigungsvereinbarung erst nach der Einbringung der Neuregelung in den BTag oder schon vor dem Jahr 1998 getroffen wurde, ist die rückwirkende Anwendung dagegen grds. nicht zu beanstanden, weil in diesen Fällen das Gewicht des enttäuschten Vertrauens geringer einzuschätzen ist (BVerfG v. 7.7.2010 – 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, BFH/NV 2010, 1968). Bei Veräußerungsgewinnen iSd. Abs. 2 Nr. 1 ist eine parallele Beurteilung geboten (FG Hamb. v. 25.10.2011 – 2 K 196/10, EFG 2012, 928, rkr.).

Ausschluss von in den Jahren 1999 und 2000 erzielten Veräußerungsgewinnen iSd. Abs. 2 Nr. 1 aus dem Anwendungsbereich des Abs. 3: Die eingeschränkte Wiedereinführung des ermäßigten StSatzes auf Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 durch Abs. 3 mW vom 1.1.2001 lässt die Verfassungsmäßigkeit der für die Jahre 1999 und 2000 geltenden Regelung unberührt (BFH v. 10.7.2002 – XI B 68/02, BStBl. II 2003, 341; v. 9.12.2002 – X B 28/02, BFH/NV 2003, 471; v. 25.2.2003 – III B 130/02, BFH/NV 2003, 773; v. 9.3.2010 – VIII R 109/03, BFH/NV 2010, 1266). Nach Ansicht des BFH stellt die durch das StSenkErgG getroffene Regelung eine Reaktion des Gesetzgebers auf die grundlegende Umgestaltung des KStSystems durch das StSenkG dar. Durch Einführung einer Altersvorsorgekomponente habe dem Mittelstand ein Ausgleich für die Einbeziehung von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an KapGes. in das Halbeinkünfteverfahren gewährt werden sollen. Da die Neuregelungen bei der KSt im Wesentlichen im Jahr 2001 in Kraft getreten seien, habe unter diesem Gesichtspunkt kein Anlass zu einer rückwirkenden Inkraftsetzung des Abs. 3 bestanden. Auch die rechtsstaatliche Kontinuitätsgewähr habe eine Rückbeziehung nicht gefordert. Abs. 3 unterscheide sich nach seinen Voraussetzungen und Rechtsfolgen deutlich von der bis zum VZ 1998 geltenden Regelung und stelle anders als diese keine Fiskal-, sondern eine Sozialzwecknorm dar (im Ergebnis glA SIEKER in KSM, § 34 Rn. A 123 [5/2011]). Soweit die Besteuerung mit dem halben StSatz nachweislich in das Konzept der Altersversorgung einbezogen worden war und der Wegfall dieses Steuervorteils zu einer gravierenden Gefährdung der Altersversorgung geführt hat, kommt ein Erlass der Steuer aus Billigkeitsgründen in Betracht (BFH v. 7.3.2003 – IV B 163/02, BFH/NV 2003, 777; v. 9.3.2010 – VIII R 109/03, BFH/NV 2010, 1266).

Ausschluss noch nicht unter das Halbeinkünfteverfahren fallender Veräußerungsgewinne iSd. § 17 aus dem Anwendungsbereich des Abs. 3: Die Regelung des § 52 Abs. 47 Satz 3, wonach noch nicht unter das Halbeinkünfteverfahren fallende Veräußerungsgewinne iSd. § 17 nur nach der Fünftelregelung begünstigt sein können, stellt keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung ge-

genüber Veräußerungsgewinnen iSd. §§ 14, 14a, 16 und 18 dar, weil der Gesetzgeber davon ausgehen konnte, dass die Altersversorgung bei (Mit-)Unternehmern typischerweise und im Rahmen der Begünstigungshöchstgrenze in größerem Umfang über den Wert des Betriebs geschaffen wird, als dies bei Inhabern wesentlicher Beteiligungen der Fall ist (BFH v. 20.10.2010 – IX R 56/09, BStBl. II 2011, 409).

IV. Geltungsbereich des § 34

6 1. Sachlicher Geltungsbereich

Betroffene Einkunftsarten: Nach seiner systematischen Stellung als Tarifvorschrift gilt § 34 grds. für Einkünfte aus allen Einkunftsarten. Allerdings können Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 definitionsgemäß nur bei den jeweils in Betracht kommenden Gewinneinkunftsarten entstehen. Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 3 können nur bei den Gewinneinkunftsarten bzw. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder aus VuV anfallen. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten iSd. Abs. 2 Nr. 4 hat die Rspr. in der Vergangenheit vor allem bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, unter besonderen Voraussetzungen auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anerkannt.

Ausländische Einkünfte: § 34 gilt nicht nur für inländ. Einkünfte, sondern auch für ausländ. Einkünfte, soweit letztere nicht aufgrund eines DBA von der inländ. ESt freizustellen sind.

Körperschaftsteuer: Als Tarifvorschrift findet § 34 im Bereich der KSt keine Anwendung. In Fällen der kstl. Organschaft kann der OT – auch wenn es sich um eine PersGes. oder eine natürliche Person handelt – für den von der OG abgeführten Gewinn aus einer Veräußerung iSd. § 16 die Tarifbegünstigung nicht in Anspruch nehmen (BFH v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; v. 22.1.2004 – III R 19/02, BStBl. II 2004, 515 mwN; HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 14 [11/2007]; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 17 [11/2014]; SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 2 [4/2012]).

7 2. Persönlicher Geltungsbereich

Bis zum VZ 2007 galt § 34 in vollem Umfang nur für unbeschränkt Stpfl. Beschränkt Stpfl. konnten die StErmäßigung nach § 50 Abs. 1 Sätze 3 und 4 nur für Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 in Anspruch nehmen. Mit der Streichung des § 50 Abs. 1 Satz 3 aF durch das JStG 2008 ist diese Einschränkung ab VZ 2008 entfallen. Bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, ist die Neufassung des § 50 auf Antrag auch auf VZ vor 2008 anzuwenden, soweit Steuerbescheide noch nicht bestandskräftig sind (§ 52 Abs. 58 Satz 1).

8 3. Zeitlicher Geltungsbereich

Die Tarifbegünstigung nach Abs. 1 gilt in ihrer jetzigen Form seit dem VZ 1999. Der Katalog der danach begünstigten Einkünfte (Abs. 2) wurde seitdem mehr-

fach eingeschränkt, zuletzt mit der Ausgliederung der StBegünstigung für außerordentliche Holznutzungen (§ 34b Abs. 1) in die Sonderregelung des § 34b Abs. 3 durch das StVereinfachG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986). Die Tarifbegünstigung nach Abs. 3 gilt in ihrer jetzigen Form seit dem VZ 2002. Die Regelung zur Höhe des ermäßigten Steuersatzes wurde zuletzt durch das JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394) geändert. Zu weiteren Einzelheiten s. Anm. 2.

Einstweilen frei.

9

V. Verhältnis des § 34 zu anderen Vorschriften

10

Verhältnis zu § 3 Nr. 40: § 34 Abs. 2 Nr. 1 nimmt den stpfl. Teil der Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a Abs. 1, der §§ 16 und 18 Abs. 3, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b iVm. § 3c Abs. 2 teilweise stbefreit sind, vom Kreis der außerordentlichen Einkünfte aus, um eine Doppelbegünstigung durch das Halb-/Teileinkünfteverfahren und die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 oder 3 zu vermeiden. Gegenständlicher Umfang und zeitlicher Anwendungsbereich dieser Vorschrift korrespondieren unmittelbar mit denen des Halb-/Teileinkünfteverfahrens.

Verhältnis zu § 5a: Bei der besonderen Form der Gewinnermittlung für Handelsschiffe im internationalen Verkehr umfasst der Tonnagetarif nach § 5a Abs. 1 auch die Einkünfte nach § 16 (§ 5a Abs. 5 Satz 1), so dass die Anwendung der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 oder 3 nicht in Betracht kommt. Dies gilt auch hinsichtlich der nach § 5a Abs. 4 festgestellten stillen Reserven (BFH v. 19.7.2011 – IV R 42/10, BStBl. II 2011, 878; v. 19.7.2011 – IV R 40/08, BFH/NV 2012, 393; ebenso zur GewSt BFH v. 13.12.2007 – IV R 92/05, BStBl. II 2008, 553).

Verhältnis zu §§ 6b und 6c: Für unter Abs. 2 Nr. 1 fallende Veräußerungsgewinne können ganz oder teilweise die Voraussetzungen für die Übertragung stiller Reserven auf ErsatzWG nach §§ 6b oder 6c vorliegen. Da es bei Inanspruchnahme der Reinvestitionsbegünstigung nicht zu einer zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven kommt, ist die Tarifbegünstigung für den gesamten Veräußerungsgewinn ausgeschlossen, wenn der Stpfl. auf diesen ganz oder teilweise §§ 6b oder 6c anwendet (§ 34 Abs. 1 Satz 4, Abs. 3 Satz 6).

Verhältnis zu § 17: Durch das StSenkG wurde § 17 aus dem Katalog der außerordentlichen Einkünfte gestrichen, weil die in dieser Vorschrift angesprochenen Gewinne seitdem dem Halb-/Teileinkünfteverfahren unterliegen und eine zusätzliche Begünstigung durch die StErmäßigung nach § 34 nicht angemessen erschien. Im Fall des Abs. 1 wurde die Streichung erst ab dem Zeitpunkt wirksam, von dem an die Veräußerungsgewinne nach § 52 Abs. 47 Satz 2 iVm. Abs. 4a dem Halbeinkünfteverfahren unterliegen. Im Fall des Abs. 3 findet die Übergangsregelung keine Anwendung (§ 52 Abs. 47 Satz 3).

Verhältnis zu § 32b: Die Veränderung des StSatzes durch dem ProgrVorb. unterliegende Einkünfte ist sowohl bei der Ermittlung der Steuer auf das verbleibende zvE als auch bei der Ermittlung der Steuer auf das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöhte verbleibende zvE zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass sich der StSatz für nach § 34 besteuerte außerordentliche Einkünfte bei einem positiven ProgrVorb. erhöht und bei einem negativen ermäßigt. Außerordentliche Einkünfte aus ausländ. Quellen sind bei der Berechnung

des besonderen StSatzes seit VZ 2001 zu einem Fünftel zu berücksichtigen (§ 32b Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2). Diese Sonderregelung gilt allerdings nur für positive Einkünfte. Verluste – zB aus der Veräußerung eines Betriebs – sind in voller Höhe zu berücksichtigen (BFH v. 1.2.2012 – I R 34/11, BStBl. II 2012, 405). Zum Zusammentreffen von ProgrVorb. und Fünftelregelung im Einzelnen s. Anm. 28.

Verhältnis zu § 34a: Sind sowohl die Voraussetzungen für eine Tarifbegünstigung nach § 34a als auch die Voraussetzung für eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 erfüllt, kann der Stpfl. wählen, welche Begünstigung er in Anspruch nehmen will (H 34.1 „Nicht entnommene Gewinne“ EStH 2014). Soweit für Veräußerungsgewinne die StErmäßigung nach § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen wird, schließt § 34a Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne aus (zu Einzelfragen s. § 34a Anm. 34).

Verhältnis zu § 34c: Bei der Ermittlung der auf ausländ. Einkünfte iSd. § 34c entfallenden deutschen ESt bildet die ermäßigte Steuer auf außerordentliche Einkünfte nach § 34 einen Bestandteil der aufzuteilenden Gesamt-ESt (s. § 34c Anm. 87).

Verhältnis zu § 35: Da die StErmäßigung nach § 35 jedenfalls ab VZ 2008 nur für solche Einkünfte gilt, die der GewSt unterliegen (§ 35 Abs. 1 Satz 3 iVm. § 52 Abs. 50a; zur Rechtslage für die VZ 2001 bis 2007 s. § 35 Anm. 45), kommt eine Inanspruchnahme für außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 nur in Ausnahmefällen in Betracht. Möglich ist eine Doppelbegünstigung zB bei Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB (Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. c), die gewstl. auch beim Zusammentreffen mit einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe zum laufenden Gewinn gehören.

Verhältnis zu § 20 Abs. 4 UmwStG: Nach § 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStG ist § 34 Abs. 1 und 3 auf einen bei der Sacheinlage eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils entstehenden Veräußerungsgewinn anzuwenden, wenn der Einbringende eine natürliche Person ist, es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt, die übernehmende KapGes. die eingebrachten WG mit dem gemeinen Wert ansetzt und soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 iVm. § 3c Abs. 2 teilweise stbefreit ist. Da die in § 20 Abs. 1 UmwStG geregelte Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine KapGes. gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einen Unterfall der Betriebsveräußerung iSd. § 16 Abs. 1 darstellt (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342) und es beim Ansatz des gemeinen Werts durch die übernehmende KapGes. auf Seiten des Einbringenden zu einer zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven kommt (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG), die auch nach allgemeinen Grundsätzen die Inanspruchnahme der Tarifermäßigung ermöglicht, hat die Rechtsfolgenverweisung des § 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStG nur deklaratorische Bedeutung.

Verhältnis zu § 21 UmwStG: Auf den Gewinn, der durch Einbringung von Anteilen an einer KapGes. oder Genossenschaft (erworbene Gesellschaft) in eine KapGes. oder Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung neuer Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (Anteilstausch) entsteht, wenn diese die eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert oder einem über dem Buchwert liegenden Zwischenwert ansetzt, findet § 34 Abs. 1 nach § 21 Abs. 3 Satz 2 UmwStG keine Anwendung. Dies steht in Einklang damit, dass Gewinne aus der Veräußerung solcher Anteile im Hinblick auf die teilweise

StBefreiung nach § 3 Nr. 40 Satz 1 iVm. § 3c Abs. 2 allgemein aus dem Anwendungsbereich des § 34 ausgeschlossen worden sind.

Verhältnis zu § 22 UmwStG: Werden in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) die erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, hat der Einbringende den Gewinn aus der Einbringung rückwirkend im Wj. der Einbringung zu versteuern. Obwohl dieser Gewinn als Veräußerungsgewinn iSd. § 16 gilt, ist § 34 darauf nicht anzuwenden (§ 22 Abs. 1 Satz 1 zweiter Satzteil UmwStG). Der Ausschluss der Tarifvergünstigung ist deshalb gerechtfertigt, weil sich der nachzuersteuernde Einbringungsgewinn für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um ein Siebtel verringert (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG) und daher uU nur ein Teil der in dem eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven versteuert wird.

Verhältnis zu § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG: Auf den Gewinn aus der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes., an der der Einbringende Mitunternehmer wird, findet § 34 Abs. 1 und 3 Anwendung, wenn es sich nicht um die Einbringung von Teilen eines Mitunternehmeranteils handelt, das eingebrachte BV in der Bilanz der PersGes. einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter mit dem gemeinen Wert angesetzt wird und soweit der Veräußerungsgewinn nicht nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b iVm. § 3c Abs. 2 teilweise stbefreit ist. Da die in § 24 Abs. 1 UmwStG geregelte Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. einen Unterfall der Betriebsveräußerung iSd. § 16 Abs. 1 darstellt und es beim Ansatz des gemeinen Werts durch die PersGes. auf Seiten des Einbringenden zu einer zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven kommt (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG), die auch nach allgemeinen Grundsätzen die Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung ermöglicht, hat die Rechtsfolgenverweisung des § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG nur deklaratorische Bedeutung.

VI. Verfahrensfragen zu § 34

11

Antrag: Die StErmäßigung nach Abs. 1 ist ab VZ 2001 nicht mehr von einem Antrag abhängig, sondern von Amts wegen zu berücksichtigen.

Die Gewährung der StErmäßigung nach Abs. 3 ist nur aufgrund eines Antrags des Stpfl. möglich. Dieser ist an keine Form gebunden und kann bis zur Rechts- oder Bestandskraft des StBescheids, also auch noch im Einspruchs- bzw. im Klageverfahren, gestellt bzw. zurückgenommen werden (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 50; SIEKER in KSM, § 34 Rn. 134 [5/2011]; SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 18 [7/2010]). Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26b kann der Antrag nur von beiden Ehegatten gemeinsam gestellt werden, weil er sich – auch wenn die Einkünfte nur von einem Ehegatten erzielt worden sind – auf die Höhe der gemeinsamen Steuerschuld auswirkt (SIEKER in KSM, § 34 Rn. A 134 [5/2011]).

Verhältnis Veranlagungsverfahren/gesondertes Feststellungsverfahren: Über die Gewährung der Tarifiermäßigung ist grds. im EStVeranlagungsverfahren zu entscheiden. Soweit die Einkünfte allerdings nach §§ 179, 180 AO gesondert und/oder einheitlich festzustellen sind, hat das dafür zuständige FA auch darüber zu entscheiden, ob und in welcher Höhe darin Einkünfte iSd. Abs. 2 enthalten und welchem der Feststellungsbeteiligten sie zuzurechnen sind (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 56; BFH v. 26.11.1975 – I R

§ 34 Anm. 11–15 B. Abs. 1: StErmäßigung außerordentl. Einkünfte

44/74, BStBl. II 1976, 304 mwN; v. 14.4.1992 – VIII R 149/86, BStBl. II 1992, 817; v. 24.6.2009 – IV R 94/06, BFHE 225, 398). Sind die erforderlichen Feststellungen unterblieben, können sie nicht durch einen Ergänzungsbescheid nach § 179 Abs. 3 AO nachgeholt werden (BFH v. 26.11.1975 – I R 44/74, BStBl. II 1976, 304). Die vom Feststellungs-FA zu treffende Entscheidung bezieht sich allein darauf, ob in den gesondert und ggf. einheitlich festzustellenden Einkünften solche iSd. Abs. 2 enthalten sind, für die eine Tarifbegünstigung in Betracht kommt. Über das Vorliegen der weiteren Voraussetzungen – zB der in Abs. 3 enthaltenen personenbezogenen Merkmale – hat das Veranlagungs-FA zu entscheiden (SIEKER in KSM, § 34 Rn. A 140 [5/2011]; SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 13 [7/2010]).

Lohnsteuerabzug: Soweit die in Abs. 2 Nr. 2 und 4 genannten Einkünfte bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, stellen sie lstrechtl. sonstige Bezüge dar. Seit VZ 1999 ist die auf Entschädigungen entfallende LSt ebenso wie die auf mehrjährige Bezüge entfallende LSt entsprechend der Fünftelregelung zu ermäßigen (§ 39b Abs. 3 Satz 9). Die Anwendung des § 39b Abs. 3 Satz 9 hat zur Folge, dass der ArbN nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 zur ESt zu veranlagt ist. Ist die LStErmäßigung unterblieben, kann der ArbN die Durchführung der Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 beantragen.

12–14 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Steuerermäßigung für außerordentliche Einkünfte

I. Außerordentliche Einkünfte

15 1. Begriff der außerordentlichen Einkünfte

Der Begriff der „außerordentlichen“ Einkünfte wird durch das Gesetz selbst nicht definiert. Die in Abs. 2 getroffene Aussage, dass nur die dort aufgeführten Einkünfte als außerordentliche Einkünfte in Betracht kommen, lässt die Möglichkeit offen, dass die Außerordentlichkeit von weiteren in dieser Vorschrift nicht genannten Voraussetzungen abhängig ist.

Wortsinn: Aus dem Begriff „außerordentlich“ ergibt sich, dass es sich um Einkünfte handeln muss, die nicht regelmäßig wiederkehren und auf Vorgängen beruhen, die innerhalb der jeweiligen Einkunftsart ungewöhnlich sind. In den Fällen des Abs. 2 Nr. 1–3 folgt dies bereits aus der Eigenart der dort genannten Einkunftstatbestände (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 7). Selbständige Bedeutung hat das Merkmal der Außerordentlichkeit in den Fällen des Abs. 2 Nr. 4, weil die dort angesprochenen „Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten“ nicht durch außerhalb dieses Begriffs liegende Tatbestandsmerkmale definiert werden (s. Anm. 65).

Gesetzeszweck: Durch § 34 soll die progressionsbedingte Mehrbelastung von Einkünften verringert werden, deren Zufluss sich normalerweise auf mehrere Jahre verteilt hätte. Außerordentliche Einkünfte sind daher nur dann gegeben, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem VZ zu erfassen sind und durch

die Zusammenballung von Einkünften erhöhte stl. Belastungen entstehen können.

StRspr.: BFH v. 20.10.1978 – VI R 107/77, BStBl. II 1979, 176; v. 2.9.1992 – XI R 63/89, BStBl. II 1993, 831; v. 4.3.1998 – XI R 46/97, BStBl. II 1998, 787; ebenso bereits RFH v. 10.11.1938, RStBl. 1939, 170.

Ein konkreter Progressionsnachteil ist allerdings nicht erforderlich.

StRspr.: BFH v. 17.12.1959 – IV 223/58 S, BStBl. III 1960, 72; v. 17.12.1982 – III R 136/79, BStBl. II 1983, 221; v. 21.3.1996 – XI R 51/95, BStBl. II 1996, 416; v. 15.10.2003 – VI R 17/02, BStBl. II 2004, 264; ebenso MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 8; zweifelnd erstmals BFH v. 9.3.2011 – IX R 9/10, BFH/NV 2011, 1320 (vgl. Anm. 54).

2. Voraussetzungen der Außerordentlichkeit bei den einzelnen in Betracht kommenden Arten von Einkünften

16

Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 stellen außerordentliche Einkünfte dar, wenn es durch den Veräußerungsvorgang zu einer zusammengeballten Aufdeckung der in dem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil enthaltenen stillen Reserven kommt. Da der Veräußerungsgewinn von dem Zeitpunkt realisiert ist, zu dem der Veräußerer das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übertragen hat, ist die Zahlungsweise des Veräußerungspreises grds. ohne Belang. Eine Ausnahme gilt nur für den Fall der Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge, wenn der Veräußerer die Zuflussbesteuerung wählt.

