

§ 3 Nr. 9

[Erstattungen an Pflegepersonen]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

9. Erstattungen nach § 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und 4 sowie nach § 39 Abs. 4 Satz 2 des Achten Buches Sozialgesetzbuch;

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

A. Erläuterungen zu Nr. 9 nF

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9	1	II. Gegenstand der Steuerbefreiung	2

B. Erläuterungen zu Nr. 9 aF

	Anm.		Anm.
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9 aF		c) Abfindung „wegen“ der Auflösung des Dienstverhältnisses	8
1. Überblick zu Nr. 9	3	2. Vom Arbeitgeber veranlasste oder gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses	
2. Übergangsregelung	4	a) Vom Arbeitgeber veranlasste Auflösung des Dienstverhältnisses	9
II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Grundhöchstbetrags für steuerfreie Abfindungen (Satz 1)		b) Gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses	10
1. Abfindung wegen Auflösung des Dienstverhältnisses		3. Rechtsfolge des Satz 1: Höchstbetrag von 7200 € .	11
a) Begriff der Abfindung ..	5	III. Weitere Voraussetzungen für die erhöhten Höchstbeträge (Satz 2)	12
b) Auflösung des Dienstverhältnisses			
aa) Begriff des Dienstverhältnisses	6		
bb) Auflösung des Dienstverhältnisses	7		

A. Erläuterungen zu Nr. 9 nF

Schrifttum: OFFERHAUS, Abfindungen des Arbeitgebers - steuerfrei, steuerbegünstigt oder voll steuerpflichtig?, DStZ 1981, 445; OFFERHAUS, Zur Besteuerung von Arbeitgeberleistungen bei Auflösung und Änderung eines Dienstverhältnisses, DB 1991, 2456; WEBER-GRELLET, Neue BFH-Rechtsprechung zu Abfindungen und Entschädigungen, DStR 1996, 1993; WENDT, Steuerfreiheit für Abfindungen, FR 1997, 765; NAUMANN, Steuerfreie Abfindungen gem. § 3 Nr. 9 Satz 1 EStG bei Betriebsübergang?, BB 1998, 74; FUHRMANN, Steuerfreie Abfindung wegen gerichtlicher Auflösung im Sinne von § 3 Nr. 9 Satz 1 EStG auch bei Bestätigung einer vorangegangenen Kündigung?, FR 2001, 399; KANZLER, Vorruhestandsgeld als Teil der Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes, FR 2005, 25.

1

I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9

Grundinformation: Nr. 9 regelte bis VZ 2005 die StFreiheit von Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses. Seit VZ 2008 stellt die Vorschrift die Erstattungen öffentlicher Träger für die Zukunftssicherung an Tages- und Vollzeitpflegepersonen stfrei.

Zu beachten ist, dass Nr. 9 in seiner aF unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 4a Sätze 1 und 2 übergangsweise noch weiter anzuwenden ist (s. Anm. 4).

Rechtentwicklung der Nr. 9:

- ▶ *EStG 1934:* § 3 Nr. 7 EStG 1934 befreite die Entschädigung wegen Entlassung aufgrund des Gesetzes zur Ordnung der nationalen Arbeit.
- ▶ *EStG 1948:* § 3 Nr. 4 EStG 1948 stellte Entschädigungen aufgrund arbeitsrechtlicher Vorschriften wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis stfrei. Die StBefreiung galt als Nr. 8 im EStG 1950–1955 und als Nr. 9 im EStG 1957 unverändert fort.
- ▶ *StÄndG 1958 v. 18.7.1958* (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Es wurde erstmals eine Höchstbetragsregelung eingeführt.
- ▶ *StÄndG 1965 v. 14.5.1965* (BGBl. I 1965, 377; BStBl. I 1965, 217): Gerichtliche und außergerichtliche Vergleiche wurden ausdrückl. gleichgestellt. Ferner wurde die StBefreiung auf Abfindungen wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis nach §§ 72, 73 BetrVerfG 1952 ausgedehnt.
- ▶ *StÄndG 1971 v. 23.12.1970* (BGBl. I 1970, 1856; BStBl. I 1971, 8): Nr. 9 wurde an die durch die Neufassung des KSchG geänderte Rechtslage angepasst.
- ▶ *EStRG 1974 v. 5.8.1974* (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Vorschrift wurde neu gefasst und sachlich erweitert. Die StFreiheit wurde alle Abfindungen wegen einer vom ArbG veranlassten und gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses ausgedehnt. Die Höchstbeträge wurden Freibeträge.
- ▶ *Gesetz zur Erleichterung des Übergangs vom Arbeitsleben in den Ruhestand v. 13.4.1984* (BGBl. I 1984, 601; BStBl. I 1984, 332): Nr. 9 wurde um Satz 3 erweitert. Danach waren Abfindungen nicht stfrei, wenn die Vorruhestandsbezüge laufend gewährt wurden und der monatliche Bezug mindestens 65 % des in den letzten sechs Monaten vor Beendigung des Dienstverhältnisses durchschnittlich erzielten Arbeitslohns betrug.
- ▶ *StBereinigungsG 1986 v. 19.12.1985* (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 734): Satz 3 wurde rückwirkend ab VZ 1985 wieder aufgehoben.

