

BMF: Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen

Das BMF hat mit Schreiben vom 01.11.2013 zu den Zweifelsfragen in Bezug auf die ertragsteuerliche Behandlung von Entlassungsentschädigungen Stellung genommen und die bisherigen BMF-Schreiben damit ersetzt.

Hintergrund

Mit Schreiben vom 01.11.2013 hat das Bundesfinanzministerium zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der ertragsteuerlichen Behandlung von Entlassungsentschädigungen Stellung genommen und damit die diesbezüglichen BMF-Schreiben vom 24.04.2004 und 17.01.2011 ersetzt. Im Folgenden werden die wesentlichen Inhalte des Schreibens kurz dargestellt und die Änderungen gegenüber den bisherigen BMF-Schreiben aufgezeigt.

Verwaltungsanweisung

1. Allgemeines

Eine steuerbegünstigte Entschädigung setzt voraus, dass an Stelle der bisher geschuldeten Leistung eine andere tritt, wobei der Entschädigungsanspruch erst als Folge einer vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses entstehen darf. Eine Entlassungsentschädigung setzt den Verlust von Einnahmen voraus, mit denen der Arbeitnehmer rechnen konnte.

Die bisher im Schreiben vom 24.02.2004 enthaltenen Ausführungen zu § 3 Nr. 9 EStG wurden gestrichen, da der Freibetrag für Abfindungen wegen der vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses letztmals auf Abfindungen anwendbar war, die bis zum 31.12.2008 ausgezahlt wurden.

Es wird im neuen Schreiben klargestellt, dass eine steuerbegünstigte Entschädigung i.S. d. § 24 Nr. 1 a) EStG auch dann vorliegt, wenn der Arbeitnehmer seine Wochenarbeitszeit unbefristet reduziert und der Arbeitgeber zum Ausgleich eine Abfindung zahlt.

2. Lebenslängliche betriebliche Versorgungszusagen

Lebenslängliche Bar- oder Sachleistungen sind als normal zu besteuender Arbeitslohn zu behandeln. Sie sind somit keine außerordentlichen Einkünfte und für eine begünstigte Besteuerung der im Übrigen gezahlten Entlassungsentschädigung unschädlich.

3. Zusammenballung von Einkünften i. S. d. § 34 EStG

Die Anwendung der begünstigten Besteuerung nach § 34 Abs. 1 und 2 EStG setzt u. a. voraus, dass die Entschädigungsleistungen zusammengeballt in einem Veranlagungszeitraum zufließen. Der Zufluss mehrerer Teilbeträge in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen ist jedoch nicht schädlich, soweit die Zahlung im anderen Veranlagungszeitraum im Verhältnis zur Hauptleistung geringfügig ist (maximal 5 % der Hauptleistung).

Bestimmen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass die fällige Entschädigung erst im Folgejahr zufließen soll, so wurde für diese Fälle ins Schreiben neu aufgenommen, dass dies für die Anwendung von § 34 Abs. 1 und 2 EStG ebenfalls unschädlich ist. Ebenfalls unschädlich ist ausnahmsweise ein über zwei Jahre verteilter Zufluss der Entschädigung, wenn die Zahlung der Entschädigung von vornherein in einer Summe vorgesehen war und wegen ihrer ungewöhnlichen Höhe und der besonderen Verhältnisse der Zahlungspflichtigen auf zwei Jahre verteilt wurde oder der Entschädigungsempfänger auf eine Vorauszahlung angewiesen ist.

Für die Beurteilung der Zusammenballung ist entscheidend, ob es unter Einschluss der

Entschädigung infolge der Beendigung des Dienstverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt zu einer über die normalen Verhältnisse hinausgehenden Zusammenballung von Einkünften kommt.

Die Anwendung des § 34 EStG richtet sich im Lohnsteuerabzugsverfahren nach § 39 Abs. 3 S. 9 EStG mit der Maßgabe, dass der Arbeitgeber auch solche Einkünfte berücksichtigen darf, die der Arbeitnehmer nach Beendigung des bestehenden Dienstverhältnisses erzielt. Dem Arbeitnehmer obliegt es in diesem Fall, eine Einkommensteuererklärung (Pflichtveranlagung gem. § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG) abzugeben.

4. Planwidriger Zufluss in mehreren Veranlagungszeiträumen / Rückzahlung bereits empfangener Entschädigungen

Findet ein planwidriger Zufluss der Entschädigung in mehreren Veranlagungszeiträumen statt (versehentlich zu niedrige Auszahlung, Nachzahlung nach Rechtsstreit), obwohl die Vereinbarungen eindeutig auf einen einmaligen Zufluss gerichtet waren, ist der spätere Korrekturbetrag auf Antrag des Steuerpflichtigen in den Veranlagungszeitraum zurück zu beziehen, in dem die grundsätzlich begünstigte Hauptentschädigung zugeflossen ist. Hat der Steuerpflichtige in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum 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. Eine Änderung eines bestandskräftigen Steuerbescheides des Zuflussjahres ist, anders, als im bisherigen BMF-Schreiben dargestellt, nicht möglich, da es sich bei der Lohnrückzahlung nicht um ein rückwirkendes Ereignis handelt.

5. Vom Arbeitgeber freiwillig übernommene Rentenversicherungsbeiträge i. S. d. § 187a SGB VI

Die vom Arbeitgeber zusätzlich geleisteten Rentenversicherungsbeiträge nach § 187a SGB VI einschließlich darauf entfallender, ggf. vom Arbeitgeber getragener Steuerabzugsbeträge sind als Teil der steuerbegünstigten Entschädigung i. S. d. § 24 Nr. 1 EStG, die im Zusammenhang mit der Auflösung eines Dienstverhältnisses geleistet wird, zu behandeln. Werden diese Beiträge in Teilbeträgen geleistet, ist dies für die Frage der Zusammenballung unbeachtlich. Eine zusätzlich gezahlte Entschädigung als Einmalbeitrag kann auf Antrag unter den übrigen Voraussetzungen aus Billigkeitsgründen begünstigt besteuert werden.

Anwendungsregelung

Die dargestellten Grundsätze sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Anmerkung

BMF-Schreiben vom 04.03.2016

Neufassung Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 01.11.2013: Eine in einem anderen VZ als die Hauptleistung zufließende geringfügige Zahlung, die dem zusammengeballten Zufluss und damit der begünstigten Besteuerung der Entlassungsentschädigung nicht entgegensteht, ist anzunehmen, wenn diese nicht mehr als 10 % der Hauptleistung beträgt. Weiterhin kann eine Zahlung unter Berücksichtigung der konkreten individuellen Steuerbelastung dann als geringfügig anzusehen sein, wenn sie niedriger ist als die tarifliche Steuerbegünstigung der Hauptleistung (BFH-Urteil vom 13.10.2015, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

Betroffene Norm

§ 34 Abs. 1 und 2 EStG

Fundstellen

BMF, Schreiben vom 04.03.2016, [IV C 4 - S 2290/07/10007 :031](#)

BMF, Schreiben vom 01.11.2013, [IV C 4 - S 2290/13/10002](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.