Entschädigungen iSd. Abs. 2 Nr. 2 gehören regelmäßig nur dann zu den außerordentlichen Einkünften, wenn sie als Ganzes in einem VZ ausgezahlt werden und allein oder zusammen mit anderen Einkünften zu einem höheren zVE führen, als es der Stpfl. bei einem Ausbleiben des schadenstiftenden Ereignisses bezogen hätte.

Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. Abs. 2 Nr. 3 sind außerordentliche Einkünfte, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden. Darüber hinausgehende Anforderungen an die Zusammenballung stellt die Rspr. nicht auf.

Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten iSd. Abs. 2 Nr. 4 liegen vor, wenn die Gegenleistung für eine in mehreren VZ ausgeübte und mehr als zwölf Monate umfassende Tätigkeit dem Stpfl. in einem VZ zufließt. Darüber hinausgehende Anforderungen an die Zusammenballung stellt die Rspr. nicht auf.

3. Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte

17

Abgrenzung der außerordentlichen Einkünfte: Wegen ihrer möglichen Tarifbegünstigung bilden außerordentliche Einkünfte innerhalb der jeweiligen Einkunftsart eine „besondere Abteilung“ (BFH v. 17.12.1959 – IV 223/58 S, BStBl. III 1960, 72; v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 13). Obwohl das Gesetz nur für Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 ausdrücklich eine getrennte Ermittlung vorschreibt (§ 14 Satz 2, § 16 Abs. 2 und 3 und § 18 Abs. 3), müssen die außerordentlichen Einkünfte daher stets von den laufenden Einkünften abgegrenzt und gesondert ermittelt werden (BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 13).

Abziehbare Aufwendungen: Bei der Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte sind nur die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen als BA/WK abzusetzen (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 36; HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 62 [11/2007]; GRAF in LBP, § 34 Rn. 122 [8/2013]; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 61 [11/2014]). Entsprechend den Grundsätzen, die die Rspr. zum Abzugsverbot des § 3c entwickelt hat, ist ein unmittelbarer Zusammenhang nur anzunehmen, wenn die Aufwendungen nach ihrer Entstehung oder Zweckbindung mit den außerordentlichen Einnahmen in einem unlöslichen Zusammenhang stehen, dh. ohne diese nicht angefallen wären.

Vgl. zu § 3c BFH v. 25.10.1966 – I 26/64, BStBl. II 1967, 92 (93 f.); v. 29.1.1986 – I R 22/85, BStBl. II 1986, 479; v. 11.2.1993 – VI R 66/91, BStBl. II 1993, 450.

► *Werbungskostenpauschbeträge:* Die in § 9a vorgesehenen WK Pauschbeträge sind von den außerordentlichen Einkünften nur insoweit abzuziehen, als sie die laufenden Einkünfte der jeweiligen Einkunftsart übersteigen. Dies gilt auch für den ArbN-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a (BFH v. 29.10.1998 – XI R 63/97, BStBl. II 1999, 588; H 34.1 „Arbeitnehmer-Pauschbetrag“ EStH 2014; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 36; HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 62 [11/2007]). Werden außerordentliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit neben laufenden Einkünften dieser Art bezogen, ist der ArbN-Pauschbetrag nur einmal abzuziehen, wenn insgesamt keine höheren Aufwendungen nachgewiesen werden (R 34.4 Abs. 3 Satz 5 EStR 2012).

► *Zeitversetzt entstandene Aufwendungen* werden je nach Art der außerordentlichen Einkünfte unterschiedlich behandelt.

▷ *Bei Veräußerungsgewinnen iSd. Abs. 2 Nr. 1* sind Veräußerungskosten auch dann bei der Ermittlung des begünstigten Veräußerungsgewinns abzuziehen, wenn sie bereits in einem VZ vor Entstehung des Veräußerungsgewinns angefallen sind; denn § 16 Abs. 2 definiert den Veräußerungsgewinn als den Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des BV übersteigt (BFH v. 6.10.1993 – I R 97/92, BStBl. II 1994, 287).

▷ *Bei Entschädigungen iSd. Abs. 2 Nr. 2 und außerordentlichen Einkünften iSd. Abs. 2 Nr. 2 bis 5* mindern damit zusammenhängende BA/WK, die in einem früheren VZ angefallen sind (zB Rechtsanwalts- oder Gerichtskosten zur Erlangung einer Entschädigung), die regelbesteuerten Einkünfte dieses Zeitraums. Um zu vermeiden, dass mehr als der Nettobetrag der außerordentlichen Einkünfte tarifbegünstigt versteuert wird, ist im Jahr ihrer Vereinnahmung der ermäßigte Tarif nur auf den um die früher berücksichtigten Aufwendungen verminderten Nettobetrag der außerordentlichen Einkünfte anzuwenden (BFH v. 26.8.2004 – IV R 5/03, BStBl. II 2005, 215).

► *Einkunftsartbezogene Freibeträge:* Die für Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 geltenden Freibeträge nach §§ 14, 14a, 16 Abs. 4 und 18 Abs. 3 mindern als sachliche StBefreiungen den Umfang der tarifbegünstigten Einkünfte (BFH v. 18.6.1998 – IV R 9/98, BStBl. II 1998, 623; HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 62 [11/2007]; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 36; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 50). Entsprechendes galt bei Entlassungsentschädigungen für den Freibetrag nach § 3 Nr. 9 EStG aF.

Andere einkunftsartbezogene Freibeträge sind vorrangig von den laufenden Einkünften der jeweiligen Einkunftsart abzuziehen (R 34.1 Abs. 1 Satz 5, R 34.4 Abs. 3 Sätze 2–4 EStR 2012; HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 62 [11/2007]).

Betriebsaufgabegewinne: Erstreckt sich eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 Satz 1) über zwei KJ., fällt der Aufgabegewinn in zwei VZ an. Entsteht in einem VZ ein Gewinn und im anderen ein Verlust, ist die Tarifiermäßigung nur auf den saldierten Betrag anzuwenden (BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7, unter I.).

Einstweilen frei.

18

II. Im zu versteuernden Einkommen enthaltene außerordentliche Einkünfte 19

Die Tarifbegünstigung gilt nur für die im zVE enthaltenen außerordentlichen Einkünfte, also für diejenigen, die nicht bereits auf einer der vorangegangenen Stufen der Ermittlung des zVE „verlorengegangen“ sind. In den Genuss der Tarifvergünstigung kann nur der Teil der außerordentlichen Einkünfte gelangen, der nicht durch Ausgleich mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen oder -arten oder durch Abzug der bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte, des Einkommens oder des zVE zu berücksichtigenden Beträge verbraucht worden ist.

Vorrang des Verlustausgleichs vor der Tarifbegünstigung: Da § 34 die StPflicht der darunter fallenden Einkünfte unberührt lässt, ist es nicht möglich, den Verlustausgleich im Entstehungsjahr in Höhe der außerordentlichen Einkünfte zu vermeiden, um für diese die Tarifbegünstigung in Anspruch zu nehmen. Ebenso wenig kann die Tarifbegünstigung in einem anderen VZ, in den nicht ausgeglichene Verluste des Entstehungsjahrs übertragen werden, nachgeholt werden (BFH v. 25.1.1996 – IV B 120/95, BFH/NV 1997, 223; v. 12.4.2006 – X B 53/05, BFH/NV 2006, 1463; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 62 [11/2014]; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 51).

Behandlung der außerordentlichen Einkünfte im Rahmen des Verlustausgleichs: Die außerordentlichen Einkünfte sind zum Verlustausgleich erst dann heranzuziehen, wenn alle voll stbaren Einkünfte mit Verlusten ausgeglichen sind. Außerordentliche Einkünfte sind daher auch dann nach dem für sie geltenden besonderen Tarif zu versteuern, wenn sich bei der Einkunftsart, der diese außerordentlichen Einkünfte zuzurechnen sind, niedrigere Einkünfte oder ein Verlust ergeben.

BFH v. 29.7.1966 – IV 299/65, BStBl. III 1966, 544; v. 26.1.1995 – IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 (470); v. 10.10.2007 – VI B 33/07, BFH/NV 2008, 44; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 37; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 51; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 63 (11/2014); ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 101 (11/2011); GRAF in LBP, § 34 Rn. 125 (8/2013); HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 65 (11/2007).

► *Ausnahme bei speziellen Ausgleichs- und Abzugsbeschränkungen unterliegenden Verlusten:* Der Grundsatz, dass Verluste vorrangig mit laufenden Einkünften auszugleichen sind, erfährt nach BFH v. 26.1.1995 (IV R 23/93, BStBl. II 1995, 467 [470]) lediglich für den Fall eine Ausnahme, dass die auszugleichenden Verluste einer besonderen Ausgleichs- bzw. Abzugsbeschränkung unterliegen, dh. aufgrund besonderer gesetzlicher Regelung (zB § 2a Abs. 1; § 2b aF, § 15 Abs. 4) nur mit positiven Einkünften einer bestimmten Art ausgeglichen werden dürfen. Gehören die außerordentlichen Einkünfte dieser Kategorie von Einkünften an und sind laufende Einkünfte der entsprechenden Art nicht oder nicht in dem für den vollständigen Verlustausgleich erforderlichen Umfang vorhanden, so

sind die außerordentlichen Einkünfte zum Verlustausgleich heranzuziehen mit der Folge, dass sie für eine Tarifbegünstigung nicht mehr zur Verfügung stehen.

GIA WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 51; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 67 (11/2014); HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 62 (11/2007); MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 37; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 101 aE (11/2011).

► *Mindestbesteuerung nach § 2 Abs. 3 aF:* Für die VZ 1999 bis 2003 ordnete § 2 Abs. 2 Satz 2 den vorrangigen Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart an; einen einkunftsartübergreifenden Verlustausgleich ließ § 2 Abs. 3 Satz 2 nur in beschränktem Umfang bzw. zeitlich gestreckt zu. Bei Anwendung des § 34 Abs. 1 waren diese Beschränkungen nach Ansicht des BFH jedoch nicht zu beachten. Vielmehr waren die laufenden negativen Einkünfte vorrangig mit den laufenden positiven Einkünfte zu verrechnen; erst danach war eine Verrechnung mit den begünstigten Einkünften vorzunehmen (BFH v. 13.8.2003 – XI R 27/03, BStBl. II 2004, 547; v. 7.7.2004 – XI R 53/03, BFH/NV 2005, 180). Zur Begründung stellte der BFH darauf ab, dass die begünstigten Einkünfte innerhalb der Summe der Einkünfte eine „besondere Abteilung“ darstellen und auch nach einem Verlustausgleich rechnerisch im zvE enthalten seien.

Verrechnung mit anderen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens abziehbaren Beträgen: Um die außerordentlichen Einkünfte möglichst weitgehend in den Genuss der Tarifbegünstigung kommen zu lassen, werden die von der Summe der Einkünfte, dem Gesamtbetrag der Einkünfte und dem Einkommen abzuziehenden Beträge (zB Altersentlastungsbetrag, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Freibeträge für Kinder) zunächst bei den laufenden Einkünften berücksichtigt.

So bereits BFH v. 25.6.1959 – IV 617/56 U, BStBl. III 1959, 404; v. 15.12.2005 – IV R 68/04, BFH/NV 2006, 723; R 34.1 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 52; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 36; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 68 (11/2014); ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 102 (11/2011); GRAF in LBP, § 34 Rn. 124 (8/2013).

Ein Abzug (fiktiv) überschüssiger Sonderausgaben, die sich bei der Ermittlung der auf das verbleibende zvE entfallenden Steuer nicht auswirken, weil die darauf entfallende ESt ohnehin 0 € beträgt, bei der Berechnung der begünstigten ESt gem. § 34 Abs. 1 ist jedoch ausgeschlossen (BFH v. 2.9.2008 – X R 15/06, BFH/NV 2009, 138).

20–24 Einstweilen frei.

25 III. Einbeziehung aller im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte

Die StErmäßigung nach Abs. 1 ist grds. auf alle im VZ bezogenen außerordentlichen Einkünfte anzuwenden. Ausgenommen sind lediglich Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1, für die der Stpfl. bei Erfüllung der persönlichen Voraussetzungen des Abs. 3 die Tarifbegünstigung nach Maßgabe dieser Vorschrift anstelle der StErmäßigung nach Abs. 1 in Anspruch nehmen kann. Im VZ bezogen sind diejenigen außerordentlichen Einkünfte, die diesem VZ nach den allgemeinen Vorschriften (§§ 4a, 11) zuzuordnen sind. Bei den Einkünften aus LuF sind außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1 in dem VZ bezogen, in dem sie entstanden sind (§ 4a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2; vgl. § 4a Anm. 72), während

außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 2–4 entsprechend dem zeitlichen Anteil auf die VZ aufzuteilen sind, die von dem jeweiligen Wj. berührt werden.

Einstweilen frei.

26

IV. Steuerberechnung (Abs. 1 Sätze 2 und 3)

Schrifttum: KROSCHEL/WELLISCH, Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DB 1998, 2550; HENNING/HUNDSDOERFER/SCHULT, Die Progressionsglättung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG-Entwurf: Steuersätze bis zu 265 %, DStR 1999, 131; WENDT, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 – Änderungen bei betrieblichen und privaten Veräußerungsgeschäften, FR 1999, 337; SIEGEL, Zur Konstruktion eines verfassungsgemäßen § 34 EStG, DStR 2007, 978; NETTESHEIM/GOTTWALD, Fünftelregelung bei Abfindungszahlungen, EStB 2012, 148; STÖVHASE, Zusammenspiel zwischen tariflichen Rundungsvorschriften und Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG ermöglicht negative Grenzsteuersätze auch schon in einfachen Fällen, ZSteu. 2012, 10.

1. Grundfälle

27

Die Berechnung der Steuer auf die außerordentlichen Einkünfte ist unterschiedlich geregelt, je nachdem, ob das verbleibende zvE positiv oder negativ ist. Verbleibendes zvE ist nach der Legaldefinition des Abs. 1 Satz 2 das um die außerordentlichen Einkünfte verminderte zvE. Ist das verbleibende zvE positiv, weil das zvE mindestens so hoch ist wie die darin enthaltenen außerordentlichen Einkünfte, richtet sich die Steuerberechnung nach Abs. 1 Satz 2. Ist das verbleibende zvE negativ, weil die außerordentlichen Einkünfte höher als das zvE sind, richtet sich die Steuerberechnung nach Abs. 1 Satz 3.

Steuerberechnung bei positivem verbleibenden zu versteuernden Einkommen: In diesem Fall sind gem. Abs. 1 Satz 2 vier Berechnungsschritte erforderlich.

- Zunächst wird die ESt auf das verbleibende zvE ermittelt.
- Anschließend wird die ESt auf das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöhte verbleibende zvE ermittelt.
- Die Differenz zwischen den in den beiden ersten Schritten ermittelten Steuerbeträgen wird mit dem Faktor 5 multipliziert.
- Die in den Schritten 1 und 3 ermittelten Steuerbeträge werden addiert und ergeben die festzusetzende ESt.

Die zu saldierenden Steuerbeträge auf das verbleibende zvE und das um ein Fünftel der laufenden Einkünfte erhöhte verbleibende zvE sind nach den allgemeinen Vorschriften (§ 2 Abs. 6) zu ermitteln. Bei der Berechnung der tariflichen ESt sind neben dem Regeltarif des § 32a Abs. 1 und 5 ggf. die in § 32a Abs. 1 Satz 2 genannten besonderen Tarifvorschriften – mit Ausnahme des § 34 Abs. 1 selbst – zu berücksichtigen (SIEKER in KSM, § 34 Rn. D 17 [5/2011]; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 41; BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032).

Bei der Steuerberechnung nach Abs. 1 Satz 2 hängt der Entlastungseffekt entscheidend von der Höhe der laufenden Einkünfte ab. Je geringer das verbleibende zvE ist, umso stärker ist die stl. Entlastung der außerordentlichen Einkünfte.

Umgekehrt kann der Entlastungseffekt ganz entfallen, wenn das verbleibende zvE die Progressionszone des EStTarifs übersteigt.

Um die StErmäßigung zu erhalten oder zu optimieren, empfiehlt es sich daher, den Zufluss der außerordentlichen Einkünfte möglichst so zu steuern, dass dieser in einen VZ mit keinen oder geringen laufenden Einkünften fällt. Darauf zielende Vereinbarungen stellen regelmäßig keinen Gestaltungsmissbrauch dar (BFH v. 11.11.2009 – IX R 1/09, BStBl. II 2010, 746; v. 11.11.2009 – IX R 14/09, BFH/NV 2010, 1089). Da laufende Einkünfte zu einer stl. Mehrbelastung bis zum Fünffachen des Spitzensteuersatzes (derzeit also 225 %) führen können, kann es sogar zweckmäßig sein, in dem VZ, in dem die außerordentlichen Einkünfte bezogen werden, auf laufende Einkünfte zu verzichten. Ehegatten können den Entlastungseffekt auch durch die Wahl der Veranlagungsform beeinflussen. Insbesondere wenn der Ehegatte mit den außerordentlichen Einkünfte keine oder nur geringe, der andere Ehegatte aber hohe laufende Einkünfte hat, kann die getrennte bzw. ab VZ 2013 Einzelveranlagung erheblich günstiger als die Zusammenveranlagung sein (SIEKER in KSM, § 34 Rn. D 42 [5/2011]).

Berechnungsweise bei negativem verbleibenden zu versteuernden Einkommen: Ist das verbleibende zvE negativ, das zvE wegen entsprechend hoher außerordentlicher Einkünfte aber positiv, beträgt die ESt das Fünffache der – nach den allgemeinen Vorschriften ermittelten – ESt auf ein Fünftel des zvE. Durch diese Sonderregelung soll sichergestellt werden, dass die Besteuerung eines positiven zvE nicht allein deshalb unterbleibt, weil auf das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöhte negative verbleibende zvE keine ESt festzusetzen wäre (BTDrucks. 14/23, 13, 183; BTDrucks. 14/442, 17, und BTDrucks. 14/443, 29). Die Steuerberechnung nach Abs. 1 Satz 3 führt stets zu einer stl. Entlastung, weil bei der Steuerberechnung die Nullzone, die Progressionszonen und die untere der beiden oberen Proportionalzonen bis zu fünfmal durchlaufen werden können.

28 2. Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Fünftelregelung

Schrifttum: KOREZKIJ, BB-Forum: Progressionsvorbehalt bei der Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 EStG – ein unlösbares Problem?, BB 2004, 194; SIEGEL, Einkommensteuer bei Zusammentreffen von Progressionsvorbehalt und Fünftelregelung, BB 2004, 914; SIEGEL/KOREZKIJ, Zur Beziehung von Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt, DStR 2005, 577; EGGESIECKER/ELLERBECK, Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt, DStR 2007, 1281; SIEGEL, Außerordentliche Einkünfte und Progressionsvorbehalt: Systematik der Besteuerung und Analyse der Rechtsprechung, FR 2008, 389; SIEGEL/DILLER, Fünftelregelung und Progressionsvorbehalt: Eine Stellungnahme, DStR 2008, 178; SIEGEL/DILLER, Rückzahlung von Arbeitslosengeld mit nachentrichtetem Lohn; Zusammentreffen von Tarifiermäßigung mit negativem Progressionsvorbehalt, DStR 2008, 244; SIEGEL, Verfassungswidrige Wirkungen der §§ 34 und 32b EStG sowie ihre Beseitigung, FR 2010, 445; SIEGEL, DB 2015, 1419.

Grundsatz der integrierten Steuerberechnung: Hat der Stpfl. neben den außerordentlichen Einkünften iSd. § 34 Abs. 2 auch stfreie Einnahmen iSd. § 32b Abs. 1 bezogen, sind die Wirkungen des ProgrVorb. in die Ermittlung der Steuerbeträge nach § 34 Abs. 1 Sätze 2 und 3 einzubeziehen.

StRspr.: BFH v. 18.5.1994 – I R 99/93, BStBl. II 1994, 845, zu § 34 Abs. 3 in der bis VZ 1998 geltenden Fassung; v. 17.2.2003 – XI B 140/02, BFH/NV 2003, 772; v.

15.12.2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; v. 17.1.2008 – VI R 44/07, BFH/NV 2008, 666; v. 1.4.2009 – IX R 87/07, BFH/NV 2009, 1787; v. 21.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032; v. 11.12.2012 – IX R 23/11, BStBl. II 2013, 370; ebenso R 34.2 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012 und Berechnungsbeispiele 3 und 4 in H 34.2 EStH 2014; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 43; SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 24 (7/2015); LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 7 (11/2014); WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 56.

Diese sog. integrierte Steuerberechnung ergibt sich daraus, dass sowohl die Steuer auf das verbleibende zVE und das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöhte verbleibende zVE (in den Fällen des Abs. 1 Satz 2) als auch die Steuer auf ein Fünftel des zVE (in den Fällen des Abs. 1 Satz 3) nach den allgemeinen Tarifvorschriften zu ermitteln ist, zu denen auch § 32b Abs. 1 gehört (BFH v. 17.1.2008 – VI R 44/07, BStBl. II 2008, 666; v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032). Die im Schrifttum (SIEGEL, FR 2008, 389; SIEGEL/DILLER, DStR 2009, 178, mwN) vertretene Ansicht, dass die Wirkungen der StErmäßigung nach § 34 Abs. 1 und des ProgrVorb. nach § 32b Abs. 1 jeweils getrennt zu ermitteln und sodann zu saldieren seien (sog. additive Methode), findet im Gesetz keine Grundlage (EGGESIECKER/ELLERBECK, DStR 2007, 1281 [1285]). Sie kann auch nicht damit begründet werden, dass sich bei der integrierten Steuerberechnung aus der Anwendung des ProgrVorb. eine Mehrsteuer ergeben kann, die höher ist als der Betrag der Progressionseinkünfte. Dieser Effekt ist keine spezifische Folge der integrierten Steuerberechnung, sondern kann sich in gleicher Weise bei zusätzlichen laufenden stpfl. Einkünften ergeben (s. Anm. 27).