- ▶ *StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999* (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Absenkung der Freibeträge um ein Drittel auf 16 000 DM/20 000 DM/24 000 DM.
- ▶ *StEnglG v. 19.12.2000* (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Satz 1 wurde die Angabe „16 000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „8 181 Euro“ ersetzt. In Satz 2 wurden die Angaben „20 000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „10 226 Euro“ und die Angabe „24 000 Deutsche Mark“ durch die Angabe „12 271 Euro“ ersetzt.
- ▶ *HaushaltsbegleitG 2004 v. 29.12.2003* (BGBl. I 2003, 3076; BGBl. I 2004, 69; BStBl. I 2004, 120): Weitere Absenkung der Freibeträge auf 7 200 €/9 000 €/11 000 €.
- ▶ *Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005* (BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79): Aufhebung der Vorschrift. Zur Übergangsregelung gem. § 52 Abs. 4a s. Anm. 4.
- ▶ *KiföG v. 10.12.2008* (BGBl. I 2008, 2403; BStBl. I 2009, 3): Die Vorschrift wurde neu besetzt. Sie befreit nunmehr ab VZ 2008 (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des UntStReformG 2008 v. 14.8.2007, BGBl. 2007, 1912 = BStBl. I 2007, 630) Erstattungen öffentlicher Träger für die Zukunftssicherung an Tages- und Vollzeitpflegepersonen.

Bedeutung der Nr. 9:

- ▶ *Sozialrechtliche Bedeutung der Nr. 9:* Die StBefreiung steht in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit dem Ausbau der staatlichen Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Kindertagespflege durch das KiföG und der damit verbundenen Änderung des SGB VIII.

Die Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Kindertagespflege ist Teil der im SGB VIII geregelten Jugendhilfe (§§ 22 ff. SGB VIII). Tageseinrichtungen sind Einrichtungen, in denen sich Kinder für einen Teil des Tages oder ganztätig aufhalten und in Gruppen gefördert werden (§ 22 Abs. 1 Satz 1 SGB VIII). Kindertagespflege wird von einer geeigneten Tagespflegeperson in ihrem Haushalt oder im Haushalt des Personensorgeberechtigten geleistet (§ 22 Abs. 1 Satz 2 SGB VIII). Die Förderung in Kindertagespflege umfasst auch die Gewährung einer laufenden Geldleistung an die Tagespflegeperson (§ 23 Abs. 1 Satz 1 SGB VIII). Dazu zählen auch „die Erstattung nachgewiesener Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung der Tagespflegeperson“ (§ 23 Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII) und „die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Krankenversicherung und Pflegeversicherung“ (§ 23 Abs. 2 Nr. 4 SGB VIII).

Auch die „Hilfe zur Erziehung und die Eingliederungshilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche“ (§§ 27 ff. SGB VIII) sind Teil der Jugendhilfe. Einer in diesem Rahmen tätigen Pflegeperson werden ua. nachgewiesene Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie nachgewiesene Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung hälftig erstattet (§ 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII).