Durchführung der integrierten Steuerberechnung: Beim Zusammentreffen außerordentlicher und dem ProgrVorb. unterliegender Einkünfte sind folgende Konstellationen zu unterscheiden:

► *Positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen und positive Progressionseinkünfte:* Bei der Ermittlung der nach Abs. 1 Satz 2 zu saldierenden Steuerbeträge auf das verbleibende zVE und das um ein Fünftel der außerordentlichen Einkünfte erhöhte verbleibende zVE sind die Progressionseinkünfte dem verbleibenden zVE in voller Höhe hinzuzurechnen (BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032; H 34.2 EStH 2014, Berechnungsbeispiel 3). Eine Beschränkung der Hinzurechnung auf ein Fünftel der Progressionseinkünfte (so FG München v. 25.10.2007 – IV 278/2005, EFG 2009, 613, rkr., in der Vorentscheidung zu BFH v. 22.9.2009 – IX R 93/07, BStBl. II 2010, 1032) ist mit dem Gesetz unvereinbar; die nach § 34 Abs. 1 Satz 2 durchzuführende Fünftelung bezieht sich nur auf die außerordentlichen Einkünfte.

► *Positives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen und negative Progressionseinkünfte:* Bei der Ermittlung der Steuerbeträge nach § 34 Abs. 1 Satz 2 ist der negative ProgrVorb. ebenso zu berücksichtigen wie umgekehrt die StErmäßigung nach § 34 Abs. 1 bei der Ermittlung des besonderen StSatzes nach § 32b Abs. 1. Da das Gesetz keine Aussage dazu trifft, in welcher Reihenfolge die Ermäßigungsvorschriften anzuwenden sind, ist diese danach zu bestimmen, welche zu einer niedrigeren Steuer führt. Dies folgt daraus, dass die Anwendung des § 34 Abs. 1 Satz 2 nach dem Zweck der Vorschrift zu keiner höheren Steuer führen darf, als sie sich bei der Besteuerung der außerordentlichen Einkünfte nach § 32a ergäbe. Dies gilt auch beim Zusammentreffen mit einem negativen ProgrVorb., weshalb sich unter Berücksichtigung der StErmäßigung nach § 34 Abs. 1 keine höhere Steuer als bei isolierter Anwendung des ProgrVorb. ergeben darf (BFH v. 15.11.

§ 34 Anm. 28–29 B. Abs. 1: StErmäßigung außerordentl. Einkünfte

2007 – VI R 66/03, BStBl. II 2008, 375; H 34.2 „Negativer Progressionsvorbehalt“ EStH 2014).

► *Negatives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen und positive Progressionseinkünfte:* Übersteigen die der Tarifiermäßigung unterliegenden außerordentlichen Einkünfte das zVE, so richtet sich die Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3. Die Progressionseinkünfte sind hierbei nur insoweit zu berücksichtigen, als sich nach einer Verrechnung mit dem negativen verbleibenden zVE ein positiver Differenzbetrag ergibt (BFH v. 17.1.2009 – VI R 44/07, BStBl. II 2011, 21; H 34.2 EStH 2014, Berechnungsbeispiel 4). Die volle Berücksichtigung der Progressionseinkünfte liefe dem Zweck des ProgrVorb. zuwider, weil sich in Fällen, in denen die außerordentlichen Einkünfte das zVE deutlich übersteigen, eine höhere Steuerbelastung als bei Bezug stpfl. Einkünfte ergeben könnte.

► *Negatives verbleibendes zu versteuerndes Einkommen und negative Progressionseinkünfte:* Bei der Steuerberechnung nach § 34 Abs. 1 Satz 3 sind die negativen Progressionseinkünfte in der Weise zu berücksichtigen, dass die Steuer auf ein Fünftel des zVE nach dem StSatz berechnet wird, der sich ergibt, wenn das zVE um die negativen Progressionseinkünfte vermindert wird. Der Abzug der vollen Progressionseinkünfte von dem die Grundlage der Steuerberechnung bildenden Fünftel des zVE (BFH v. 11.12.2012 – IX R 23/11, BStBl. II 2013, 370; FG Brandenb. v. 11.12.2002 – 2 K 3118/00, EFG 2003, 395, rkr.) ist nicht gerechtfertigt, weil er zu einer niedrigeren Steuer als bei einer Minderung des zVE um gleich hohe negative Einkünfte führen könnte.

29 3. Zusammentreffen der Fünftelregelung mit anderen Tarifiermäßigungen

Schrifttum: STRAHL, Eingeschränkte Wiedereinführung des „halben Steuersatzes“ nach § 34 Abs. 3 EStG ab 2011, KÖSDI 2001, 12838; HOUBEN, Das Zusammenwirken von Fünftelregelung nach § 34 Abs.1 und ermäßigtem StSatz nach Abs. 3 EStG bei außerordentlichen Einkünften, DStR 2006, 200.

Beim Zusammentreffen außerordentlicher Einkünfte, die der Fünftelregelung unterliegen, mit Veräußerungsgewinnen, für die der Stpfl. die StErmäßigung nach § 34 Abs. 3 in Anspruch nimmt, oder mit der Tarifbegünstigung nach § 34b Abs. 3 unterliegenden Einkünften aus außerordentlichen Holznutzungen sind die Tarifiermäßigungen unter Berücksichtigung der jeweils anderen zu berechnen (R 34.2 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012; SIEKER in KSM, § 34 Rn. D 40 [5/2011]; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 60). Dies erfordert sehr komplizierte Berechnungen, bei denen zunächst festzustellen ist, in welchem Umfang die nach den verschiedenen StErmäßigungen begünstigten Einkünfte noch im zVE enthalten sind. Soweit Verluste, SA, agB und andere vom Einkommen abziehbare Beträge nicht mit den laufenden Einkünften verrechnet werden können, sollten sie in der Reihenfolge von den unterschiedlich begünstigten Einkünften abgezogen werden, die für den Stpfl. am günstigsten ist (R 34.1 Abs. 1 Satz 4 und R 34b.5 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012; SIEKER in KSM, § 34 Rn. D 38 [5/2011]; STRAHL, KÖSDI 2001, 12838 [12844]; HAGEN/SCHYNOL, DB 2001, 397 [403]). Zur Ermittlung der festzusetzenden ESt sind die StBeträge, die auf die laufenden und die unterschiedlich begünstigten Einkünfte entfallen, jeweils getrennt zu ermitteln und anschließend zu addieren (SIEKER in KSM, § 34 Rn. D 39 [5/2011]). Wegen der Einzelheiten der Berechnung s. H 34.2

EStH 2014, Berechnungsbeispiel 5; STRAHL, KÖSDI 2001, 12838 (12844); Houben, DStR 2006, 200.

Einstweilen frei.

30–32

V. Keine Tarifiermäßigung für Veräußerungsgewinne, auf die ganz oder teilweise § 6b oder § 6c angewendet wurden (Abs. 1 Satz 4)

33

Schrifttum: WENDT, Der steuerfreie Veräußerungsgewinn, DStR 1968, 703.

Die Anwendung des § 34 Abs. 1 ist ausgeschlossen, wenn der Stpfl. auf die außerordentlichen Einkünfte ganz oder teilweise § 6b oder § 6c anwendet, dh. die durch den Veräußerungsvorgang aufgedeckten stillen Reserven auf ein anderes WG überträgt oder in eine entsprechende Rücklage einstellt. Da in diesem Fall nicht sämtliche stillen Reserven der Besteuerung unterliegen, fehlt es an dem die Tarifiermäßigung tragenden Grund. Der Verlust der Tarifiermäßigung durch Inanspruchnahme des § 6b ist auch dann endgültig, wenn die durch den Veräußerungsvorgang aufgedeckten stillen Reserven zunächst in eine Rücklage eingestellt werden und diese wegen unterlassener Reinvestition später gewinnerhöhend aufgelöst werden muss. Der aus der Auflösung der Rücklage entstehende Gewinn stellt nachträglichen laufenden Gewinn dar, der keiner Tarifiermäßigung mehr zugänglich ist (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348).

Ausschluss nur für den Veräußerungsgewinn, auf den § 6b oder § 6c ganz oder teilweise angewendet wurde: Erzielt der Stpfl. in einem VZ mehrere Veräußerungsgewinne, so hat die Inanspruchnahme des § 6b oder § 6c für einen dieser Gewinne nicht den Ausschluss der Vergünstigung auch für alle anderen Gewinne zur Folge. Zwar könnte der Wortlaut des Satzes 4, der den Ausschluss der ermäßigten Besteuerung auf außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1 bezieht, in dem Sinne verstanden werden, dass bei Anwendung der §§ 6b und 6c die Tarifiermäßigung nur für außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 2–5 erhalten bleiben, für außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1 aber insgesamt entfallen soll. Diese Auslegung ist aber nicht zwingend. Die Beschränkung des Ausschlusses auf außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1 kann auch damit erklärt werden, dass eine Anwendung der §§ 6b und 6c überhaupt nur bei außerordentlichen Einkünften dieser Art in Betracht kommt. Im Bericht des FinAussch. (BTDrucks. 14/443, 29) heißt es zur Gesetz gewordenen Fassung des Satzes 4, dass die Inanspruchnahme der Übertragungsmöglichkeiten nach §§ 6b und 6c nicht zum Ausschluss der ermäßigten Besteuerung für alle außerordentlichen Einkünfte, sondern nur für Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 führen solle, auf die diese Regelungen ganz oder teilweise angewendet worden seien. Veräußerungsgewinn in diesem Sinne ist aber der einzelne Veräußerungsgewinn (ebenso SIEKER in KSM, § 34 Rn. B 62 [5/2011]; SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 20 [7/2010]; GRAF in LBP, § 34 Rn. 137 [8/2013]).

Veräußerung eines Betriebs, der mehrere Teilbetriebe umfasst: Zu weit geht allerdings die im Schrifttum (WENDT, DStR 1968, 763) vertretene Ansicht, dass der Ausschluss der Tarifbegünstigung auch dann nicht gilt, wenn der Stpfl. einen Betrieb veräußert, der sich aus mehreren Teilbetrieben zusammensetzt, und er die Anwendung des § 6b bzw. des § 6c auf die Gewinne aus der Veräußerung der zu einem der verschiedenen Teilbetriebe gehörenden WG beschränkt.

Zu den unter Abs. 2 Nr. 1 fallenden Veräußerungsgewinnen gehören zwar auch Gewinne aus der Veräußerung von Teilbetrieben (vgl. §§ 14, 16 Abs. 1 Nr. 1) bzw. selbständigen Teilen des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (18 Abs. 3 Satz 1). Die daraus erzielten Gewinne sind für die Anwendung des § 34 aber nur dann selbständige Größen, wenn der Teilbetrieb oder der Vermögensteil einzeln veräußert wird (ebenso SIEKER in KSM, § 34 Rn. B 62 [5/2011]).

Veräußerung des Betriebs einer Personengesellschaft: Bei der Veräußerung des Betriebs einer PersGes. kann der Anteil eines Gesellschafters am Veräußerungsgewinn auch dann tarifbegünstigt sein, wenn ein Mitgesellschafter für seinen Anteil § 6b in Anspruch nimmt (BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558).

34–36 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Abgrenzung der für die Steuerermäßigung in Betracht
kommenden Einkünfte**

I. Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 14a Abs. 1, der §§ 16 und 18 Abs. 3 (Abs. 2 Nr. 1)

Schrifttum: WACKER, Veräußerungsgewinne und Tarifbegünstigung – tarifbegünstigte Veräußerung trotz vorangegangener Ausgliederung – BFH-Urteil vom 25.2.2010 IV R 49/08, BStBl 2010 II 726, JbFfSt. 2011/2012, 445; SCHULZE ZUR WIESCHE, Umstrukturierung von Unternehmen und Gesamtplanrechtsprechung, DStR 2012, 1420; HERLINGHAUS, Betriebsbegriff und „Gesamtplan“ bei Unternehmensveräußerungen und -umstrukturierungen, FR 2014, 441.

37 **1. In Betracht kommende Arten von Veräußerungsgewinnen**

Betriebliche Veräußerungsgewinne: Als solche kommen nach der Grundregelung des § 16 Abs. 1, der die Vorschriften über die Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe (§§ 14, 14a Abs. 1) sowie der Veräußerung des der selbständigen Arbeit dienenden Vermögens (§ 18 Abs. 3) nachgebildet worden sind, nur in Betracht:

- der ganze Betrieb (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1),
- ein Teilbetrieb (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2) sowie
- der ganze Anteil eines Mitunternehmers (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) und
- bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb der ganze Anteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3).

Betriebliche Aufgabegewinne: Aufgrund der in § 16 Abs. 3 Satz 1 enthaltenen Gleichstellung gehören zu den begünstigten Veräußerungsgewinnen auch Gewinne aus der Aufgabe des ganzen Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils.

Gewinne aus Umwandlungsvorgängen: Zu den Veräußerungsgewinnen iSd. § 16 gehören auch Gewinne aus den in § 20 Abs. 1 und § 24 Abs. 1 UmwStG

bezeichneten Vorgängen, dh. Gewinne, die dadurch entstehen, dass ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes. oder in eine PersGes. eingebracht wird.

Einstweilen frei.

38

2. Außerordentlichkeit von Veräußerungsgewinnen

a) Vollständige Aufdeckung der in den wesentlichen Betriebsgrundlagen enthaltenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang 39

Nach der Gesetzssystematik stellen auch die Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 2 Nr. 1 nicht per se außerordentliche Einkünfte dar, sondern kommen nur als solche „in Betracht“. Dennoch findet im Fall von Veräußerungsgewinnen – anders als zB bei Entschädigungen – bei der Anwendung der StErmäßigung keine gesonderte Prüfung ihrer Außerordentlichkeit mehr statt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die für die Gewährung der StErmäßigung nach § 34 maßgeblichen Gesichtspunkte bereits bei der begrifflichen Abgrenzung der in Abs. 2 Nr. 1 angesprochenen Veräußerungsgewinne zum Tragen kommen.

Den unter Abs. 2 Nr. 1 fallenden Veräußerungstatbeständen ist gemeinsam, dass sie zu einer vollständigen Aufdeckung der in dem Veräußerungsobjekt enthaltenen stillen Reserven führen.

Sowohl die Veräußerung als auch die Aufgabe eines ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs erfordern, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang entweder veräußert, in das PV überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden und es dadurch zu einer zusammengeballten Realisierung von Einkünften kommt, deren wirtschaftliche Grundlagen in einer Vielzahl von Jahren – uU über die Gesamtdauer des Betriebs – gelegt wurden.

Wesentliche Betriebsgrundlagen sind alle WG, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen oder in denen erhebliche stille Reserven enthalten sind.

StRspr.: BFH v. 19.5.1971 – I R 46/70, BStBl. II 1971, 688; v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232; v. 24.6.1976 – IV R 200/72, BStBl. II 1976, 672; v. 19.1.1983 – I R 57/79, BStBl. II 1983, 312; v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458; v. 13.2.1996 – VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104.

In Betracht kommen idR nur WG des AV, insbes. Betriebsgrundstücke, Maschinen und Betriebsvorrichtungen, aber auch immaterielle Werte wie der Geschäftswert und dessen Elemente (vgl. im Einzelnen § 6 Anm. 1345).

Bei einer PersGes. gehören WG unter den oben genannten Bedingungen auch dann zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, wenn sie nicht zum Gesamtvermögen der Gesellschaft, sondern zum SonderBV eines Gesellschafters gehören (BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104).

Einheitlicher Vorgang: Die Aufdeckung der in den wesentlichen Betriebsgrundlagen enthaltenen stillen Reserven muss vollständig und in einem einheitlichen Vorgang erfolgen.

Bei der Veräußerung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs wird dieser als fortbestehendes Ganzes auf ein und denselben Erwerber übertragen. Die Einheitlichkeit des Veräußerungsvorgangs ergibt sich idR bereits daraus, dass die Übertragung auf einem einheitlichen Kausalgeschäft beruht. Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgrund mehrerer Kausalgeschäfte schrittweise übertragen, liegt ein einheitlicher Vorgang vor, wenn die einzelnen Vorgänge auf einem einheitlichen Willensentschluss (sog. Veräußerungsplan) beruhen. Zu den Einzelheiten s. § 16 Anm. 129.

Bei der Aufgabe eines Betriebs oder eines Teilbetriebs wird der betriebliche Organismus nicht als Ganzes fortgeführt, sondern seine einzelnen Bestandteile werden auf unterschiedliche Erwerber übertragen oder in das PV überführt. Für die Annahme eines begünstigten Aufgabegewinns verlangt die Rspr., dass sich dieser Prozess aufgrund eines einheitlichen Entschlusses und innerhalb eines kurzen Zeitraums vollzieht.

BFH v. 29.10.1981 – IV R 138/78, BStBl. II 1981, 381; v. 5.7.1984 – IV R 36/81, BStBl. II 1984, 711; v. 3.7.1991 – X R 163-164/87, BStBl. II 1991, 802; v. 9.9.1993 – IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105; v. 21.8.1996 – X R 78/93, BFH/NV 1997, 226; H 16 (2) „Allgemeines“ EStH 2014.

► *Erstreckung der Betriebsaufgabe über mehrere Veranlagungszeiträume:* Welche Zeitspanne für die Betriebsaufgabe angemessen ist, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. In Ausnahmefällen hat die Rspr. auch Abwicklungszeiträume von mehr als zwölf Monaten noch für angemessen gehalten (s. § 16 Anm. 531 mwN). Ist die Frist als angemessen anzusehen, steht es der Annahme einer Betriebsaufgabe nicht entgegen, dass der Abwicklungszeitraum zwei VZ berührt.

BFH v. 16.9.1966 – VI 118, 119/65, BStBl. III 1967, 70; v. 8.8.1976 – I R 99/75, BStBl. II 1977, 66; v. 17.10.1991 – IV R 97/89, BStBl. II 1992, 392; s. § 16 Anm. 531; REISS in KSM, § 16 Rn. F 12 (8/1992); WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 193; KANZLER, FR 1996, 496.

Obwohl es in diesem Fall nicht zu einer zusammengeballten Aufdeckung der stillen Reserven in einem VZ kommt, ist der Gewinn nach hM in beiden VZ tarifbegünstigt (s. § 16 Anm. 531; REISS in KSM, § 16 Rn. F 12 [8/1992]; krit. KANZLER, FR 1996, 496; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 16 Rn. 193). Ob auch ein Abwicklungszeitraum, der mehr als zwei VZ berührt, noch als angemessen angesehen werden kann, hat die Rspr. offengelassen (vgl. BFH v. 17.12.2008 – IV R 11/06, BFH/NV 2009, 937).

Vollständige Aufdeckung der stillen Reserven: Ein tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn liegt nur vor, wenn die in den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Veräußerungsgegenstands enthaltenen stillen Reserven vollständig aufgedeckt werden.

Daran fehlt es nach der sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH, wenn vor der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils wesentliche Betriebsgrundlagen zu Buchwerten in ein anderes BV überführt werden und beide Vorgänge auf einer einheitlichen Planung beruhen und in engem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang zueinander stehen (BFH v. 6.9.2000 – IV R 18/99, BStBl. II 2001, 229; v. 20.1.2005 – IV R 14/03, BStBl. II 2005, 395; v. 30.8.2012 – IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376; v. 22.10.2013 – X R 14/11, BStBl. II 2014, 158; v. 5.2.2014 – X R 22/12, BStBl. II 2014, 388; v. 9.12.2014 – IV R 36/13, BStBl. II 2015, 529; v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536). Da sich die Notwendigkeit der vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven auf den jeweiligen Übertragungsgegenstand bezieht, steht es der Tarifbegünstigung jedoch nicht entgegen, wenn von mehreren zu einem BV

gehörenden Teilbetrieben nur einzelne veräußert werden, während andere zu Buchwerten in ein anderes BV übertragen werden (BFH v. 16.10.2008 – IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725). Gleiches gilt, wenn in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung der Anteile an der Obergesellschaft Anteile an einer Unter-gesellschaft zum Buchwert ausgegliedert wurden (BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726). Unschädlich ist es – wegen der Teilbetriebsfiktion in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 – auch, wenn kurz vor der Betriebsaufgabe eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer KapGes. zum Buchwert in ein anderes BV übertragen oder überführt wird (BFH v. 28.2.2015 – IV R 26/12, BFH/NV 2015, 1308). Wegen weiterer Einzelheiten s. § 16 Anm. 129, 294, 298, 396.

► *Besonderheiten bei Mitunternehmeranteilen:* Gehören zu einem Mitunternehmeranteil auch WG des SonderBV, die wesentliche Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft sind, so müssen auch die darin enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt werden. Diese WG müssen daher entweder an den Erwerber des Mitunternehmeranteils oder an einen Dritten veräußert oder in das PV überführt werden (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; v. 31.8.1995 – VIII B 21/03, BStBl. II 1995, 890; v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104). Werden sie vom Veräußerer hingegen zu Buchwerten – also ohne Aufdeckung der stillen Reserven – in ein anderes BV überführt, liegt keine tarifbegünstigte Veräußerung des Mitunternehmeranteils vor (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104). Dagegen steht es der Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung des Anteils an der Oberpersonengesellschaft nicht entgegen, dass im Zusammenhang damit Anteile der Oberpersonengesellschaft an einer Unterpersongesellschaft zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer persongleichen PersGes. ausgegliedert wurden (BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726).

Auch bei der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils, die bis zu der mW ab dem VZ 2002 vorgenommenen Änderung des § 16 Abs. 1 Nr. 2 durch das UntStFG ebenfalls in den Genuss der Tarifbegünstigung kommen konnte (vgl. BFH v. 18.10.1999 – GrS 2/98, BStBl. II 2000, 123, mwN), machte die Rspr. die Gewährung der StErmäßigung davon abhängig, dass der Veräußerer die zu seinem SonderBV gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig mit übertrug und die darin enthaltenen stillen Reserven anteilig aufdeckte (BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BFH/NV 2000, 1554).

b) Sonderfall: Ablösung wiederkehrender Bezüge

40

Besteht das Veräußerungsentgelt ganz oder teilweise in der Einräumung eines Anspruchs auf wiederkehrende Bezüge, so hat der Stpfl. nach stRspr. ein Wahlrecht. Er kann entweder den unter Ansatz des Barwerts der wiederkehrenden Bezüge ermittelten Veräußerungsgewinn der sofortigen Besteuerung unterwerfen oder die wiederkehrenden Bezüge, sobald und soweit sie den Buchwert des übertragenen BV übersteigen, als nachträgliche Einkünfte aus der jeweiligen Einkunftsart versteuern. Macht er von der ersten Möglichkeit Gebrauch, so gehört der Veräußerungsgewinn zu den tarifbegünstigten Einkünften iSd. Abs. 2 Nr. 1. Macht er von der zweiten Möglichkeit Gebrauch, so fallen nach Verrechnung mit dem Buchwert laufende nicht tarifbegünstigte Einkünfte an (s. § 24 Anm. 81).

Wird der Anspruch des Stpfl. auf wiederkehrende Bezüge nachträglich durch eine Kapitalabfindung abgelöst, so entstehen nachträgliche Einkünfte in Höhe des Betrags, um den die Summe aus Kapitalabfindung und laufenden Zahlungen

– ggf. unter Hinzurechnung eines bereits früher geleisteten Barkaufpreises – von dem stl. Kapitalkonto abweicht. Führt die vorzeitige Ablösung zu einem Gewinn, so kann es sich hierbei um einen gem. Abs. 1 iVm. Abs. 2 Nr. 1 tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn handeln, soweit die bereits geleisteten Zahlungen nicht mit dem Buchwert verrechnet wurden und dadurch die Steuer vorangegangener Jahre gemindert haben (BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, FR 1991, 638; v. 21.9.1993 – III R 53/89, FR 1994, 85).

Wird eine neben einem Barpreis gezahlte Rente vorzeitig abgelöst, setzt die Tarifbegünstigung der Abfindungszahlung außerdem voraus, dass die Zahlung des Barpreises nicht zur Entstehung eines tarifbegünstigten Veräußerungsgewinns im Veräußerungsjahr geführt hat, denn nur in diesem Fall kann es durch die Ablösung der wiederkehrenden Bezüge zu einer Zusammenballung von Einkünften kommen (BFH v. 10.7.1991 – X R 79/90, FR 1991, 640; v. 21.9.1993 – III R 53/89, FR 1994, 87).

Hiernach sind drei denkbare Fälle zu unterscheiden:

- Wurde im Veräußerungsjahr ein Einmalbetrag gezahlt, der den Buchwert des veräußerten BV (zuzüglich Veräußerungskosten) überstieg und in Höhe des übersteigenden Betrags dem ermäßigten StSatz unterlegen hat, so fehlt es im Ablösungsjahr an einer die Tarifbegünstigung rechtfertigenden Zusammenballung von Einnahmen.
- War der im Veräußerungsjahr gezahlte Einmalbetrag genauso hoch wie der Buchwert (zuzüglich Veräußerungskosten), ist im Veräußerungsjahr kein steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn entstanden. Der später gezahlte Ablösungsbetrag ist in voller Höhe steuerbegünstigt. Eine Kürzung ist nicht vorzunehmen, weil eine teilweise Verrechnung der laufenden Zahlungen mit dem Buchwert nicht stattgefunden hat.
- Wurde im Veräußerungsjahr überhaupt kein Einmalbetrag geleistet oder war dieser geringer als der Buchwert (zuzüglich Veräußerungskosten), so ist der im Ablösungsjahr begünstigt zu besteuern Betrag um den Betrag zu kürzen, um den die laufenden Zahlungen mit dem Buchwert verrechnet wurden.

Ist bereits im Veräußerungsjahr eine Einmalzahlung tarifbegünstigt versteuert worden, steht dies der Tarifbegünstigung der Ablösezahlungen im Hinblick auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit nicht entgegen, wenn die Einmalzahlung im Verhältnis zum Ablösebetrag als geringfügig anzusehen ist; in diesem Fall ist allerdings der Teilbetrag der Ablösezahlung, der dem bereits im Veräußerungsjahr begünstigt besteuerten Gewinn entspricht, von der Tarifbegünstigung auszunehmen (BFH v. 14.1.2004 – X R 37/02, BStBl. II 2004, 493).

41–46 Einstweilen frei.

47 3. Ausnahme von der Tarifbegünstigung: Steuerpflichtiger Teil der Gewinne, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b iVm. § 3c Abs. 2 teilweise steuerbefreit sind

Die durch das StSenkG vorgenommene Einschränkung trägt dem Umstand Rechnung, dass dieser Teil der Veräußerungsgewinne bei der Ermittlung der Einkünfte nur zum Teil (bis 31.12.2007 zur Hälfte, ab 1.1.2008 zu 60 %) angesetzt wird. Die zusätzliche Gewährung der Tarifbegünstigung nach § 34 liefe daher auf eine ungerechtfertigte Doppelentlastung hinaus.

Die Reichweite dieser Ausnahmeregelung wird durch den zeitlichen und sachlichen Anwendungsbereich des § 3 Nr. 40 bestimmt. Zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 2 und Anm. 80–96.

Durch die Bezugnahme auf § 3c Abs. 2 wird klargestellt, dass der tarifbegünstigte Veräußerungsgewinn nur um den stpfl. Teil der unter das Halb-/Teileinkünfteverfahren fallenden Gewinne (dh. den um Buchwert und anteilige Veräußerungskosten verringerten Veräußerungserlös) zu mindern ist (SIEKER in KSM, § 34 Rn. B 54 [5/2011]). Werden die Anteile im Rahmen eines einheitlichen Rechtsgeschäfts zusammen mit anderen WG veräußert, ist der ihnen zuzurechnende Veräußerungserlös durch Aufteilung des Gesamtkaufpreises zu bestimmen (zu Einzelheiten s. § 3 Nr. 40 Anm. 90).

Ein nach § 16 Abs. 4 zu gewählender Freibetrag ist vorrangig mit dem Teil des Veräußerungsgewinns zu verrechnen, auf den das Halb-/Teileinkünfteverfahren anzuwenden ist (BFH v. 14.7.2010 – X R 61/08, BStBl. II 2010, 1011).

Einstweilen frei.

48–50

II. Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 (Abs. 2 Nr. 2)

1. In Betracht kommende Entschädigungen

51

Bei den in Abs. 2 Nr. 2 angesprochenen Entschädigungen handelt es sich um Entschädigungen, die gewährt werden

- als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a) oder
- für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit, für die Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder einer Anwartschaft auf eine solche (§ 24 Nr. 1 Buchst. b) oder
- als Ausgleichszahlungen an HV nach § 89b HGB (§ 24 Nr. 1 Buchst. c).

Hauptanwendungsgebiet der Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a und b sind die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Besondere Bedeutung für die Rechtspraxis haben dabei Entlassungsentschädigungen sowie andere Abfindungen im Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses (s. BMF v. 1.11.2013, BStBl. I 2013, 1326).

Einstweilen frei.

52

2. Außerordentlichkeit von Entschädigungen

a) Zufluss der Entschädigung in einem Veranlagungszeitraum

53

Nach stRspr. des BFH setzt die Anwendung des § 34 auf Entschädigungen voraus, dass diese dem Stpfl. in voller Höhe in einem VZ zufließen (BFH v. 16.3.1993 – XI R 10/92, BStBl. II 1993, 497, mwN). Zwar können sich auch bei einer Zahlung in zwei – oder auch weiteren – VZ Progressionsnachteile ergeben. Diese müssen aber im Interesse einer eindeutigen Grenzziehung zwischen laufenden und außerordentlichen Einkünften in Kauf genommen werden (BFH v. 18.9.1991 – XI R 9/90, BFH/NV 1992, 102; v. 21.1.1993 – XI R 14/92, BFH/NV 1993, 413; ebenso bereits RFH v. 20.2.1941, RStBl. 1941, 442). Begüns-

tigungsfähig sind daher nur Einmalzahlungen bzw. Teilzahlungen, die alle in ein und demselben VZ erfolgen.

BFH v. 18.9.1991 – XI R 9/90, BFH/NV 1992, 102; v. 21.1.1993 – XI R 14/92, BFH/NV 1993, 413; v. 21.4.1993 – XI R 67/92, BFH/NV 1994, 224; v. 28.7.1993 – XI R 74/92, BFH/NV 1994, 368; v. 1.12.1994 – XI B 92/94, BFH/NV 1995, 670; v. 21.3.1996 – XI R 51/95, BStBl. II 1996, 416. Diese Rspr. ist auch verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 10.12.1985 – 1 BvR 1017/85, StRK EStG 1975 § 34 Abs. 2 R. 6).

Vorliegen einer einheitlichen Entschädigung: Für die Feststellung der Zahlungsweise vorgreiflich ist die Frage, ob die in unterschiedlichen VZ gezahlten Beträge Bestandteile einer einheitlichen oder Gegenstand verschiedener selbständiger Entschädigungen sind. Insoweit stellt der BFH auf den jeweiligen Rechtsgrund der Zahlungen ab.

Leistungen für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a), die im Zusammenhang mit einem bestimmten Ereignis (insbes. der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses) gewährt werden, sind grds. einheitlich zu beurteilen.

BFH v. 21.3.1996 – XI R 51/95, BStBl. II 1996, 416; v. 24.1.2002 – XI R 43/99, BStBl. II 2004, 442; v. 14.3.2003 – XI R 12/00, BStBl. II 2004, 449; v. 16.6.2004 – XI R 55/03, BStBl. II 2004, 1055; v. 24.6.2009 – IV R 94/06, BFHE 225, 398; v. 8.4.2014 – IX R 28/13, BFH/NV 2014, 1514.

Getrennte Entschädigungen liegen allerdings vor, wenn ein Stpfl. aufgrund von mehreren gesonderten und verschiedene Zeiträume betreffende Vereinbarungen Leistungen zum Ausgleich unfallbedingter Erwerbsausfälle erhält (BFH v. 21.1.2004 – XI R 40/02, BStBl. II 2004, 716; v. 6.9.2006 – XI R 38/04, BFH/NV 2007, 408). Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen (§ 24 Nr. 1 Buchst. a) und Entschädigungen für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit (§ 24 Nr. 1 Buchst. b) sind auch dann getrennt zu beurteilen, wenn sie im Zusammenhang mit ein und demselben Ereignis und in ein und derselben Vereinbarung festgelegt wurden (BFH v. 16.3.1993 – XI R 10/92, BStBl. II 1993, 497, betr. Abfindung für Verlust des Arbeitsplatzes und gleichzeitig vereinbarte Karenzentschädigung für nachvertragliches Wettbewerbsverbot). Eine vertraglich vereinbarte Abschlagszahlung an einen Handelsvertreter, die – unter Absenkung der Provisionssätze – auf den späteren Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB angerechnet wird, stellt nach FG München v. 26.2.2013 (6 K 2742/12, EFG 2013, 863, nrkr., Az. BFH X R 12/13) keine Vorauszahlung auf den Ausgleichsanspruch, sondern eine selbständige tarifbegünstigte Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a dar.

Steuerfreie oder nicht in die Veranlagung einzubeziehende Leistungen: Bei der Prüfung der Frage, ob ein zusammengeballter Zufluss vorliegt, sind nur solche Zahlungen von Bedeutung, die stpfl. und in die Veranlagung des ArbN einzubeziehen sind, denn nur bei ihnen kann sich aus dem zusammengeballten Zufluss ein Progressionsnachteil ergeben, der durch die Aufteilung auf mehrere VZ ganz oder teilweise wieder aufgehoben werden könnte.

Hiernach ist es für die Tarifermäßigung unschädlich, wenn bei einer Abfindung wegen einer vom ArbG veranlassten Auflösung des Dienstverhältnisses ein Teilbetrag, der den nach § 3 Nr. 9 aF stfreien Betrag nicht übersteigt, in einem VZ und der Restbetrag in einem darauf folgenden VZ ausbezahlt wird (BFH v. 2.9.1992 – XI R 44/91, BStBl. II 1993, 52; v. 14.4.2005 – XI R 11/04, BFH/NV 2005, 1772). Eine Umkehrung der Auszahlungsreihenfolge ist nicht möglich (BFH v. 28.6.2006 – XI R 58/05, BStBl. II 2006, 835).

Auch gem. § 40 Abs. 3 Satz 3 pauschal besteuerte ArbG-Leistungen sind für die Frage der Zusammenballung ohne Bedeutung (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 8 Satz 5).

Ausnahmen in Sonderfällen: Fließt dem Stpfl. neben der Hauptentschädigung in einem anderen VZ noch eine minimale Teilleistung zu, steht dies der Steuerbegünstigung der Hauptleistung nicht entgegen (BFH v. 25.8.2009 – IX R 11/09, BStBl. II 2011, 27). Auf eine bestimmte Prozentgrenze will sich der BFH dabei nicht festlegen; maßgeblich soll allein das Vorliegen einer Ausnahmesituation in der individuellen Steuerbelastung des Stpfl. sein (BFH v. 26.1.2011 – IX R 20/10, BFHE 232, 471). Sind keine besonderen tatsächlichen Umstände erkennbar, die die Teilleistungen bedingen oder prägen, kommt es allein auf deren Höhe an. Teilleistungen von insgesamt 15 815 € bzw. 5 970 €, die mehr als 10 % der jeweiligen Hauptleistung ausmachen, sind nicht mehr als geringfügig anzusehen (BFH v. 20.6.2011 – IX B 59/11, BFH/NV 2011, 1682; v. 8.4.2014 – IX R 28/13, BFH/NV 2014, 1514). Die FinVerw. zieht die Grenze bei 5 % der Hauptleistung (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 8 Satz 3). FG Ba.-Württ. v. 3.11.2014 (10 K 2655/13, juris, nrkr., Az. BFH IX R 46/14) hält Teilleistungen von unter 10 % der Hauptleistung für unschädlich.

Weitere Ausnahmen in Fällen, in denen 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 wurde oder in denen der Entschädigungsempfänger – bar aller Existenzmittel – dringend auf den baldigen Bezug einer Vorauszahlung angewiesen war – so eine Jahrzehnte lang verwendete Formulierung (BFH v. 2.9.1992 – XI R 63/89, BStBl. II 1993, 831, mwN; ebenso noch H 34.3 „Entschädigungen in zwei Veranlagungszeiträumen“ EStH 2014) – will der BFH allenfalls noch im Rahmen von Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO zulassen (BFH v. 6.9.2000 – XI R 19/00, BFH/NV 2001, 431; v. 28.1.2008 – IX B 243/07, BFH/NV 2008, 942; vgl. auch BFH v. 14.4.2015 – IX R 29/14, BFH/NV 2015, 1354: „Einzelfall der Nachkriegszeit“).

Ergänzende Zusatzleistungen aus sozialer Fürsorge: Entlassungsentschädigungen bleiben auch dann steuerbegünstigt, wenn in späteren VZ aus sozialer Fürsorge für eine gewisse Übergangszeit ergänzende Zusatzleistungen erbracht werden. Als solche kommen insbes. Leistungen zur Erleichterung des Arbeitsplatz- oder Berufswechsels oder zur Anpassung an eine dauerhafte Berufsaufgabe und Arbeitslosigkeit in Betracht. Diese ergänzenden Zusatzleistungen sind für die Beurteilung der Hauptleistung als zusammengeballte Entschädigung unschädlich und im Zeitraum ihres Zuflusses regulär zu versteuern.

Inzwischen stRspr.: BFH v. 14.8.2001 – XI R 22/00, BStBl. II 2002, 180 (Outplacement-Beratung); v. 24.1.2002 – XI R 43/99, BStBl. II 2004, 442 (Ausgleichszahlungen zur Überbrückung der Arbeitslosigkeit); v. 6.3.2002 – XI R 16/01, BStBl. II 2004, 446; v. 3.7.2002 – XI R 80/00, BStBl. II 2004, 447 (befristete Weiterüberlassung des betrieblichen Pkw.); v. 14.5.2003 – XI R 23/02, BStBl. II 2004, 451 (Ausgleich für eine durch Auflösung des Arbeitsverhältnisses entgangene Jubiläumszuwendung); v. 15.10.2003 – XI R 17/02, BStBl. II 2004, 264 (befristete Zahlungen zur Verwendung für die Altersversorgung); ebenso BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 14.

Diese zusätzlichen Leistungen dürfen allerdings auch betragsmäßig nur einen ergänzenden Zusatz zur Hauptleistung bilden, diese also bei Weitem nicht erreichen (BFH v. 24.1.2002 – XI R 2/01, BStBl. II 2001, 444; v. 21.1.2004 – XI R

33/02, BStBl. II 2004, 715; v. 21.1.2004 – XI R 22/03, BFH/NV 2004, 1226) oder nur so geringfügig sein, dass eine Versagung der StBegünstigung gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verstoßen würde (BFH v. 6.9.2006 – XI R 38/04, BFH/NV 2007, 408). Nach Ansicht der FinVerw. sind zusätzliche Leistungen unschädlich, wenn sie weniger als 50 % der Hauptleistung betragen (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 14 Satz 2). Dies dürfte sich mit der Beurteilung des BFH decken, der die Aufstockung der Entlassungsschädigung um 42,3 % aufgrund eines nachträglich aufgestellten Sozialplans noch für unschädlich gehalten (BFH v. 24.1.2004 – XI R 33/02, BStBl. II 2004, 715), die Steuerbegünstigung bei Übergangszahlungen iHv. 54,68 % der Hauptleistung aber versagt hat (BFH v. 11.5.2010 – IX R 39/09, BFH/NV 2010, 1801).

Planwidriger Zufluss in mehreren Veranlagungszeiträumen: Verteilt sich der Zufluss einer – nach den getroffenen Vereinbarungen auf einen einheitlichen Zufluss gerichteten – Entschädigung auf mehrere VZ, weil der ArbG im Jahr des Ausscheidens versehentlich einen zu niedrigeren Betrag ausgezahlt hat oder aufgrund eines Rechtsstreits eine Nachzahlung leisten muss, kann die im späteren VZ geleistete Zahlung auf Antrag des Stpfl. gem. § 163 AO in den VZ zurückbezogen werden, in dem die Hauptentschädigung gezahlt wurde (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 16 Satz 3). In diesem Fall ist die begünstigte Besteuerung auf die gesamte Entschädigungsleistung (Hauptentschädigung zuzüglich Korrekturbetrag) anzuwenden (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 16 Satz 4). Bei Nachzahlungen aufgrund eines Rechtsstreits setzt die Anwendung der Billigkeitsregelung voraus, dass der ausgeschiedene ArbN keinen Ersatzanspruch hinsichtlich einer aus der Nachzahlung resultierenden ertragstl. Mehrbelastung gegenüber dem früheren ArbG hat (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 132, Tz. 19). Wird der Antrag auf Rückbeziehung nicht gestellt, so ist der für den VZ der Hauptentschädigung ergangene StBescheid gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO zu ändern und die StErmäßigung wegen fehlender Zusammenballung zu versagen (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 16 Satz 5). Hat der Stpfl. in einem nachfolgenden VZ einen Teil der Entschädigung zurückzuzahlen, so ist die Rückzahlung als Korrektur auch dann im Jahr des Abflusses zu berücksichtigen, wenn die Abfindung im Zuflussjahr begünstigt besteuert worden ist (BFH v. 4.5.2006 – VI R 33/02, BStBl. II 2006, 911; BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 17 Satz 1).

54 b) Durch die Entschädigung verursachte Zusammenballung von Einkünften

Die für die Gewährung der Tarifbegünstigung erforderliche Zusammenballung von Einkünften setzt voraus, dass der Stpfl. durch die Zahlung der Entschädigung mehr erhält, als er bei normalem Lauf der Dinge – also dem Ausbleiben des schadenstiftenden Ereignisses – erhalten hätte.

BFH v. 6.9.1995 – XI R 71/94, BFH/NV 1996, 204; v. 16.7.1997 – XI R 13/97, BStBl. II 1997, 753; v. 4.3.1998 – XI R 46/97, BStBl. II 1998, 787; v. 24.10.2007 – XI R 33/06, BFH/NV 2008, 361; v. 9.10.2008 – IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558; v. 27.1.2010 – IX R 31/09, BStBl. II 2011, 28; BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 2.

Ob die Entschädigung den Einnahmeverlust eines oder mehrerer Jahre ausgleichen soll, ist unerheblich.

BFH v. 4.3.1998 – XI R 46/97, BStBl. II 1998, 787; v. 24.10.2007 – XI R 33/06, BFH/NV 2008, 361, unter Distanzierung von dem gegenteiligen obiter dictum in BFH v. 6.9.2000 – XI R 19/10, BFH/NV 2001, 431; ebenso BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 1.

Ein konkreter Progressionsnachteil ist nicht erforderlich.

BFH v. 4.3.1998 – XI R 46/97, BStBl. II 1998, 787, mwN; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 15; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 8; BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 3.

Mit dem Beschluss des BFH v. 9.3.2011 (IX R 9/10, BFH/NV 2011, 1320) schien sich insofern zwar eine Änderung der höchstrichterlichen Rspr. anzubahnen, weil unter Nr. 3 dieser Beitrittsaufforderung an das BMF die Frage aufgeworfen wurde, ob angesichts des Normzwecks des § 34 die Vergleichsberechnung nicht darauf abstellen müsste, ob ein konkreter Progressionsnachteil drohe, und die ermäßigte Besteuerung nur im Fall einer tatsächlich höheren Belastung der Ist-Einkünfte zur Anwendung kommen dürfe. Das Revisionsverfahren IX R 9/10 hat sich jedoch durch Zurücknahme der von dem FA eingelegten Revision erledigt. Das Urteil des BFH v. 8.4.2014 (IX R 33/13, BFH/NV 2014, 1358, unter II.1.c) stellt – ohne die Frage weiter zu problematisieren – wieder allein auf die „potenziell progressionssteigernde“ Wirkung der tatsächlich bezogenen Einkünfte ab (aA möglicherweise FG Münster v. 16.3.2015 – 14 K 2005/13 E, EFG 2015, 983, rkr.).