- ▶ *Steuerrechtliche Bedeutung der Nr. 9:* Nach Auffassung des Gesetzgebers sind die in Nr. 9 genannten Leistungen gem. § 23 Abs. 2 Nr. 3 und 4 SGB VIII denen nach Nr. 14, 57 und 62 stfrei gestellten vergleichbar (s. § 3 Nr. 57 Anm. 1). Sie sollen deshalb ebenso behandelt werden. Die StBefreiung ist konstitutiv (vgl. im Einzelnen BTDruks. 16/10357, 26, 27; BMF v. 17.12.2007, BStBl. I 2008, 17). Die Leistungen sind als eine Art Auslagenersatz regelmäßig stbare Einnahmen

gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1; für die Erstattungsbeträge gem. § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII gilt Entsprechendes.

Verhältnis zu anderen Befreiungsvorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu Nr. 10:* Nr. 10 stellt alle Einnahmen stfrei, die einer Gastfamilie für die Pflege, Betreuung, Unterkunft und Verpflegung eines behinderten Kindes zufließen und auf Leistungen eines oder mehrerer Sozialleistungsträger beruhen (s. § 3 Nr. 10 Anm. 2). Nr. 9 befreit demgegenüber die Erstattungen von Kosten für Beiträge zur Unfallversicherung, Kranken- und Alterssicherung ganz oder teilweise von der Steuer.
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 11:* Nach Nr. 11 sind bereits Leistungen stfrei, die im Rahmen der öffentlichen Jugendhilfe an Pflegepersonen gewährt werden. Dies umfasst auch die in § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII vorgesehenen Erstattungen für Beiträge zu Alterssicherung und Unfallversicherung (BTDrucks. 16/10357, 26, 27). Die Stfreiheit nach Nr. 11 betrifft jedoch nicht Pflegepersonen, die die Kinder nur des Erwerbs wegen in ihren Haushalt aufnehmen (s. § 3 Nr. 11 Anm. 16). Aus Gründen der Gleichbehandlung sollen die an solche Pflegepersonen gewährten Leistungen iSd. § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII ebenfalls stfrei gestellt werden (BTDrucks. 16/10357, 26, 27).
- ▶ *Verhältnis zu Nr. 14, 57, 62:* Nr. 9 betrifft vergleichbare Zukunftssicherungsleistungen. Dies rechtfertigt es nach Auffassung des Gesetzgebers, zur Entlastung der Zukunftsvorsorge die Erstattungen in gleicher Weise stfrei zu stellen (BTDrucks. 16/10357, 26).

2

II. Gegenstand der Steuerbefreiung

Steuerfreiheit der Erstattungen nach § 23 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und 4 SGB VIII: Steuerfrei sind die in § 23 Abs. 2 Nr. 3 und 4 SGB VIII genannten Leistungen, die Tagespflegepersonen in der Kindertagespflege (s. dazu Anm. 1) im Rahmen der Gewährung einer laufenden Geldleistung durch die Träger der öffentlichen Jugendhilfe erhalten (s. dazu Anm. 1). § 23 Abs. 2 Nr. 3 SGB VIII betrifft „die Erstattung nachgewiesener Aufwendungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung sowie die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung der Tagespflegeperson“. § 23 Abs. 2 Nr. 4 SGB VIII regelt „die hälftige Erstattung nachgewiesener Aufwendungen zu einer angemessenen Krankenversicherung und Pflegeversicherung“.

Soweit in Nr. 9 auf den Satz 1 in Abs. 2 des § 23 SGB VIII verwiesen wird, handelt es sich wohl um ein redaktionelles Versehen, da § 23 Abs. 2 SGB VIII nur einen Satz enthält.

Steuerfreiheit der Erstattungen nach § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII: Personen, die seelisch behinderte Kinder und Jugendliche betreuen (s. Anm. 1), erhalten gem. § 39 Abs. 4 Satz 2 SGB VIII nachgewiesene Aufwendungen für eine Unfallversicherung sowie hälftig angemessene Aufwendungen zu einer angemessenen Alterssicherung durch den Träger der öffentlichen Jugendhilfe erstattet. Auch diese Erstattungen sind nach Nr. 9 stfrei.