Durchführung des Vergleichs bei Entlassungsentzündigungen: Hat der ArbN im Zuflusszeitraum der Entschädigung keine Einkünfte aus anderen Quellen bezogen, ist das Merkmal der Zusammenballung erfüllt, wenn die anlässlich der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses gezahlte Entschädigung die bis zum Ende des VZ entgehenden Einnahmen übersteigt (BFH v. 4.3.1998 – XI R 46/97, BStBl. II 1998, 787; v. 9.10.2008 – IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558). Die Höhe der durch die Auflösung des Arbeitsverhältnisses entgehenden Einnahmen ist nach den im Auflösungszeitpunkt geltenden Vereinbarungen zu bestimmen. Dies gilt auch, wenn die Vertragsbedingungen zuvor (zB durch eine Änderungskündigung) zum Nachteil des ArbN verändert wurden (BFH v. 9.10.2008 – IX R 85/07, BFH/NV 2009, 558).

► *Besonderheiten bei variablen Gehaltsbestandteilen:* Waren in den Bezügen aus dem aufgelösten Arbeitsverhältnis neben einem Fixgehalt auch variable Gehaltsbestandteile (zB Provisionen und erfolgsabhängige Tantiemen) enthalten, lässt sich die Höhe der entgangenen Einnahmen nur aufgrund einer hypothetischen und prognostischen Betrachtung bestimmen. Dabei ist grds. auf die Verhältnisse des Vorjahres abzustellen (BFH v. 4.3.1998 – XI R 46/97, BStBl. II 1998, 787; BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 6). Dies gilt aber nur für den Normalfall, in dem die Verhältnisse des Vorjahres auch diejenigen des Folgejahres mit großer Wahrscheinlichkeit abbilden. Ist die Einnahmesituation des Vorjahres durch außergewöhnliche Ereignisse (zB Zahlung einer ungewöhnlich hohen Provision) geprägt, die sich bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses im Folgejahr mutmaßlich nicht wiederholt hätten, muss auf andere Erkenntnisgrundlagen, zB den Durchschnitt mehrerer Vorjahre, zurückgegriffen werden (BFH v. 27.1.2010 – IX R 31/09, BStBl. II 2011, 28). Das Nds. FG v. 12.11.2013 (13 K 199/13, EFG 2014, 283, rkr.) will in die Prognose der bei ungestörter Fortsetzung des Arbeits-

verhältnisses zu erwartenden Einnahmen auch die aufgrund einer Dauererkrankung des ArbN absehbare Einnahmемinderung einbeziehen. Dies erscheint jedenfalls dann unzutreffend, wenn die Dauererkrankung die Ursache für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses war.

► *Einkünfte aus anderen Quellen*: Hat der ArbN im VZ des Zuflusses der Entschädigung weitere Einkünfte erzielt, die er bei ungestörter Fortsetzung des Dienstverhältnisses nicht bezogen hätte, sind diese in die Vergleichsberechnung einzubeziehen (BFH v. 4.3.1998 – XI R 46/07, BStBl. II 1998, 787; aA FG Münster v. 16.3.2015 – 14 K 2005/13 E, EFG 2015, 983, rkr.). Nach Ansicht der FinVerw. gilt dies allerdings nur für solche Einkünfte, die in einem Veranlassungszusammenhang mit dem (früheren) Arbeitsverhältnis oder dessen Beendigung stehen, dh. die dazu bestimmt sind, die Einkünfte aus der früheren Tätigkeit zu ersetzen (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 8). Negative Einkünfte aus einer neu aufgenommenen Tätigkeit iSd. §§ 13, 15, 18 und 19 (ohne Versorgungsbezüge) sollen nie zu berücksichtigen sein (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 9; ebenso FG Thür. v. 1.12.2009 – 3 K 965/08, EFG 2010, 1789, rkr.).

► *In die Vergleichsberechnung einzubeziehende Einnahmen*: Im Rahmen der Vergleichsberechnung sind alle – aber auch nur die – Einkünfte zu berücksichtigen, die die Höhe des StSatzes beeinflussen können. Daher sind nach § 3 Nr. 9 aF stfreie Teile der Entlassungsentschädigung und pauschal besteuerte ArbG-Leistungen nicht zu berücksichtigen (FG Köln v. 15.3.2005 – 15 K 4753/04, EFG 2005, 962, rkr.), wohl aber Lohnersatzleistungen, soweit sie dem ProgrVorb. unterliegen (BFH v. 17.2.2003 – XI B 140/02, BFH/NV 2003, 772; BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 11).

Liegen ausschließlich Einkünfte iSd. § 19 vor, ist es nach BMF v. 1.11.2013 (IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, 1326, Tz. 11 Satz 12) nicht zu beanstanden, wenn die Vergleichsrechnung stattdessen anhand der betreffenden Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit durchgeführt wird. In diesem Fall sind neben den positiven Lohnersatzleistungen und dem Arbeitslohn, die dem ProgrVorb. nach § 32b unterliegen, auch pauschal besteuerte ArbG-Leistungen einzubeziehen (BMF v. 1.11.2013 – IV C 4 - S 2290/13/10002 - 2013/0929313, BStBl. I 2013, Tz. 11 Satz 9).

55 Einstweilen frei.

III. Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3 (Abs. 2 Nr. 3)

56 1. In Betracht kommende Einkünfte

Als außerordentliche Einkünfte kommen auch Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3 in Betracht, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden. Im Einzelnen handelt es sich bei den in § 24 Nr. 3 angesprochenen Einkünften um

- Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke,
- Zinsen auf solche Nutzungsvergütungen und

IV. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Nr. 4) Anm. 56–60 § 34

- Zinsen auf Entschädigungen, die mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke zusammenhängen.

2. Nachzahlung für Zeitraum von mehr als drei Jahren

57

Da sich der außerordentliche Charakter der in § 24 Nr. 3 angesprochenen Nutzungsvergütungen und Zinsen allein aus ihrem zusammengeballten Zufluss ergibt, macht Abs. 2 Nr. 3 ihre Einbeziehung in die Tarifbegünstigung davon abhängig, dass sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden.

Nachzahlung: Begünstigt ist ausschließlich die Nachzahlung von Nutzungsvergütungen und Zinsen, also die Zahlung für einen zurückliegenden Zeitraum. Zahlungen für zukünftige Zeiträume fallen selbst dann nicht unter Abs. 2 Nr. 3, wenn sie mit einer Nachzahlung im Sinne dieser Vorschrift zusammentreffen (BFH v. 19.4.1994 – IX R 19/90, BStBl. II 1994, 640).

Nachzahlung für mehr als drei Jahre: Die Nachzahlung muss einen Zeitraum von mehr als drei Jahren betreffen. Die zeitliche Zuordnung der Nutzungsvergütungen und Zinsen richtet sich danach, für welche Zeiträume diese nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts geschuldet wurden. Maßgeblich ist bei Nutzungsvergütungen also der Zeitraum, in dem das Grundstück für öffentliche Zwecke in Anspruch genommen wurde, und bei Zinsen der Zeitraum, der der Zinsberechnung zugrunde liegt. Für die Berechnung der Dreijahresfrist ist auf § 108 Abs. 1 AO und die dort in Bezug genommenen Vorschriften des Bürgerlichen Rechts (§§ 187–193 BGB) zurückzugreifen. Die Nachzahlung muss danach einen Zeitraum von mehr als 36 Monaten umfassen. Es reicht nicht aus, dass sie auf mehr als drei KJ. entfällt (R 34.3 Abs. 2 EStR 2012). Ebenso wenig reicht es aus, dass zwischen dem Beginn und dem Ende des Zeitraums, für den die Nutzungsvergütungen oder Zinsen gezahlt werden, mehr als drei Jahre liegen. Erforderlich ist vielmehr, dass der Bemessung der entsprechenden Leistungen ein in der Vergangenheit liegender Zeitraum von insgesamt mehr als drei Jahren zugrunde liegt.

„Soweit“ sie für mehr als drei Jahre nachgezahlt werden: Begünstigt ist bei einer Nachzahlung für mehr als drei Jahre der gesamte Betrag, nicht nur der Teil, der auf den drei Jahre übersteigenden Teil des Nachzahlungszeitraums entfällt (BFH v. 14.3.1985 – IV R 143/82, BStBl. II 1985, 463; H 34.3 „Nutzungsvergütungen iSd. § 24 Nr. 3 EStG“ EStH 2014).

Einstweilen frei.

58–59

IV. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Abs. 2 Nr. 4)

1. Außerordentlichkeit aufgrund der Zahlungsweise

60

Durch das StEntlG 1999/2000/2002 wurden die Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten ausdrücklich in den Katalog der „außerordentlichen“ Einkünfte iSd. Abs. 2 einbezogen, zu dem sie bis dahin nicht gehörten. Aus der Paragraphenüberschrift des § 34 hat der BFH allerdings von jeher den Schluss gezogen, dass es sich auch bei den Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten um ihrer Natur nach einmalige und für die jeweilige Einkunftsart ungewöhnliche Einkünfte handeln müsse, die das zusammengeballte Ergebnis mehrerer Jahre darstellten

(BFH v. 17.2.1993 – I R 119/91, BFH/NV 1993, 593; v. 21.11.1980 – VI R 179/78, BStBl. II 1981, 214).

Außerordentliche Einkünfte in diesem Sinne können bei allen Einkunftsarten anfallen (R 34.4 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012; SIEKER in KSM, § 34 Rn. B 125 [5/2011]; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 27; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 45; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 117 [11/2011]; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 49 [11/2014]; GRAF in LBP, § 34 Rn. 103 [8/2013]). Die frühere gegenteilige Rspr. des BFH, die in der bis 1989 geltenden Vorgängerregelung wegen des Gesetzeswortlauts („Entlohnung für eine ... Tätigkeit“) eine Sondervorschrift für die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sah (BFH v. 14.6.1963 – VI 216/61 U, BStBl. III 1963, 380; v. 22.4.1966 – VI 142/65, BStBl. III 1966, 462; v. 31.7.1970 – VI R 177/68, BStBl. II 1970, 784), ist mit der Ersetzung des Begriffs „Entlohnung“ durch „Vergütung“ überholt (BFH v. 23.10.2013 – X R 3/12, BStBl. II 2014, 58; v. 23.10.2013 – X R 21/12, BFH/NV 2014, 33; v. 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl. II 2014, 103; v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668).

Entgegen BFH v. 12.11.2013 (VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168) können auch Zinszahlungen für mehrere Jahre unter Abs. 2 Nr. 4 fallen. Der Umstand, dass Abs. 2 Nr. 3 Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden, besonders aufführt, lässt nicht den Umkehrschluss zu, dass Zinsen anderer Art generell nicht zu den außerordentlichen Einkünften iSd. Abs. 2 gehören sollen. Als die Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3 durch das StÄndG v. 14.5.1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217) in den Katalog des Abs. 2 aufgenommen wurden (vgl. Anm. 2), unterlagen sie nach dem damaligen Abs. 1 ebenso wie Veräußerungsgewinne iSd. §§ 14, 16 und 18 Abs. 3 und Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 der Besteuerung mit dem halben durchschnittlichen StSatz. Demgegenüber sah der damalige Abs. 3 für Einkünfte aus mehrjährigen Tätigkeiten die Verteilung auf den Erdienungszeitraum, höchstens auf drei Jahre vor. Im Hinblick auf diese unterschiedlichen Rechtsfolgen konnte der Aufnahme der Nutzungsvergütungen und Zinsen iSd. § 24 Nr. 3 in den Katalog des Abs. 2 keine Bedeutung für den Anwendungsbereich des damaligen Abs. 3 beigemessen werden. Bei der Unterschiedlichkeit der Rechtsfolgen verblieb es auch, als das StRefG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. 1988, 224) die Verteilung der mehrjährigen Einkünfte auf den Erdienungszeitraum durch eine rechnerische Verteilung auf drei Jahre und den Begriff „Entlohnung“ durch den Begriff „Vergütung“ ersetzte. Erst mit der Neufassung des § 34 durch das StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304) wurde die Tarifbegünstigung für alle außerordentlichen Einkünfte iSd. § 34 vereinheitlicht. Da der Zweck dieser Gesetzesänderung darin bestand, die als zu weitgehend angesehene Tarifbegünstigung in Form des halben durchschnittlichen StSatzes zu beseitigen (BTDrucks. 14/23, 183, zu Nr. 33), lässt sie nicht den Schluss zu, dass damit zugleich der Anwendungsbereich der Tarifbegünstigung für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten eingeschränkt werden sollte.

Zahlung der Vergütung in einem Veranlagungszeitraum: Aus dem Zweck der Vorschrift, die Verschärfung der Progression infolge der Inkongruenz zwischen Zahlungs- und Erdienungszeitraum zu mildern, folgt, dass die Vergütung für die mehrjährige Tätigkeit grds. in einem VZ zufließen muss (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 31; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 42; GRAF in LBP, § 34 Rn. 105 [8/2013]). Die Aufteilung einer einheitlichen Vergütung auf mehrere in ein und demselben VZ zufließende Teilzahlun-

IV. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Nr. 4) Anm. 60–61 § 34

gen ist unschädlich (BFH v. 25.5.1970 – I R 77/69, BStBl. II 1970, 640; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 51 [11/2014]; GRAF in LBP, § 34 Rn. 105 [8/2013]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 116 [11/2011]; H 34.4 „Vergütung für mehrjährige Tätigkeit“ EStH 2014).

► *Verteilung auf zwei Veranlagungszeiträume:* Ausnahmsweise kann die Vergünstigung für mehrjährige Vergütungen auch dann gewährt werden, wenn die in einem einheitlichen Betrag festgesetzte Vergütung aus wirtschaftlichen Gründen in zwei VZ ausgezahlt wird (BFH v. 5.12.1963 – IV 296/62 U, BStBl. II 1964, 130; v. 16.9.1966 – VI 381/65, BStBl. III 1967, 2; v. 2.9.1992 – XI R 63/89, BStBl. II 1993, 831; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 31; aA FG Köln v. 20.11.2013 – 3 K 2762/10, EFG 2014, 1883, nrkr., Az. BFH VIII R 37/14). Laufende Abschlusszahlungen stehen der Begünstigung der Abschlusszahlung – nur dann – nicht entgegen, wenn sie im Vergleich zum geschuldeten Gesamtbetrag unerheblich sind.

RFH v. 26.9.1940, RStBl. I 1940, 981; BFH v. 10.2.1972 – IV R 8/68, BStBl. II 1972, 529; FG Bremen v. 18.1.1974 – I 22/73, EFG 1974, 205, rkr., unter der Voraussetzung, dass sich die Abschlusszahlung nicht nur auf das letzte Jahr bezieht.

► *In mehr als zwei Veranlagungszeiträumen zufließende Zahlungen:* Bei Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit, die in drei oder mehr VZ zufließen, ist die Tarifbegünstigung nicht zu gewähren. Nach den früher geltenden Gesetzesfassungen ergab sich dies schon daraus, dass für die Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre (bis VZ 1989) bzw. die Durchführung eines Drittungsverfahrens (VZ 1990 bis 1998) kein Raum blieb, wenn die Zahlungen den Dreijahreszeitraum bereits ausfüllten (BFH v. 10.2.1972 – IV R 8/68, BStBl. II 1972, 529; v. 21.3.1975 – VI R 55/73, BStBl. II 1975, 690; v. 26.1.2005 – VI R 43/00, BFH/NV 2005, 888). Nach der ab VZ 1999 geltenden Gesetzesfassung können zwar auch bei einem Zufluss in drei oder vier VZ noch geringfügige Progressionsnachteile verbleiben. Der BFH hält jedoch auch für die jetzige Gesetzeslage an den bisherigen Rechtsgrundsätzen fest, weil ansonsten eine klare Abgrenzung zwischen ordentlichen und außerordentlichen Einkünften – gerade bei betrieblichen Einkunftsarten mit typischerweise schwankenden Einnahmen – nicht mehr möglich wäre (BFH v. 21.4.2009 – VIII R 65/06, BFH/NV 2009, 1973).

2. Vergütungen

61

Als Vergütungen kommen alle Vorteile von wirtschaftlichem Wert in Betracht, die im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart erzielt werden, ohne Rücksicht darauf, ob ein Rechtsanspruch auf die Vergütung besteht (BFH v. 30.7.1971 – VI R 258/68, BStBl. II 1971, 802; v. 10.6.1983 – VI R 106/79, BStBl. II 1983, 575; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 37; GRAF in LBP, § 34 Rn. 101 [8/2013]). Neben Geldleistungen kann es sich also auch um geldwerte Vorteile handeln wie zB die Überlassung eines WG zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis (BFH v. 10.6.1983 – VI R 176/80, BStBl. II 1983, 642; v. 26.6.2014 – VI R 94/13, BStBl. II 2014, 864).

Auch ein UStErstattungsanspruch, der darauf beruht, dass das vom Unternehmer erzielte Entgelt zu Unrecht als ustpfl. behandelt wurde, stellt eine Vergütung dar. Die Tatsache, dass die gegen die Finanzbehörde gerichteten Zahlungsansprüche kein Entgelt, sondern eine StErstattung betreffen, tritt hinter dem Umstand zurück, dass die erstatteten Beträge bei objektiver Betrachtung einen Teils des Entgelts (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) darstellen, das der Stpfl. für die

von ihm erbrachten Leistungen zu beanspruchen hatte, und die ursprüngliche Fehlbeurteilung dieses Entgeltbestandteils als USt perpetuiert würde, wenn dieses auch bei Anwendung der Milderungsvorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 4 weiterhin als Steuerbetrag angesehen würde (BFH v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668; v. 25.9.2014 – III R 5/12, BStBl. II 2015, 220).

Es muss sich bei der zusammengeballt zufließenden Vergütung nicht um das gesamte für einen bestimmten Zeitabschnitt geschuldete Entgelt für die vom Stpfl. ausgeübte Tätigkeit handeln. In den Genuss der Tarifbegünstigung können auch abgrenzbare Vergütungsbestandteile kommen, zB Zahlungen zur Ablösung eines Wohnrechts (BFH v. 25.8.1993 – XI R 7/93, BStBl. II 1994, 185), zur Abgeltung von Pensionsansparschaften (BFH v. 9.7.1992 – XI R 5/91, BStBl. II 1993, 27; v. 12.4.2009 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581) oder zur Erfüllung erst im Rahmen eines Rechtsstreits durchgesetzter Vergütungsansprüche (BFH v. 14.12.2006 – IV R 57/05, BStBl. II 2007, 180). Der Annahme einer unter § 34 Abs. 2 Nr. 4 fallenden Vergütung steht nicht entgegen, dass sie für eine von dem Rechtsvorgänger des Stpfl. ausgeübte Tätigkeit gewährt wird (FG München v. 25.3.2015 – 1 K 2723/13, EFG 2015, 1200, rkr.).

Wird eine Option zum Erwerb von Aktien zu unterschiedlichen Zeitpunkten ausgeübt, stellen die zu den verschiedenen Ausübungszeitpunkten zufließenden geldwerten Vorteile jeweils gesonderte Vergütungen dar, weil sich erst nach Ausübung der Option feststellen lässt, ob und in welcher Höhe geldwerte Vorteile entstehen (BFH v. 19.12.2006 – VI R 136/01, BStBl. II 2007, 456).

Typischerweise werden Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten nach Erbringung der dadurch entgoltenen Leistung erbracht. Eine Vergütung iSd. Abs. 2 Nr. 4 kann aber auch im Fall einer Vorauszahlung zB von Arbeitslohn für mehrere Jahre vorliegen.

BFH v. 17.7.1970 – VI R 66/67, BStBl. II 1970, 683; v. 23.7.1974 – VI R 116/72, BStBl. II 1974, 680; v. 23.7.1974 – VI R 41/72, BStBl. II 1974, 743; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 120 (11/2011); WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 42; GRAF in LBP, § 34 Rn. 101 (8/2013); MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 29.

62 3. Mehrjährige Tätigkeiten

Tätigkeit ist jedes zur Erzielung von Einkünften iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–7 dienende Verhalten (BFH v. 23.10.2013 – X R 3/12, BStBl. II 2014, 58; v. 23.10.2013 – X R 21/12, BFH/NV 2014, 330; v. 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl. II 2014, 103; aA in Bezug auf Einkünfte aus Kapitalvermögen allerdings noch BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168). Auf ein fortlaufendes persönliches Tätigwerden des Stpfl. kommt es nicht an. Die in § 24 Nr. 2 vorgenommene Unterscheidung zwischen „Tätigkeiten“ iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–4 und „Rechtsverhältnissen“ iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 5–7 bringt keinen sachlich-logischen Gegensatz zum Ausdruck, sondern dient lediglich der Veranschaulichung der für die jeweiligen Einkunftsarten typischen Verhaltensweisen. Demnach stellt auch die Erbringung von Leistungen aufgrund eines Rechtsverhältnisses, wie sie für die Einkünfte iSd. §§ 20, 21 und 22 Nr. 1 charakteristisch ist, eine Tätigkeit iSd. Abs. 2 Nr. 4 dar.

MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 26; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 117 (11/2011); SIEKER in KSM, § 34 Rn. B 122 (5/2011); wohl auch HERRMANN in FROTSCHER, § 34 Rn. 49 (11/2007); ebenso R 34.4 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012.

IV. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Nr. 4) Anm. 62–64 § 34

Entgegen BFH v. 12.11.2013 (VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168) wird eine „Tätigkeit“ iSv. Abs. 2 Nr. 4 auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass das der Erzielung der Einkünfte zugrunde liegende Verhalten nicht auf einem freien Entschluss des Stpfl., sondern – wie im Fall der durch Erstattungsinsen nach § 233a AO entgoltenen unfreiwilligen Kapitalüberlassung – auf hoheitlichem Zwang beruht.

Im Fall wiederkehrender Bezüge iSv. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. b ist das Merkmal der „Tätigkeit“ – entgegen den Entscheidungen des BFH v. 23.10.2013 (X R 3/12, BStBl. II 2014, 58; X R 21/12, BFH/NV 2014, 330; X R 33/10, BStBl. II 2014, 103) nicht auf die dem Erwerb des Rentenanspruchs zugrunde liegenden Beitragszahlungen, sondern auf die Verwirklichung des zum Rentenbezug berechtigenden Versorgungstatbestands zu beziehen.

► *Nichtausgeübte Tätigkeit:* Die entgolte Tätigkeit muss nicht tatsächlich ausgeübt worden sein; es reicht aus, dass sie bei planmäßiger Durchführung des Rechtsverhältnisses ausgeübt worden wäre (BFH v. 17.7.1970 – VI R 66/67, BStBl. II 1970, 683; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 121 [11/2011]; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 41; MELLINGHOFF in KIRCHHOFF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 29). Die für mehrere Jahre erfolgende Nachzahlung von Arbeitslohn nach Feststellung der Unwirksamkeit einer vom ArbG ausgesprochenen Kündigung des Arbeitsverhältnisses stellt deshalb eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit dar (BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795).

► *Nichtausübung einer Tätigkeit:* Nicht um eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit iSd. Abs. 2 Nr. 4, sondern ggf. um außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. b handelt es sich hingegen, wenn eine Gegenleistung für die Nichtausübung einer Tätigkeit gewährt wird (BFH v. 8.8.1986 – VI R 28/84, BStBl. II 1987, 106; v. 13.2.1987 – VI R 230/83, BStBl. II 1987, 386).

„Mehrjährige“ Tätigkeit: Nach der durch das JStG 2007 eingefügten Legaldefinition ist eine Tätigkeit nur noch dann mehrjährig, wenn sie sich über mindestens zwei VZ erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst. Der im Gesetzeswortlaut anstelle von „wenn“ verwendete Begriff „soweit“ ergibt keinen Sinn, sondern beruht offenbar auf einer redaktionellen Nachlässigkeit (FUHRMANN, KÖSDI 2007, 15392).

Die gegenteilige Rspr. des BFH, die bei der Erstreckung auf zwei VZ auch eine Gesamtdauer von weniger als zwölf Monaten ausreichen ließ,

BFH v. 12.5.1961 – VI 107/59 U, BStBl. III 1961, 399; v. 3.7.1987 – VI R 43/86, BStBl. II 1987, 820; v. 6.10.1993 – I R 98/92, BFH/NV 1994, 775; v. 14.10.2004 – VI R 46/99, BStBl. II 2005, 289,

ist damit ab VZ 2007 überholt. Sachlich ist die damit verbundene Einschränkung nicht gerechtfertigt, weil progressionsbedingte Mehrbelastungen immer dann auftreten können, wenn Einkünfte, die aus mehreren VZ stammen, in einem VZ zufließen.

Einstweilen frei.

63

4. Vergütungen „für“ mehrjährige Tätigkeiten

64

Zweckbestimmte Verknüpfung der Vergütung mit der Tätigkeitsdauer: Vergütungen werden „für“ mehrjährige Tätigkeiten gewährt, wenn sich aus den

Umständen der Zahlung ergibt, dass mit ihnen eine mehrjährige Tätigkeit abgegolten werden soll (BFH v. 3.7.1987 – VI R 43/86, BStBl. II 1987, 820). Die Vergütung muss für sich betrachtet zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein, dh. für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden (BFH v. 7.8.2014 – VI R 57/12, BFH/NV 2015, 181; v. 7.5.2015 – VI R 44/13, BFH/NV 2015, 1465). 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 maßgebliche Bedeutung zu (BFH v. 16.12.1996 – VI R 51/96, BStBl. II 1997, 222; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 30).

Wird einem ArbN aus Anlass seines persönlichen Dienstjubiläums eine nach der Dauer der Firmenzugehörigkeit gestaffelte Jubiläumswendung gezahlt, so liegt darin eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit (BFH v. 28.9.1984 – VI R 48/82, BStBl. II 1985, 117; v. 3.7.1987 – VI R 182/85, BStBl. II 1987, 677; ebenso GRAF in LBP, § 34 Rn. 104 [8/2013]). Anders verhält es sich bei einer aus Anlass eines Firmenjubiläums ohne Rücksicht auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit gezahlten Zuwendung (BFH v. 3.7.1987 – VI R 43/86, BStBl. II 1987, 820; H 34.4 „Jubiläumswendungen“ EStH 2014). Wird die Zuwendung auch nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit bemessen, kann insoweit ein Entgelt für mehrjährige Tätigkeit vorliegen (BFH v. 3.7.1987 – VI R 182/85, BStBl. II 1987, 677; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 40).

Geldwerte Vorteile aus einem Aktienoptionsprogramm bilden im Regelfall als Anreizlohn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit, wenn die Laufzeit zwischen Einräumung und Ausübung der Optionsrechte mehr als zwölf Monate beträgt und der ArbN in dieser Zeit auch bei seinem ArbG beschäftigt ist. Dies gilt – bei entsprechender Laufzeit – auch, wenn Aktienoptionen wiederholt eingeräumt werden.

Inzwischen stRspr.: BFH v. 19.12.2006 – VI R 136/01 BStBl. II 2007, 456; v. 19.12.2006 – VI R 24/01, BFH/NV 2007, 881; v. 19.12.2006 – VI R 159/01, BFH/NV 2007, 696; v. 15.3.2007 – VI R 3/03, BFH/NV 2007, 1301; v. 17.10.2007 – VI B 82/07, BFH/NV 2008, 46; v. 18.12.2007 – VI R 62/05, BStBl. II 2008, 294; v. 18.12.2007 – VI R 59/05, BFH/NV 2008, 779; v. 10.7.2008 – VI R 70/06, BFH/NV 2008, 1828.

Die Prämie für einen Verbesserungsvorschlag, deren Höhe nach der Kostenersparnis des ArbG bemessen wird, stellt ebenso wenig eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit dar (BFH v. 16.12.1996 – VI R 51/96, BStBl. II 1997, 222) wie die nach § 9 Abs. 1 ArbErfG geschuldete Vergütung für die Inanspruchnahme einer Dienstfindung durch den ArbG; mit Letzterer werden nicht die im Hinblick auf die Erfindung geleisteten Arbeiten honoriert, sondern die dem ArbG kraft Gesetzes zugewachsene wirtschaftliche Monopolstellung abgegolten (BFH v. 26.1.2005 – VI R 43/00, BFH/NV 2005, 888).

An einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit fehlt es auch dann, wenn ein ArbN laufende TantiemEZahlungen erhält, die nach dem Gewinn eines vom Kj. abweichenden Wj. bemessen werden (BFH v. 30.8.1966 – VI 211/65, BStBl. III 1966, 545). Es handelt sich insoweit nicht um außerordentliche Einkünfte, sondern um regelmäßig wiederkehrende Leistungen, die eine Erhöhung des laufenden Gehalts darstellen.

Planwidriger Zufluss der Vergütung mehrerer Jahre in einem Veranlagungszeitraum: Nachzahlungen für vorangegangene VZ können auch dann Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten sein, wenn sie sich aus mehreren Be-

IV. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Nr. 4) Anm. 64–65 § 34

trägen zusammensetzen, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zuzurechnen sind; Voraussetzung ist nur, dass der Zufluss insgesamt mehrere Jahre betrifft (BFH v. 11.6.1970 – VI R 338/67, BStBl. II 1970, 639; v. 14.10.2005 – VI R 46/99, BStBl. II 2005, 289; v. 14.12.2006 – IV R 57/05, BStBl. II 2007, 180; v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668; v. 25.9.2014 – III R 5/12, BStBl. II 2015, 220).

Dagegen liegt keine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit vor, wenn Arbeitslohn eines einzelnen Jahres in einem anderen Jahr nachgezahlt wird (BFH v. 6.12.1991 – VI R 135/88, BFH/NV 1992, 381; v. 14.10.2004 – VI R 46/99, BStBl. II 2005, 289; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 32).

5. Besonderheiten bei den einzelnen Einkunftsarten

a) Gewinneinkünfte

65

Nach den von der Rspr. zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit entwickelten Grundsätzen sind Einkünfte, die Ertrag einer mehrjährigen Tätigkeit darstellen, bei den Gewinneinkunftsarten regelmäßig den laufenden Einkünften zuzurechnen. Dies beruht auf der Erwägung, dass diese Einkünfte typischerweise der Höhe nach schwanken und sich der mit Abs. 2 Nr. 4 bezweckte Tarifaufgleich bei ihnen regelmäßig bereits durch die Art der Einkunftserzielung ergibt (BFH v. 10.5.1961 – IV 275/59 U, BStBl. III 1961, 532; v. 17.2.1993 – I R 119/91, BFH/NV 1993, 593).

Sondertätigkeiten: Außerordentliche Einkünfte erkannte die Rspr. ursprünglich nur an, wenn

- der Stpfl. sich während mehrerer Jahre ausschließlich der einen Tätigkeit gewidmet und die Vergütung dafür in einem VZ erhalten hat oder
- wenn eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sondertätigkeit, die von der übrigen Tätigkeit des Stpfl. ausreichend abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, in einem VZ entlohnt wird.

RFH v. 19.11.1941, RStBl. II 1942, 19; BFH v. 10.5.1961 – IV 275/59 U, BStBl. III 1961, 532; v. 28.6.1973 – IV R 77/70, BStBl. II 1973, 729; v. 22.5.1975 – IV R 35/73, BStBl. II 1975, 765, mwN; v. 6.10.1993 – I R 98/92, BFH/NV 1994, 775; v. 14.12.2006 – IV R 57/05, BStBl. II 2007, 180; v. 30.7.2007 – XI B 11/07, BFH/NV 2007, 1890; v. 30.1.2013 – III R 84/11, BFHE 240, 156; v. 16.9.2014 – VIII R 1/12, StuB 2015, 316.

Beiden Ausnahmefällen kommt keine große Bedeutung zu.

► *Ausschließliche Befassung mit einer Sache* ist praktisch nur bei Künstlern oder Schriftstellern denkbar, die über mehrere Jahre ausschließlich an einem Werk arbeiten. Dass sich ein Freiberufler im Rahmen seiner berufstypischen Tätigkeit als Rechtsanwalt, Steuerberater o.Ä. über mehrere VZ ausschließlich einer einzigen Sache widmet und auf eine anderweitige Tätigkeit in seinem Beruf verzichtet, kommt hingegen so gut wie nicht vor, zumal nach RFH v. 5.8.1930 (RStBl. 1930, 679) bei einem sozietätsangehörigen RA auch der Weiterbetrieb der Anwaltspraxis durch die Sozisten schädlich sein soll.

► *Abgrenzbare Sondertätigkeiten* liegen bei Freiberuflern nur vor, wenn die Tätigkeit keinen Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweist, also berufsüblich ist. Maßgeblich ist dabei nicht die konkrete Form, in der der jeweilige Berufsangehörige seinen Beruf ausübt, sondern das sich aus der jeweiligen Be-

rufsordnung ergebende typische Berufsbild (LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 56 [11/2014]).

Bei Rechtsanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern hat die Rspr. in der Vergangenheit die Übernahme einer Konkursverwaltung, Testamentsvollstreckung oder Vermögensverwaltung zur berufstypischen Tätigkeit gerechnet und mit dieser Begründung das Vorliegen einer abgrenzbaren Sondertätigkeit verneint.

RFH v. 19.2.1936, RStBl. 1936, 651; v. 28.7.1938, RStBl. 1938, 809; BFH v. 28.6.1973 – IV R 77/70, BStBl. II 1973, 729, betr. Testamentsvollstreckung; v. 22.5.1975 – IV R 33/72, BStBl. II 1975, 765, betr. Vermögensverwaltung; BFH v. 4.12.1980 – V R 27/76, BStBl. II 1981, 193, betr. Tätigkeit eines Rechtsanwalts als Vormund; v. 24.11.1983 – IV R 130/80, nv., betr. Konkursverwaltung.

► *Stellungnahme:* An dieser Beurteilung kann uE nach BFH v. 12.12.2001 (XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202) und BFH v. 15.12.2010 (VIII R 50/09, BStBl. II 2011, 506) nicht mehr festgehalten werden. Hiernach stellt die Tätigkeit eines Gesamtvollstreckungsverwalters – auch wenn sie von einem RA ausgeübt wird – eine vermögensverwaltende Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 3 und keinen Bestandteil seiner freiberuflichen Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 dar, weil sie für den RA nicht berufstypisch sei (aA SIEKER in KSM, § 34 Rn. B 221 [5/2011]; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 55 [11/2014]).

Die schriftstellerische Tätigkeit eines Rechtsanwalts ist, auch wenn sie sich auf sein Fachgebiet erstreckt, von seiner üblichen Berufstätigkeit abgrenzbar und kann zur Gewährung der Tarifbegünstigung führen. Voraussetzung ist in diesem Fall allerdings, dass er das Honorar für eine mehrjährige Tätigkeit in einem VZ erhält und in der fraglichen Zeit sonst keine schriftstellerische Tätigkeit entfaltet (LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 56 [11/2014]).

Arbeitnehmerähnliche Tätigkeiten bzw. typischerweise zu erwartende Progressionswirkungen: Inzwischen erkennt die Rspr. außerordentliche Einkünfte auch dann an, wenn

- eine einmalige Sonderzahlung für langjährige Dienste aufgrund einer arbeitnehmerähnlichen Stellung geleistet wird (BFH v. 7.7.2004 – XI R 44/03, BStBl. II 2005, 276; v. 27.5.2005 – IV B 76/03, BFH/NV 2005, 1788) oder
- der Stpfl. für eine mehrjährige Tätigkeit aufgrund einer vorausgegangenen rechtl. Auseinandersetzung eine Nachzahlung in einem Betrag erhält (BFH v. 14.12.2006 – IV R 57/05, BStBl. II 2007, 180; v. 30.7.2007 – XI B 11/07, BFH/NV 2007, 1890; v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668; glA für den Fall, dass UStErstattungen für eine Vielzahl von Jahren auf der nachträglich erkannten Europarechtswidrigkeit der den ursprünglichen Steuerfestsetzungen zugrunde liegenden Vorschrift des deutschen UStRechts beruhen: BFH v. 25.9.2014 – III R 5/12, BStBl. II 2015, 220; zweifelnd hingegen BFH v. 30.1.2013 – III R 84/11, BFHE 240, 156).

Bedeutung der Gewinnermittlungsart: Die Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 ist von der Art der Gewinnermittlung unabhängig. Die Vorschrift gilt nicht nur für Stpfl., die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 ermitteln (so noch R 34.4 Abs. 3 EStR 2005), sondern auch für bilanzierende Stpfl. (BFH v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668; v. 25.9.2014 – III R 5/12, BStBl. II 2015, 220; ebenso SIEKER in KSM, § 34 Rn. B 126 [5/2011]; wohl auch SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 60 [7/2010]; aA MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 26; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 117 [11/2011]; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 49). Zwar vermeidet

die Gewinnermittlung durch Bilanzierung – insbes. wegen der Pflicht zur Aktivierung von Forderungen und von teilfertigen Leistungen – Gewinnschwankungen eher als die Anwendung des reinen Zuflussprinzips. Doch können solche Schwankungen auch bei bilanzierenden Stpfl. auftreten, wenn diese – zB durch das für bestrittene Forderungen geltende Aktivierungsverbot – an der jährlichen Realisierung der Gewinne gehindert sind (BFH v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668).

b) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit stellen in der Rechtspraxis den Hauptanwendungsfall von Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten dar.

Wirtschaftlich vernünftige Gründe: Die Rspr. hat die Gewährung der Tarifbegünstigung bei ihnen allein davon abhängig gemacht, dass wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen. Diese können sowohl in der Person des ArbN als auch des ArbG liegen. Letztlich dient das Merkmal der wirtschaftlich vernünftigen Gründe lediglich der Verhütung von Missbräuchen. Nur eine willkürliche, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenballung allein aus stl. Gründen schließt die Anwendung der Tarifbegünstigung aus.

BFH v. 30.7.1971 – VI R 258/68, BStBl. II 1971, 802; v. 23.7.1974 – VI R 116/72, BStBl. II 1974, 680; v. 19.9.1975 – VI R 61/73, BStBl. II 1976, 65; v. 12.4.2007 – VI R 6/02, BStBl. II 2007, 581; v. 7.5.2015 – VI R 44/13, DSStR 2015, 1865; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 32; GRAF in LBP, § 34 Rn. 106 (8/2013); ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 121 (11/2011); LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 58 (11/2014).

Als wirtschaftlich vernünftige Gründe hat es die Rspr. zB angesehen, wenn der ArbG dem ArbN eine Vergütung in Anerkennung besonderer Verdienste beim Wiederaufbau des Betriebs gewährt (BFH v. 8.3.1957 – VI 32/56 U, BStBl. III 1957, 185), eine erfolgsabhängige Sondervergütung erst nach Eintritt des Erfolgs auszahlt (BFH v. 8.11.1963 – VI 247/62, StRK EStG [bis 1974] § 34 Abs. 3 [ab 1955] R. 13), eine Gehaltsnachzahlung erfolgt, weil der ArbG wegen wirtschaftlicher Schwierigkeiten nicht zur fristgerechten Auszahlung instande war (Hess. FG v. 13.10.1960, EFG 1961, 204, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 9.8.1962 – IV 443/60, EFG 1963, 99) oder der ArbN seine Gehaltsansprüche gerichtlich durchsetzen muss (BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795). Das Vorliegen eines wirtschaftlich vernünftigen Grundes wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass kein Rechtsanspruch auf die Vergütung besteht (BFH v. 30.7.1971 – VI R 258/68, BStBl. II 1971, 802; v. 10.6.1983 – VI R 106/79, BStBl. II 1983, 575).

Keine abgrenzbare Sondertätigkeit: Anders als bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit verlangt die Rspr. bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht, dass es sich bei der mehrjährigen Tätigkeit um eine abgrenzbare Sondertätigkeit handelt (BFH v. 7.5.2015 – VI R 44/13, BFH/NV 2015, 1465; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 32; WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 44; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 121 [11/2011]; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 57 [11/2014]; GRAF in LBP, § 34 Rn. 106 [8/2013]). Allerdings reicht es nicht aus, dass die Einkünfte in einem anderen VZ als dem zufließen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, und dort mit Einkünften derselben Einkunftsart zusammentreffen. Erforderlich ist vielmehr, dass sie für sich betrachtet Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit darstellen. Die Nachzahlung des Lohns des Vorjahres fällt daher nicht unter Abs. 2 Nr. 4 (BFH v.

6.12.1991 – VI R 135/88, BFH/NV 1992, 381; MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 32).

67 c) Andere Einkunftsarten

Entsprechend der in R 34.4 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012 niedergelegten Verwaltungsauffassung setzt die Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 bei den anderen Einkunftsarten voraus, dass der zusammengeballte Zufluss von Einkünften nicht dem vertragsgemäßen oder typischen Ablauf entspricht. Dies ist zB der Fall, wenn Renten oder Mietzahlungen aufgrund eines Rechtsstreits für einen mehrjährigen Zeitraum nachgezahlt werden (GRAF in LBP, § 34 Rn. 112 [8/2013]).

Gleiches gilt – entgegen BFH v. 12.11.2013 (VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168), wenn Erstattungsinsen nach § 233a AO für mehrere Jahre festgesetzt und gezahlt werden. Das vom BFH für die gegenteilige Ansicht herangezogene Argument, die Festsetzung von Erstattungsinsen für einen längeren, periodenübergreifenden Zeitraum und der darin daran anknüpfende Zufluss in einem Betrag seien keineswegs untypisch, überzeugt nicht. Es ist zwar richtig, dass Fälle, in denen der Karenzzeitraum des § 233a AO überschritten wird, häufig zugleich solche sind, in denen der Zinslauf zB infolge von Rechtsbehelfsverfahren, länger währenden Außenprüfungen oder spät erteilten Grundlagenbescheiden länger andauert. Bei der Bestimmung des typischen Geschehensablaufs ist jedoch darauf abzustellen, dass die Zinsen für die Nutzung des Kapitals dem Stpfl. ohne die aufgrund der zunächst unrichtigen StFestsetzung erzwungene Überlassung an den Steuergläubiger mutmaßlich nicht für mehrere Jahre zusammengeballt zugeflossen wären.

Demgegenüber stellt die vertraglich vereinbarte Zahlung von Nutzungvergütungen oder Zinsen für einen mehrjährigen Zeitraum in einer Summe keine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten dar, weil sie dem vom Stpfl. von vornherein gewollten Ablauf entspricht (aA MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 27, betr. Zinseinkünfte). Die Ablösung von Ansprüchen auf wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa ist atypisch, weil diese Einkünfte dadurch charakterisiert sind, dass sie der Basisversorgung des Versicherten dienen und aus diesem Grunde regelmäßig nicht kapitalisierbar sind (BFH v. 23.10.2013 – X R 3/12, BStBl. II 2014, 58; v. 23.10.2013 – X R 21/12, BFH/NV 2014, 330; v. 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl. II 2014, 103).