B. Erläuterungen zu Nr. 9 aF
I. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9 aF
1. Überblick zu Nr. 9

3

Stfrei waren Abfindungen wegen einer vom ArbG veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses. Der stfreie Höchstbetrag richtete sich nach dem Alter des ArbN und der Dauer des Dienstverhältnisses. Im Rahmen eines Maßnahmenpaketes zur Stabilisierung der öffentlichen Haushalte wurde § 3 Nr. 9 ab VZ 2006 durch das Gesetz zum Einstieg in ein stl. Sofortprogramm (v. 22.12.2005, BGBl. I 2005, 3682; BStBl. I 2006, 79) ersatzlos gestrichen. Für vor dem 1.1.2006 abgeschlossene Verträge etc. hat der Gesetzgeber aus Vertrauensschutzgründen in § 52 Abs. 4a eine Übergangsregelung geschaffen. Nr. 9 aF lautete zuletzt:

Steuernfrei sind...

9. *Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses, höchstens jedoch 7 200 Euro.* ²*Hat der Arbeitnehmer das 50. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre bestanden, so beträgt der Höchstbetrag 9 000 Euro, hat der Arbeitnehmer das 55. Lebensjahr vollendet und hat das Dienstverhältnis mindestens 20 Jahre bestanden, so beträgt der Höchstbetrag 11 000 Euro;*

...

2. Übergangsregelung

4

Nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a Satz 1 ist § 3 Nr. 9 in der bis zum 31.12.2005 geltenden Fassung weiter anzuwenden, wenn Ansprüche von ArbN vor dem 1.1.2006 entstanden sind und die Abfindung dem ArbN vor dem 1.1.2008 zufließt. Ein hierfür vorausgesetzter Abfindungsanspruch ergibt sich insbes. aus einer vor dem 1.1.2006 abgeschlossenen einzelvertraglichen Abfindungsvereinbarung. Entsprechendes gilt für Abfindungen wegen einer vor dem 1.1.2006 getroffenen Gerichtsentscheidung oder einer vor dem 1.1.2006 anhängigen Kündigungsschutzklage.

Gemäß dem durch das JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74) eingefügten Satz 2 der Übergangsregelung sind auch Abfindungen aufgrund eines Sozialplans in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung einbezogen worden, sofern der Sozialplan vor dem 1.1.2006 vereinbart wurde und auch vor diesem Zeitpunkt bereits durch Individualisierung ein konkreter Anspruch des einzelnen ArbN entstanden ist (Satz 2 Halbs. 1; BTDrucks. 16/10189, 64f.). Satz 2 Halbs. 2 enthält eine Korrekturvorschrift für bestandskräftige EStBescheide 2006 und 2007, in denen Abfindungen iSd. Halbs. 1 trotz Zahlung vor 2008 als stpfl. Einnahmen erfasst worden waren. Ist der das Arbeitsverhältnis beendende Aufhebungsvertrag nach dem 1.1.2006 geschlossen worden und ist der ArbN nicht namentlich in einem vor dem 1.1.2006 vereinbarten Interessenausgleich bezeichnet worden, kommt Nr. 9 aF auch dann nicht in Betracht, wenn der maßgebliche Interessenausgleich vor dem Hintergrund einer Werkschließung geschlossen wurde, von der dem Grunde nach alle ArbN am Werksstandort betroffen waren (BFH v. 5.1.2011 – IX B 134/10, BFH/NV

2011, 794; s. auch FG München v. 9.8.2010 – 8 K 2080/09, EFG 2011, 1961, rkr.).

Zur Übergangsregelung im Einzelnen wird verwiesen auf die Kommentierung zu Nr. 9 aF (HHR Lfg. 223, elektronisches HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Grundhöchstbetrags für steuerfreie Abfindungen (Satz 1)

1. Abfindung wegen Auflösung des Dienstverhältnisses

5 a) Begriff der Abfindung

Abfindungen sind Leistungen an den ArbN, die Nachteile des ArbN aus dem Verhalten des ArbG ausgleichen sollen. Nr. 9 aF erfasst alle Leistungen zur Abgeltung von Interessen, die durch den Arbeitsplatzverlust infolge Auflösung des Dienstverhältnisses beeinträchtigt sind, soweit die Auflösung v. ArbG veranlasst oder gerichtlich ausgesprochen wurde. Erforderlich ist ein unmittelbarer Zusammenhang der Zahlung mit dem aufgelösten Dienstverhältnis (BFH v. 20.7.2010 – IX R 23/09, BStBl. II 2011, 218; v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723; v. 10.11.2004 – XI R 14/04, BFH/NV 2005, 1247). Diese Voraussetzung ist etwa bei einer Abfindung im Zusammenhang mit dem Verzicht auf eine anlässlich der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses vom ArbG erteilten Wiedereinstellungszusage nicht erfüllt (BFH v. 22.4.2008 – IX R 83/07, BFH/NV 2008, 1473). Auch die entgeltliche Herabsetzung einer Pensionszusage ohne weitere Änderung des Dienstverhältnisses führt nicht zu einer stbegünstigten Abfindung (BFH v. 6.3.2002 – XI R 36/01, BFH/NV 2002, 1144). Vorruehstandsgelder können dagegen Abfindungen iSd. Nr. 9 sein (BFH v. 16.6.2004 – XI R 55/03, BStBl. II 2004, 1055; s. hierzu auch KANZLER, FR 2005, 25).