6. Wichtige Anwendungsfälle des Abs. 2 Nr. 4 innerhalb der Einkunftsarten in ABC-Form

68 a) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Aktienoptionen: Geldwerte Vorteile aus einem Aktienoptionsprogramm stellen im Regelfall als Anreizlohn eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit dar. Nur wenn die Tatumstände ergeben, dass konkrete Arbeitserfolge zusätzlich entlohnt werden sollten, können abweichend hiervon Entgelte für frühere Arbeitsleistungen angenommen werden. Mehrjährigkeit erfordert, dass zwischen Einräumung und Erfüllung des Optionsrechts mehr als zwölf Monate liegen und der ArbN in diesem Zeitraum auch beschäftigt war. Der Tarifiermäßigung steht weder entgegen, dass wiederholt Aktienoptionen eingeräumt werden, noch dass die jeweils gewährte Option nicht in vollem Umfang einheitlich ausgeübt

wird (BFH v. 19.12.2006 – VI R 136/01, BStBl. II 2007, 456; v. 15.3.2007 – VI R 3/03, BFH/NV 2007, 1301).

Altersgrenze: Zahlt der ArbG seinen wegen Erreichens der Altersgrenze ausscheidenden ArbN einen nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit gestaffelten Geldbetrag, so kann darin eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit liegen (BFH v. 10.6.1983 – VI R 106/79, BStBl. II 1983, 575).

Erfindervergütungen: nach § 9 ArbErfG sind keine Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit, sondern Ausgleich für den Rechtsverlust, den der ArbN infolge der Inanspruchnahme der Dienstfindung durch den ArbG erleidet (BFH v. 26.1.2005 – VI R 43/00, BFH/NV 2005, 888; v. 29.8.2012 – IX B 61/12, BFH/NV 2012, 2022; FG Münster v. 27.4.2013 – 12 K 1625/12 E, EFG 2013, 1222, rkr.). Die Abfindung von Ansprüchen auf laufende Vergütungszahlungen kann allerdings eine Entschädigung iSv. § 24 Nr. 1 Buchst. a darstellen (BFH v. 29.2.2012 – IX R 28/11, BStBl. II 2012, 569).

Gehaltsnachzahlungen: für mehrere zurückliegende Jahre – zB wegen eines Rechtsstreits über das Fortbestehen des Arbeitsverhältnisses – stellen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten dar (BFH v. 22.7.1993 – VI R 104/92, BStBl. II 1993, 795). Demgegenüber fällt die Nachzahlung von Gehalt für einen Zeitraum, der nicht mehr als einen VZ berührt, selbst dann nicht unter Abs. 2 Nr. 4, wenn sie mit laufenden Einkünften des Auszahlungsjahres zusammenfällt (BFH v. 6.12.1991 – VI R 135/88, BFH/NV 1992, 381).

Geldwerter Vorteil: Der Vorteil aus der Veräußerung eines WG unter Verkehrswert kann Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit sein, und zwar auch dann, wenn die Überlassung nicht bewusst und gewollt zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis erfolgt (BFH v. 10.6.1983 – VI R 176/80, BStBl. II 1983, 642).

Gruppenunfallversicherung: Erhält ein ArbN Leistungen aus einer durch Beiträge seines ArbG finanzierten Gruppenunfallversicherung, die ihm keinen eigenen unentziehbaren Rechtsanspruch einräumt, so führen im Zeitpunkt der Leistung die bis dahin entrichteten, auf den Versicherungsschutz des ArbN entfallenden Beiträge zu Arbeitslohn, begrenzt auf die dem ArbN ausgezahlte Versicherungsleistung (BFH v. 11.12.2008 – VI R 9/05, BStBl. II 2009, 385). Bei mehrjährigen Prämienzahlungen kann es sich um Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten handeln (BFH v. 11.12.2008 – VI R 19/06, BFH/NV 2009, 905; v. 11.12.2008 – VI R 3/08, BFH/NV 2009, 907).

Jubiläumszuwendungen: Zuwendungen aus Anlass von Dienstjubiläen stellen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit dar (BFH v. 28.9.1984 – VI R 48/82, BStBl. II 1985, 117; v. 3.7.1987 – VI R 182/85, BStBl. II 1987, 677). Demgegenüber stellen Zahlungen, die aus Anlass eines Firmenjubiläums ohne Rücksicht auf die Dauer der Betriebszugehörigkeit gewährt werden, keine (zusätzliche) Vergütung für die zurückliegende Tätigkeit dar, so dass kein Fall des Abs. 2 Nr. 4 vorliegt (BFH v. 3.7.1987 – VI R 43/86, BStBl. II 1987, 820; H 34.4. „Jubiläumszuwendungen“ EStH 2014). Werden solche Zahlungen nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit gestaffelt, kommt eine Aufteilung in Betracht (BFH v. 3.7.1987 – VI R 182/85, BStBl. II 1987, 677).

Pensionsansprüche: Die Ablösung laufender oder künftiger Pensionszahlungen kann Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellen (BFH v. 11.12.1970 – VI R 218/66, BStBl. II 1971, 266; v. 9.7.1992 – XI R 5/91, BStBl. II 1993, 27; v. 21.4.1993 – XI R 62/92, BFH/NV 1993, 721; v. 12.4.2007 – VI R

6/02, BFH/NV 2007, 1409), wenn sie nicht als Entschädigung iSd. § 24 Nr. 1 Buchst. a zu werten ist (s. § 24 Anm. 41 „Betriebliche Altersversorgung“).

Tantiemen: Regelmäßig ausgezahlte Tantiemen stellen keine Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, sondern Erfolgsvergütungen dar, die sich an in der Vergangenheit liegenden Kennziffern des Unternehmens orientieren und mit denen frühere Arbeitsleistungen über einen Zeitraum von regelmäßig nicht mehr als zwölf Monaten zusätzlich honoriert werden sollen (BFH v. 19.12.2006 – VI R 136/01, BStBl. II 2007, 456; H 34.4 „Außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 4 iVm. § 34 Abs. 1 EStG“ EStH 2014, unter 2.). Dies gilt auch, wenn sie nach dem Gewinn eines vom Kj. abweichenden Wj. bemessen werden (BFH v. 30.8.1966 – VI 211/65, BStBl. III 1966, 545). Anders verhält es sich bei Tantiemen, die in einem VZ für mehrere Jahre zusammengeballt zufließen (BFH v. 5.10.1973 – VI R 313/70, BStBl. II 1974, 197; H 34.4 „Außerordentliche Einkünfte iSd. § 34 Abs. 2 Nr. 4 iVm. § 34 Abs. 1 EStG“ EStH 2014, unter 1.).

Übergangsgeld: nach § 62 Abs. 1 BAT stellt eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeit dar (BFH v. 18.9.1991 – XI R 8/90, BStBl. II 1992, 34).

Verbesserungsvorschläge: Die einem ArbN für einen Verbesserungsvorschlag gewährte Prämie stellt keine Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit dar, wenn sie nicht nach dem Zeitaufwand des ArbN, sondern ausschließlich nach der Kostenersparnis des ArbG in einem bestimmten Zeitraum berechnet wird (BFH v. 16.12.1996 – VI R 51/96, BStBl. II 1997, 222; H 34.4 „Verbesserungsvorschläge“ EStH 2014).

Wohnrecht: Zahlungen für die Ablösung eines dem ArbN eingeräumten Wohnrechts, die nach der voraussichtlichen Restlaufzeit des Arbeitsvertrags bemessen werden, stellen idR Vorauszahlungen auf künftigen Arbeitslohn dar und können damit Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit sein (BFH v. 16.12.1966 – VI R 61/66, BStBl. III 1967, 251; v. 21.8.1993 – XI R 7/93, BStBl. II 1994, 185).

Zertifikate: Geldwerte Vorteile aus der Einräumung von Zertifikaten, die den ArbN am Ertrag des Unternehmens beteiligen, stellen unter den gleichen Voraussetzungen wie geldwerte Vorteile aus Aktienoptionen Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit dar (BFH v. 17.6.2009 – VI R 69/06, BStBl. II 2010, 69); s. „Aktienoptionen“.

69 b) Andere Einkunftsarten

Abstandszahlungen: Abfindung für vorzeitige Auflösung eines Mietverhältnisses, die das Erfüllungsinteresse des Vermieters für mehrjährige Restlaufzeit abgibt, fällt uE unter Abs. 2 Nr. 4, wenn das Erfüllungsinteresse mehrerer Jahre abgegolten wird.

Austrittsleistung: einer schweizerischen öffentlich-rechtl. Pensionskasse, die nach dem 31.12.2004 zur Abfindung von Versorgungsansprüchen ausgezahlt wird, stellt eine zu den Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa gehörende Vergütung für mehrjährige Tätigkeit dar (BFH v. 23.10.2013 – X R 33/10, BStBl. II 2014, 103).

Erstattungsinsen: gem. § 233a AO, die in einem VZ für mehrere Jahre zufließen, stellen uE Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten dar (s. Anm. 60, 62, 67; aA jedoch BFH v. 12.11.2013 – VIII R 36/10, BStBl. II 2014, 168).

Kapitalleistungen berufsständischer Versorgungseinrichtungen, die nach dem 31.12.2004 zur vollständigen oder teilweisen Abfindung von Versorgungs-

ansprüchen ausgezahlt werden, stellen eine zu den Einkünften iSd. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa gehörende Vergütung für mehrjährige Tätigkeit dar (BFH v. 23.10.2013 – X R 3/12, BStBl. II 2014, 58; v. 23.10.2013 – X R 21/12, BFH/NV 2014, 330).

Insolvenzverwaltung: Siehe „Vermögensverwaltung“.

Nachzahlung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung für mehrere Jahre fällt unter Abs. 2 Nr. 4 (anders noch BFH v. 31.7.1970 – VI R 177/68, BStBl. II 1970, 784).

Testamentsvollstreckung: Siehe „Vermögensverwaltung“.

Umsatzsteuererstattungen für mehrere Jahre, die auf der nachträglich erkannten StFreiheit von Umsätzen beruhen, stellen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten dar (BFH v. 25.2.2014 – X R 10/12, BStBl. II 2014, 668; v. 25.9.2014 – III R 5/12, BStBl. II 2015, 220).

Vermögensverwaltung gehört nach dem zu § 18 Abs. 1 Nr. 1 ergangenen Urteil des BFH v. 12.12.2001 (XI R 56/00, BStBl. II 2002, 202) nicht zum typischen Berufsbild des RA. Damit ist uE die bisherige Rspr. überholt, wonach daraus erzielte Honorare keiner von der übrigen Berufstätigkeit abgrenzbaren Sondertätigkeit entspringen und schon aus diesem Grund nicht in den Genuss der StErmäßigung nach Abs. 2 Nr. 4 kommen können (s. Anm. 65).

Vorfälligkeitsentschädigungen, die ein Darlehensnehmer vereinbarungsgemäß bei vorzeitiger Kündigung an den Darlehensgeber leistet, stellen uE Vergütungen für mehrjährige Tätigkeit dar, wenn das Erfüllungsinteresse mehrerer Jahre abgegolten wird.

Einstweilen frei.

70–72

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Besonderer Steuersatz für Veräußerungsgewinne beim
Ausscheiden aus dem Erwerbsleben**

I. Grund für die Anfügung des Abs. 3

73

Mit dem durch das StSenkErgG angefügten Abs. 3 wird für einen Teil der außerordentlichen Einkünfte die durch das StEntG 1999/2000/2002 abgeschaffte Tarifbegünstigung in Form des ermäßigten durchschnittlichen StSatzes unter bestimmten Voraussetzungen und in eingeschränktem Umfang wieder eingeführt. Die Wiedereinführung war in einem vom BRat verabschiedeten und von der BReg. akzeptierten Entschließungsantrag gefordert worden, der die Grundlage für die Zustimmung des von einer SPD/FDP-Koalition regierten Landes Rheinland-Pfalz sowie der von Großen Koalitionen regierten Bundesländer Berlin, Brandenburg und Bremen zum StSenkG bildete. Mit dieser Maßnahme sollte der verbreiteten Kritik daran begegnet werden, dass die abrupte Abschaffung des ermäßigten durchschnittlichen StSatzes für Veräußerungsgewinne durch das StEntG 1999/2000/2002 die stl. Rahmenbedingungen für das Ausscheiden mittelständischer Unternehmer sowie von Freiberuflern aus dem Berufsleben einschneidend verschlechtert und damit der finanziellen Lebensplanung der betroffenen Stpfl. in vielen Fällen die Grundlage entzogen habe. Die Einschränkung des Anwendungsbereichs soll den früher verbreiteten Missbrauch des er-

§ 34 Anm. 73–75 D. Abs. 3: StSatz bei Ausscheiden aus Erwerbsleben

mäßigten durchschnittlichen StSatzes im Rahmen von Steuersparmodellen abschließen.

II. Begünstigte Einkünfte, Begrenzung der Vergünstigung und persönliche Voraussetzungen (Abs. 3 Satz 1)

74 1. Begünstigte Einkünfte

Abs. 3 gilt nur für außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 Nr. 1, dh. Veräußerungsgewinne. Andere Arten von außerordentlichen Einkünften bleiben von der Anwendung des ermäßigten durchschnittlichen StSatzes ausgeschlossen. Dies gilt auch für die unter Abs. 2 Nr. 2 iVm. § 24 Nr. 1 Buchst. c fallenden Ausgleichszahlungen an HV nach § 89b HGB (s. Anm. 4).

Im zu versteuernden Einkommen enthaltene Veräußerungsgewinne: Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen für eine Begünstigung nach Abs. 3 in Betracht kommende Einkünfte im zVE enthalten sind, s. zunächst Anm. 19 ff.

► *Zusammentreffen von durch Abs. 1 und durch Abs. 3 begünstigten Einkünften:* Hat der Stpfl. sowohl außerordentliche Einkünfte erzielt, für die eine Tarifbegünstigung nach Abs. 3 in Betracht kommt, als auch solche, die nur nach Abs. 1 begünstigt sind, ist der Ausgleich von Verlusten bzw. der Abzug von SA und anderen persönlichen Abzugsbeträgen in der Reihenfolge vorzunehmen, die zu dem für den Stpfl. günstigsten Ergebnis führt (R 34.1 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012).

► *Abzug von Freibeträgen für Veräußerungsgewinne:* Die persönlichen Voraussetzungen der Tarifbegünstigung nach Abs. 3 entsprechen denjenigen für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4. Hat der Stpfl. nur einen für die Gewährung der Vergünstigungen in Betracht kommenden Veräußerungsgewinn erzielt, mindert der Freibetrag die nach Abs. 3 begünstigungsfähigen Einkünfte. Hat der Stpfl. in einem VZ hingegen mehrere für die Gewährung des Freibetrags in Betracht kommende Veräußerungsgewinne erzielt, steht ihm ein Wahlrecht zu, bei welchem der Freibetrag abgezogen werden soll. Dieses Wahlrecht und das nach Abs. 3 brauchen nicht einheitlich ausgeübt zu werden. Es liegt nahe, dass der Stpfl. die StErmäßigung nach Abs. 3 für den höchsten Veräußerungsgewinn in Anspruch nimmt, während sich für den Abzug des Freibetrags der Veräußerungsgewinn anbietet, bei dem sich die Degression wegen Überschreitung der Betragsgrenze des § 16 Abs. 4 Satz 3 am wenigsten bemerkbar macht.

75 2. Begrenzung der Vergünstigung auf Gewinne von höchstens 5 Mio. €

Die Besteuerung nach dem ermäßigten durchschnittlichen StSatz kann nur für den Teil des begünstigten Veräußerungsgewinns in Anspruch genommen werden, der den Betrag von 5 Mio. € nicht übersteigt. Im VZ 2001 galt eine Grenze von 10 Mio. DM, die derjenigen entsprach, die bereits in § 34 Abs. 1 idF des Gesetzes zur Fortsetzung der Unternehmensteuerreform v. 29.10.1997 ab VZ 2001 vorgesehen war. Die Begünstigungshöchstgrenze ist personen- und nicht betriebsbezogen. Bei außerordentlichen Einkünften aus gesondert und einheitlich festgestellten Gewinnanteilen kann jeder der Feststellungsbeteiligten den Höchstbetrag gesondert ausschöpfen (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 47). Auch im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten, die beide einen Gewinn iSd. Abs. 3 Satz 1 erzielt haben, kann jeder der Ehegatten

die StErmäßigung in Anspruch nehmen (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 47). Soweit der Veräußerungsgewinn, für den die Vergünstigung des Abs. 3 in Anspruch genommen wird, die Grenze von 10 Mio. DM bzw. 5 Mio. € übersteigt, ist die Fünftelregelung nach Abs. 1 anzuwenden.

Einstweilen frei.

76

3. Persönliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung nach Abs. 3

77

Die Inanspruchnahme der Tarifvergünstigung nach Abs. 3 setzt voraus, dass der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder er im sozialversicherungsrechtl. Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Steuerpflichtiger ist derjenige, der den nach Abs. 3 Satz 1 zu versteuernden Veräußerungsgewinn erzielt hat. Auch im Fall zusammen zur ESt veranlagter Ehegatten sind daher allein die Verhältnisse in der Person desjenigen Ehegatten maßgeblich, der den Betrieb veräußert oder aufgegeben hat. Zwar stellt Abs. 3 eine Tarifregelung dar, bei deren Anwendung zusammenveranlagte Ehegatten gemeinsam als Stpfl. behandelt werden (§ 26b aE). Der Begünstigungszweck, nämlich die stl. Entlastung des anlässlich des Ausscheidens aus dem Berufsleben erzielten Gewinns im Hinblick auf die Sicherstellung der Altersversorgung, kann aber nur im Hinblick auf die Person desjenigen beurteilt werden, der die durch den Veräußerungs- oder Aufgabevorgang beendete Einkunftserzielung zuvor ausgeübt hat.

Vollendung des 55. Lebensjahres oder dauernde Berufsunfähigkeit: Die Merkmale entsprechen denjenigen für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4; s. deshalb § 16 Anm. 708 und 709. Der Nachweis der dauernden Berufsunfähigkeit kann auch mit einer erst nach der Veräußerung ausgestellten amtsärztlichen Bescheinigung erbracht werden. Die für den Abzug von agB geltende Regelung des § 64 EStDV findet insoweit keine Anwendung (FG Sachs.-Anh. v. 10.7.2014 – 1 K 536/08, EFG 2015, 45, rkr.).

Einstweilen frei.

78–79

III. Höhe des ermäßigten Steuersatzes (Abs. 3 Satz 2)

80

Grundsätzlich 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes: Der ermäßigte StSatz beträgt 56 % des durchschnittlichen StSatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche ESt nach dem gesamten zvE zuzüglich der dem ProgrVorb. unterliegenden Einkünfte zu bemessen wäre.

Liegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Abs. 1 und des Abs. 3 nebeneinander vor (zB weil der Stpfl. in ein und demselben VZ einen Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Nr. 1 und eine Entschädigung iSd. Abs. 2 Nr. 2 erzielt), so werden die StErmäßigungen jeweils unter Berücksichtigung der jeweils anderen StErmäßigung berechnet (R 34.2 Abs. 2 Satz 1 EStR 2012 mit Berechnungsbeispiel 5 in H 34.2 EStH 2014).

Mindeststeuersatz: Nach Satz 2 letzter Halbs. beträgt der StSatz auf die außerordentlichen Einkünfte jedoch mindestens 14 %; er entspricht damit dem Eingangssteuersatz des EStTarifs. Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber die stl. Entlastung der Veräußerungsgewinne iSd. Abs. 3 begrenzen. Da der Rege-

lungszweck des Abs. 3 nicht in der Vermeidung von Härten liegt, die sich aus dem progressiven Verlauf des EStTarifs ergeben, sondern erklärtermaßen einen darüber hinausgehenden Begünstigungszweck verfolgt, ist ein steuersystematischer Grund für die Einziehung einer Untergrenze nicht ersichtlich. Zudem wirkt sich die damit verbundene Einschränkung der StErmäßigung nur bei kleinen Veräußerungs- und Aufgabegewinnen aus.

81 **IV. Anwendung der allgemeinen Tarifvorschriften auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zu versteuernde Einkommen (Abs. 3 Satz 3)**

Nach Abs. 3 Satz 3 sind auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zVE (verbleibendes zVE) die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden. Diese Regelung ist gesetzestechisch in mehrfacher Hinsicht verunglückt.

Legaldefinition des Begriffs „verbleibendes zu versteuerndes Einkommen“: Durch den Klammerzusatz in Satz 3 definiert der Gesetzgeber das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte Einkommen als „verbleibendes zu versteuerndes Einkommen“, obwohl derselbe Begriff bereits in Abs. 1 Satz 2 verwendet und – in einem davon abweichenden Sinne – definiert wird. Zwar ist denkbar, dass der Gesetzgeber ein und demselben Begriff im Rahmen unterschiedlicher Absätze desselben Paragraphen unterschiedliche Bedeutungen beilegt, also absatzspezifische Legaldefinitionen vornimmt. Für eine derartige Legaldefinition besteht im Rahmen des Abs. 3 aber keinerlei gesetzestechisches Bedürfnis, weil der in Satz 3 legaldefinierte Begriff in den folgenden Sätzen nicht mehr aufgegriffen wird.

Die in Satz 1 genannten Einkünfte: Nach Satz 3 finden auf das um die in Satz 1 genannten Einkünfte verminderte zVE – vorbehaltlich des Abs. 1 – die allgemeinen Tarifvorschriften Anwendung. Damit dürfte der Gesetzgeber denselben Regelungszweck verfolgt haben wie mit Abs. 1 Satz 6 in der bis VZ 1998 anwendbaren Fassung, dh. auf denjenigen Teil der Einkünfte, für den die StErmäßigung nach den Sätzen 1 und 2 nicht zu gewähren ist, sollen – vorbehaltlich der Anwendung der Fünftelregelung – die allgemeinen Tarifvorschriften zur Anwendung kommen. Der Wortlaut des Satzes 3 entspricht dieser Zielsetzung aber nicht, denn die in Satz 1 genannten Einkünfte sind „außerordentliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 2 Nummer 1“. Dazu gehört ggf. auch der Teil der betreffenden Einkünfte, der die Begünstigungshöchstgrenze von 5 Mio. € übersteigt oder für den wegen der gegenständlichen Beschränkung der StErmäßigung auf einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn die StErmäßigung nach Satz 1 nicht in Anspruch genommen werden kann. Nähme man die Regelung des Satzes 3 beim Wort, ergäbe sich für die hiernach von der Begünstigung ausgeschlossenen Einkünfte iSd. Satzes 1 eine Besteuerungslücke. Sie würden weder nach Satz 1 der Besteuerung nach dem besonderen StSatz des Satzes 2 nach den Sätzen 1 und 2 noch nach Satz 3 der Besteuerung nach den allgemeinen tariflichen Vorschriften unterliegen.

Da diese Konsequenz nicht beabsichtigt sein kann, ist eine berichtigende Auslegung des Satzes 3 dahin geboten, dass auf denjenigen Teil der Einkünfte, für den die StErmäßigung nach den Sätzen 1 und 2 nicht zu gewähren ist, vorbehaltlich der Fünftelregelung des Abs. 1 die allgemeinen Tarifvorschriften anzuwenden sind (im Ergebnis ebenso SIEKER in KSM, § 34 Rn. C 18 [5/2011]; LINDBERG in BLÜMICH, § 34 Rn. 77 [11/2014]; SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 63 [7/2010];

aA – Abs. 1 auf den übersteigenden Teilbetrag nicht anwendbar – anscheinend WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 60).

Allgemeine Tarifvorschriften sind die Tarifvorschriften des § 32a sowie die in § 32a Satz 2 ausdrücklich in Bezug genommenen Regelungen der §§ 32b, 34b und 34c. Dies bedeutet, dass die ESt auf den in Satz 3 genannten Teilbetrag des zVE so zu ermitteln ist, als wenn der Stpfl. die übrigen – außerordentlichen – Einkünfte nicht erzielt hätte.

Vorbehalt zugunsten des Abs. 1: Die Inanspruchnahme der StErmäßigung nach Satz 1 schließt nicht aus, dass für andere außerordentliche Einkünfte iSd. Abs. 2 die Tarifbegünstigung nach Abs. 1 Anwendung findet. Je nachdem, wie man den Begriff der „in Satz 1 genannten Einkünfte“ versteht (s. o.), gehört dazu auch derjenige Teil der in Satz 1 angesprochenen außerordentlichen Einkünfte, für den die StErmäßigung nach den Sätzen 1 und 2 nicht zur Anwendung kommt.

V. Inanspruchnahme nur einmal im Leben (Abs. 3 Satz 4)

82

Die StErmäßigung nach Abs. 3 Sätze 1 bis 3 kann der Stpfl. nur einmal im Leben in Anspruch nehmen. Diese Einschränkung trägt dem Regelungsziel des Abs. 3 Rechnung, die stl. Bedingungen für das Ausscheiden eines Unternehmers aus dem Erwerbsleben zu verbessern. Der Eintritt in den Ruhestand ist seiner Natur nach ein einmaliger Vorgang, so dass es konsequent war, nur die einmalige Inanspruchnahme zuzulassen.

Ehegatten: Die Möglichkeit der einmaligen Inanspruchnahme besteht für jeden subjektiv Stpfl. Auch in den Fällen der Zusammenveranlagung führt die Inanspruchnahme durch einen Ehegatten daher nicht zum Verbrauch für den anderen Ehegatten.

Ermäßigter Steuersatz vor 2001: Die in Satz 4 vorgenommene Begrenzung auf die einmalige Inanspruchnahme des ermäßigten StSatzes für Veräußerungsgewinne gilt nur mW für die Zukunft. Die Inanspruchnahme einer StErmäßigung nach § 34 in VZ vor dem 1.1.2001 ist unbeachtlich (§ 52 Abs. 47 Satz 7).

VI. Inanspruchnahme nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn (Abs. 3 Satz 5)

83

Die Regelung des Satzes 4, wonach der Stpfl. die Ermäßigung nach den Sätzen 1 bis 3 nur einmal im Leben in Anspruch nehmen kann, ist ihrem Wortlaut nach nur auf die einmalige Ausübung des Wahlrechts und damit die Inanspruchnahme für einen VZ bezogen. Diese Regelung hätte es nicht ausgeschlossen, dass der Stpfl. die StErmäßigung bis zu der in Satz 1 gezogenen betragsmäßigen Höchstgrenze auf Veräußerungsgewinne aus mehreren unterschiedlichen Veräußerungs- oder Aufgabevorgängen hätte anwenden können.

Satz 5 bestimmt jedoch ausdrücklich, dass beim Zusammentreffen mehrerer begünstigungsfähiger Veräußerungs- oder Aufgabefälle in einem VZ die Inanspruchnahme der StErmäßigung nach Abs. 3 Sätze 1 bis 3 nur für einen der daraus erzielten Gewinne möglich ist. Die Regelung ist auch auf den Fall anwendbar, dass der Stpfl. mehrere selbständige Betriebe im Rahmen eines einheitlichen Geschäfts an denselben Erwerber veräußert. Wird der zum BV eines Einzelunternehmers gehörende Mitunternehmeranteil zusammen mit dem Ein-

§ 34 Anm. 83–84 D. Abs. 3: StSatz bei Ausscheiden aus Erwerbsleben

zelunternehmen veräußert, kann die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 entweder für die Veräußerung des Einzelunternehmens oder für die des Mitunternehmeranteils in Anspruch genommen werden (R 34.5 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStR 2012). Demgegenüber stellt die Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft), zu deren BV die Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft gehört (mehrstöckige PersGes.), bei Anwendung des § 34 Abs. 3 einen einheitlich zu beurteilenden Veräußerungsvorgang dar (R 34.5 Abs. 2 Satz 5 EStR 2012). Um die ermäßigte Besteuerung nach § 34 Abs. 3 in größtmöglichem Umfang in Anspruch nehmen zu können, wird zT empfohlen, mehrere getrennte Betriebe oder Mitunternehmerschaften durch entsprechende Gestaltungen im Vorfeld der Veräußerung zusammenzufassen (SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 71, mwN [1/2011]). Dies führt aber nicht in allen Fällen zu einer geringeren stl. Belastung als die kombinierte Inanspruchnahme der StErmäßigungen nach Abs. 1 und 3 für die verschiedenen Veräußerungsgewinne (HOUBEN, DStR 2006, 200 [204 f.]).

Betriebsaufgabegewinne: Erstreckt sich eine Betriebsaufgabe über zwei KJ, und fällt der Aufgabegewinn daher in zwei VZ an, kann die Tarifiermäßigung nach Abs. 3 für diesen Gewinn auf Antrag in beiden VZ gewährt werden; der Höchstbetrag von 5 Mio. € ist dabei aber nur einmal zu gewähren (H 34.1 „Betriebsaufgabegewinn in mehreren Veranlagungszeiträumen“ EStH 2014). Entsteht in einem VZ ein Gewinn und im anderen ein Verlust, ist die Tarifiermäßigung nur auf den saldierten Betrag zu gewähren (BMF v. 20.12.2005 – IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl. I 2006, 7, unter I. vorletzter Abs.).

84

VII. Antrag

Grund für die Antragsgebundenheit: Die StErmäßigung nach Abs. 3 ist auch nach Streichung des Antragerfordernisses in Abs. 1 durch das StÄndG 2001 antragsgebunden geblieben. Das ist schon deshalb gerechtfertigt, weil die Inanspruchnahme nach den Sätzen 4 und 5 zu einem endgültigen Verbrauch der Vergünstigung für den Stpfl. führt und dieser sich daher sorgsam überlegen muss, ob er die StErmäßigung für einen bestimmten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn in Anspruch nehmen oder für einen in der Zukunft noch zu erwartenden Gewinn aufsparen will.

Form: Der Antrag nach Abs. 3 ist an keine Form gebunden. Erforderlich ist nur, dass der Stpfl. eindeutig zum Ausdruck bringt, dass er für einen begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinn abweichend von Abs. 1 die StErmäßigung nach Abs. 3 in Anspruch nehmen will. Gegebenenfalls hat das FA im Rahmen seiner Amtsermittlungspflicht auf eine Präzisierung unklarer Begehren hinzuwirken. Eine ausdrückliche Hinweispflicht des FA besteht uE aber nicht (aA MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 50; GRAF in LBP, § 34 Rn. 142 [8/2013]). Die versehentliche Unterlassung der Antragstellung stellt auch keine offenbare Unrichtigkeit der StErklärung dar, die eine Berichtigung des StBescheids nach § 129 AO ermöglicht (FG Ba.-Württ. v. 22.2.2012 – 2 K 677/11, juris, rkr.).

Ausübung des Antragswahlrechts: Der Antrag nach Abs. 3 ist an keine besondere Frist gebunden und mangels gegenteiliger gesetzlicher Regelung frei widerruflich. Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des StBescheids, dh. auch noch im Einspruchs- oder Klageverfahren, gestellt, geändert oder zurückgenommen werden (MELLINGHOFF in KIRCHHOF, 14. Aufl. 2015, § 34 Rn. 50; SIEKER in

KSM, § 34 Rn. C 26 [5/2011]; SCHIFFERS in KORN, § 34 Rn. 18 [7/2010]; ZIMMERMANN in LADEMANN, § 34 Rn. 165 [11/2011]; GRAF in LBP, § 34 Rn. 42 [8/2013]). Nach FG Düss. v. 19.11.2013 (13 K 3624/11 E, EFG 2014, 201, nrkr., Az. BFH X R 56/13) soll die Antragswahl sogar noch nach Ergehen eines Änderungsbescheids ohne Einschränkung durch § 351 Abs. 1 AO geändert werden können (ebenso WACKER in SCHMIDT, 34. Aufl. 2015, § 34 Rn. 55).

Antragstellung bei Ehegatten: Im Fall der Zusammenveranlagung nach § 26b kann der Antrag nur von beiden Ehegatten gemeinsam gestellt werden, weil er sich – auch wenn der zu begünstigende Veräußerungsgewinn nur von einem der Ehegatten erzielt worden ist – auf die Höhe der gemeinsamen Steuerschuld auswirkt (SIEKER in KSM, § 34 Rn. C 26 [5/2011]).

Rechtsfolge der Antragstellung: Obwohl die Steuer nach Abs. 3 anders als nach Abs. 1 nicht nach einem besonderen Satz zu berechnen „ist“, sondern nach einem ermäßigten StSatz bemessen werden „kann“, hat der den Antrag stellende Stpfl. unter den in der Vorschrift genannten Voraussetzungen und innerhalb der dort gezogenen Grenzen einen Rechtsanspruch auf die StErmäßigung. Ein Ermessensspielraum steht dem FA insoweit nicht zu.

Einstweilen frei.

85–89

VIII. Entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 4 (Abs. 3 Satz 6) 90

Die Verweisung bedeutet, dass auch die StErmäßigung für Veräußerungsgewinne nach Abs. 3 Sätze 1 bis 3 nicht in Anspruch genommen werden kann, wenn der Stpfl. auf diese Veräußerungsgewinne ganz oder teilweise § 6b oder § 6c anwendet, dh. die im Zusammenhang mit der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven auf ErsatzWG überträgt oder in eine stfreie Rücklage einstellt. Auch eine spätere Auflösung der Rücklage wegen Überschreitung der Reinvestitionsfrist ändert daran nichts. Ein daraus erzielter Gewinn gehört zu den laufenden Einkünften, auf die § 34 keine Anwendung findet (BFH v. 4.2.1982 – IV R 150/78, BStBl. II 1982, 348).

Einstweilen frei.

91–99

E. ABC der außerordentlichen Einkünfte

100

Ablösung wiederkehrender Bezüge: Hat sich der Stpfl. bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge dafür entschieden, die Leistungen nach Verrechnung mit dem Buchwert des übertragenen Vermögens als laufende nachträgliche Einkünfte zu versteuern, kann die Ablösung der wiederkehrenden Bezüge durch eine Einmalzahlung unter bestimmten Voraussetzungen zu einem tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn führen (s. Anm. 45).

Abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen: Führt der Erlass der auf die außerordentlichen Einkünfte entfallenden KiSt wegen des damit verbundenen Wegfalls des SA-Abzugs und dem dadurch eintretenden Anstieg des verbleibenden zVE zu einer Erhöhung der ESt, die die erlassenen KiStBeträge bei Weitem übersteigt, liegt darin keine unbillige Belastung des Stpfl., die durch

eine abweichende StFestsetzung nach § 163 AO korrigiert werden müsste (BFH v. 17.4.2013 – X R 6/11, BFH/NV 2013, 1537).

Abziehbare Aufwendungen: Bei der Ermittlung der außerordentlichen Einkünfte sind nur die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen als BA/WK zu berücksichtigen (s. Anm. 17).

Antrag: Die Anwendung des Abs. 1 erfolgt von Amts wegen. Dagegen setzt die Anwendung des Abs. 3 einen Antrag des Stpfl. voraus.

Arbeitnehmer-Pauschbetrag: Siehe „Werbungskostenpauschbeträge“.

Betriebsaufgabe: Gewinne aus einer Betriebsaufgabe sind nach hM auch dann tarifbegünstigt, wenn der Aufgabenzeitraum mehrere VZ berührt (s. Anm. 40).

Einheitlichkeit der Entschädigung: Ob die Auszahlung von Leistungen in unterschiedlichen VZ der Tarifbegünstigung einer Entschädigung entgegensteht, hängt davon ab, ob die einzelnen Zahlungen Bestandteile einer einheitlichen oder Gegenstand verschiedener selbständiger Entschädigungen sind. Dies richtet sich nach ihrem jeweiligen Rechtsgrund (s. Anm. 53).

Einkunftsartbezogene Freibeträge mindern die Höhe der außerordentlichen Einkünfte insoweit, als sie nicht mit laufenden Einkünften der betreffenden Einkunftsart verrechnet werden können (s. Anm. 17).

Entschädigungen iSd. § 24 Nr. 1 gehören zu den außerordentlichen Einkünften, wenn sie dem Stpfl. in einem VZ zufließen und dieser dadurch im Zahlungsjahr ein höheres Gesamteinkommen bezieht, als er es beim Ausbleiben des schadenstiftenden Ereignisses erzielt hätte.

Ergänzende Zusatzleistungen aus sozialer Fürsorge: Erhält ein ArbN nach Auszahlung der Hauptentschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes von seinem früheren ArbG in späteren VZ noch Zusatzleistungen aus sozialer Fürsorge, so steht dies der Tarifbegünstigung der Hauptentschädigung nicht entgegen, wenn der Wert der Zusatzleistungen im Verhältnis zur Hauptentschädigung gering ist (s. Anm. 53).

Ermäßigter Steuersatz für Veräußerungsgewinne entspricht 56 % des durchschnittlichen StSatzes, der sich ergäbe, wenn die tarifliche ESt nach dem gesamten zvE zu bemessen wäre, mindestens jedoch dem für den jeweiligen VZ geltende Eingangssteuersatz. Die Inanspruchnahme des ermäßigten StSatzes ist davon abhängig, dass der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtl. Sinne dauernd berufsunfähig ist (s. Anm. 77). Außerdem ist sie nur einmal im Leben und nur für einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn möglich und auf einen Höchstbetrag von 5 Mio. € (VZ 2001: 10 Mio. DM) begrenzt.

Halbeinkünfteverfahren: Siehe „Teileinkünfteverfahren“.

Höchstbetrag: Der ermäßigte StSatz nach Abs. 3 Satz 2 kann nur für den Teil des begünstigungsfähigen Veräußerungsgewinns in Anspruch genommen werden, der den Betrag von 5 Mio. € (im VZ 2001: 10 Mio. DM) nicht übersteigt.

Mitunternehmeranteil: Die tarifbegünstigte Veräußerung des ganzen Mitunternehmeranteils iSd. § 16 Abs. 1 Nr. 2 setzt voraus, dass auch das dem Gesellschafter gehörende SonderBV, soweit es zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Mitunternehmerschaft gehört, veräußert oder in das PV überführt wird oder die darin enthaltenen stillen Reserven in anderer Form (zB durch Übertragung in ein anderes BV zum Teilwert) aufgedeckt werden. Auch die bis zum 31.12.2001 mögliche Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung

eines Teils des Mitunternehmeranteils setzte die anteilige Aufdeckung der im SonderBV enthaltenen stillen Reserven voraus (s. Anm. 40).

Nachzahlung: Siehe „Nutzungsvergütungen“.

Nutzungsvergütungen für die Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke sowie Zinsen auf solche Nutzungsvergütungen und auf Entschädigungen, die mit der Inanspruchnahme von Grundstücken für öffentliche Zwecke zusammenhängen, gehören zu den außerordentlichen Einkünften iSd. Abs. 2 Nr. 3, soweit sie für einen Zeitraum von mehr als drei Jahren nachgezahlt werden.

Pauschalbesteuerte Leistungen: Siehe „Steuerfreie Leistungen“.

Reinvestitionsvergünstigung: Inanspruchnahme der Reinvestitionsvergünstigung nach § 6b bzw. § 6c schließt die Anwendung der Tarifiermäßigung nach Abs. 1 oder Abs. 3 auf diesen Gewinn aus. Auch der Gewinn aus einer späteren Auflösung der Rücklage ist nicht tarifbegünstigt (s. Anm. 33 und 90).

Sonderausgaben sind vorrangig von den laufenden Einkünften abzuziehen (s. Anm. 19).

Sonderbetriebsvermögen: Siehe „Mitunternehmeranteil“.

Steuerfreie Leistungen: Bei der Prüfung, ob eine Entschädigung dem Stpfl. zusammengeballt in einem VZ zusammengefloßen ist, sind nur solche Zahlungen von Bedeutung, die stpfl. und in die Veranlagung einzubeziehen sind (s. Anm. 53).

Stille Reserven: Ein tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn iSd. Abs. 2 Nr. 1 liegt nur vor, wenn alle in dem Veräußerungsobjekt enthaltenen stillen Reserven vollständig aufgedeckt werden (s. Anm. 40).

Teileinkünfteverfahren: Der stpfl. Teil der in Abs. 2 Nr. 1 genannten Veräußerungsgewinne, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b iVm. § 3c Abs. 2 teilweise stbefreit sind, gehört nicht zu den außerordentlichen Einkünften. Auf diese Weise soll eine kumulative Begünstigung durch die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens und die Gewährung der Tarifiermäßigung vermieden werden.

Teilzahlungen stehen bei Einkünften iSd. Abs. 2 Nr. 2 bis 4 der Außerordentlichkeit grds. entgegen, wenn sie in unterschiedlichen VZ erfolgen (s. „Zahlungsweise“ und „Zusammenballung von Einkünften“).

Veräußerungsgewinne gehören stets zu den außerordentlichen Einkünften, wenn sie die tatbestandlichen Voraussetzungen der durch Abs. 2 Nr. 1 in Bezug genommenen Vorschriften erfüllen.

Verlusterleichterung: Auch außerordentliche Einkünfte sind zum Verlusterleichterung nach § 2 Abs. 3 heranzuziehen (s. Anm. 19).

Verlusterleichterungs- und Verlustabzugsbeschränkungen können Einfluss darauf haben, in welchem Umfang die in einem VZ erzielten außerordentlichen Einkünfte im zVE enthalten sind und damit in den Genuss der StErmäßigung gelangen können (s. Anm. 19).

Werbungskostenpauschbeträge mindern die Höhe der außerordentlichen Einkünfte nur insoweit, als sie nicht mit laufenden Einkünften der betreffenden Einkünftsart verrechnet werden können (s. Anm. 17).

Wesentliche Betriebsgrundlagen: Siehe „Stille Reserven“.

Zahlungsweise: Bei den Einkünften iSd. Abs. 2 Nr. 2 bis 4 hängt die Außerordentlichkeit grds. davon ab, dass sie in einem VZ zusammengeballt ausgezahlt werden. Bei Veräußerungsgewinnen iSd. Abs. 1 Nr. 1 kommt der Zahlungsweise

des Veräußerungspreises im Allgemeinen keine Bedeutung für die Außerordentlichkeit zu, weil sich deren stl. Erfassung nicht nach dem Zufluss-, sondern nach dem Realisationsprinzip richtet. Bei einer Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge hat der Stpfl. ein Wahlrecht, ob er den Veräußerungsgewinn auf der Basis des Barwerts tarifbegünstigt versteuert oder die wiederkehrenden Bezüge unter Verrechnung mit dem Buchwert des übertragenen Vermögens als laufende nachträgliche Einkünfte zum regulären Tarif versteuert.

Zeitversetzt entstehende Aufwendungen: Siehe Anm. 17.

Zinsen können Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten (Abs. 2 Nr. 3) bzw. unter den Voraussetzungen des Abs. 2 Nr. 4 außerordentliche Einkünfte sein (s. Anm. 65 sowie „Nutzungsvergütungen“).

Zusammenballung von Einkünften ist Voraussetzung für deren Außerordentlichkeit. Bei Veräußerungsgewinnen iSd. Abs. 2 Nr. 1 wird die Zusammenballung unterstellt, wenn die tatbestandlichen Voraussetzungen der durch Abs. 2 Nr. 1 in Bezug genommenen Vorschriften erfüllt sind (s. Anm. 39). In den Fällen des Abs. 2 Nr. 2 bis 4 hängt die Zusammenballung von der Zahlungsweise (s. „Zahlungsweise“), bei Entschädigungen iSd. Abs. 2 Nr. 2 darüber hinaus von der Höhe der Gesamteinkünfte ab.

Zusammentreffen verschiedener Tarifvergünstigungen: Hat der Stpfl. in einem VZ Einkünfte erzielt, die Gegenstand unterschiedlicher Tarifvergünstigungen (nach § 34 Abs. 1 und Abs. 3 bzw. nach § 34b Abs. 3) sind, so sind die verschiedenen StErmäßigungen jeweils unter Berücksichtigung der anderen zu ermitteln (s. Anm. 29).