Auf die Art der Zahlung, den Grund, die Bezeichnung der Abfindung oder einen zeitlichen Zusammenhang mit der Auflösung des Dienstverhältnisses kommt es nicht an. Hinsichtlich der Zweckgerichtetheit der Zahlung („wegen“) ist aber auf die Abfassung der Vereinbarungen und deren Auslegung abzustellen. So sind Zuzahlungen bzw. Zuschüsse des ArbG zum Kurzarbeitergeld keine Abfindungen (BFH v. 20.7.2010 – IX R 23/09, BStBl. II 2011, 218; v. 21.5.2007 – XI B 169/06, BFH/NV 2007, 1648). Es kommt nicht darauf an, auf welcher Rechtsgrundlage die Zahlung der Abfindung beruht. Auch Abfindungen, auf die der ArbN ohne eine Abfindungsvereinbarung keinen Rechtsanspruch hätte, sind unter den Voraussetzungen der Nr. 9 stfrei (BFH v. 11.1.1980 – VI R 165/77, BStBl. II 1980, 205). Es ist unschädlich, wenn die Abfindung bereits im Dienstvertrag für den Fall der späteren Auflösung vereinbart war (BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 439, zu § 24 Nr. 1).

b) Auflösung des Dienstverhältnisses

6 aa) Begriff des Dienstverhältnisses

Steuerfrei waren Abfindungen nur, wenn sie wegen der Auflösung von Dienstverhältnissen gezahlt wurden.

Der Begriff des Dienstverhältnisses beurteilt sich nach stl. Gesichtspunkten. Der stl. Begriff des Dienstverhältnisses wird in § 1 Abs. 2 LStDV bestimmt (zu Einzelheiten s. § 19 Anm. 53 ff.). Begünstigt sind danach Arbeitsverhältnisse

und damit auch Nebentätigkeiten, Teilzeitbeschäftigungen iSd. § 40a und Ehegattenarbeitsverhältnisse bei stl. Anerkennung. Ein ArbN kann auch in mehreren selbständigen Arbeitsverhältnissen stehen (FG Rhld.-Pf. v. 28.6.1996 – 3 K 1798/94, EFG 1997, 390, rkr.). Allerdings fallen Beamte, Richter und Soldaten, deren Rechtsbeziehung zum Dienstherrn nicht durch privatrechtlichen Vertrag begründet wird, nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 9 aF (FG Ba.-Württ. v. 18.3.2010 – 13 K 143/06, EFG 2010, 1109, rkr.). Dies ergibt sich aus einem Umkehrschluss aus Nr. 10 aF.

bb) Auflösung des Dienstverhältnisses

7

Nach stRspr. insbes. des BFH ist unter Auflösung des Dienstverhältnisses die nach bürgerlichem (Arbeits-)Recht wirksame Auflösung, dh. die endgültige Beendigung zu verstehen (BFH v. 15.10.2003 – XI R 17/02, BStBl. II 2004, 264; v. 20.7.2010 – IX R 23/09, BStBl. II 2010, 218). Eine bestimmte Form der Auflösung ist nicht vorgesehen. Auflösung kann erfolgen durch Kündigung, durch Vereinbarung zwischen ArbG und ArbN, durch kollektive Regelungen zwischen ArbG und Betriebsrat oder durch arbeitsgerichtliches Ur. (VON BORNHAUPT, BB 1980, Beil. 7). Da für die Abgrenzung zwischen stfreien Abfindungen und stpfl. Bezügen allein die zivil- bzw. arbeitsrechtl. Auflösungs des Dienstverhältnisses entscheidend ist, haben es die Beteiligten in der Hand, ob und ggf. zu welchem konkreten Zeitpunkt sie das Dienstverhältnis beenden wollen. Sie können somit – bis an die Grenze zum Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) – selbst bestimmen, in welchem Umfang sie stfreie Abfindungen an die Stelle von stpfl. Lohnansprüchen treten lassen wollen (BFH v. 27.4.1994 – XI R 41/93, BStBl. II 1994, 653; v. 15.10.2003 – XI R 17/02, BStBl. II 2004, 264).

Neues Arbeitsverhältnis unschädlich: Die StBefreiung scheidet nicht deshalb aus, weil der entlassene ArbN zugleich einen neuen Arbeitsplatz findet und infolge der Auflösung des Dienstverhältnisses nicht – auch nicht vorübergehend – arbeitslos wird (BFH v. 13.10.1978 – VI R 91/77, BStBl. II 1979, 155; Nds. FG v. 17.6.1992 – VIII 425/91, EFG 1992, 719, rkr.). Deshalb ist die Abfindung auch stfrei, wenn der ArbN alsbald (oder später) als freiberuflicher Mitarbeiter in demselben Unternehmen weiterbeschäftigt wird (OFFERHAUS, DStZ 1981, 445).

Ein Dienstverhältnis wird auch dann iSv. Nr. 9 aufgelöst, wenn ArbG und ArbN anschließend ein neues Arbeitsverhältnis zu uU geänderten Bedingungen eingehen (BFH v. 10.10.1986 – VI R 178/83, BStBl. II 1987, 186; FG Münster v. 16.5.1997, EFG 1997, 1298, rkr.). Dies gilt nicht nur dann, wenn das neue Arbeitsverhältnis nach Ablauf der Kündigungsfrist vereinbart worden ist. Auch dann, wenn ArbG und ArbN vor Ablauf der Kündigungsfrist, aber nach Vereinbarung der endgültigen Vertragsauflösung ein neues Arbeitsverhältnis begründen und eine nahtlose Weiterbeschäftigung erfolgt (BFH v. 29.1.1982 – III R 149/80, nv.), kommt eine stfreie Abfindung in Betracht. Allerdings wird eine rein formale Betrachtung der Zielsetzung des Nr. 9 aF nicht gerecht (BFH v. 26.1.2011 – IX R 26/10, BFH/NV 2011, 790; v. 20.7.2010 – IX R 23/09, BStBl. II 2011, 218; v. 2.4.2008 – IX R 82/07, BFH/NV 2008, 1325; v. 2.5.2007 – IX R 52/05, BFH/NV 2007, 1857 zum Fall des sog. Management buy out).

Änderungskündigung keine Auflösung des Dienstverhältnisses: Nicht aufgelöst wird ein Dienstverhältnis, wenn es nach einer sog. Änderungskündigung (§ 2 KSchG) fortgeführt wird (BFH v. 21.6.1990 – X R 48/86, BStBl. II 1990, 1021; v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195). Wird das Arbeitsverhältnis lediglich zu geänderten Konditionen fortgeführt, ist die aus sozialpolitischen

Gründen gewährte StBefreiung, die den Folgen des Arbeitsplatzverlustes Rechnung tragen soll, nicht gerechtfertigt (vgl. auch FG Bremen v. 2.3.1999 – 12 K 1791/98 AO, EFG 1999, 641, rkr.).

Umsetzung im Konzern: Die Umsetzung eines ArbN im Konzern wird von der Rspr. dann nicht als Auflösung eines Dienstverhältnisses beurteilt, wenn sie sich nach den Verhältnissen des einzelnen Falls als Fortsetzung eines einheitlichen Dienstverhältnisses darstellt (BFH v. 26.1.2011 – IX R 26/10, BFH/NV 2011, 790; v. 2.4.2008 – IX R 82/07, BFH/NV 2008, 1325).

Abfindungen im Zusammenhang mit Betriebsübergang nach § 613a BGB sind idR nicht stfrei. Allein ein Wechsel in der Person des ArbG führt noch nicht zu einer Auflösung des Dienstverhältnisses iSd. Nr. 9 (BFH v. 16.7.1997 – XI R 85/86, BStBl. II 1997, 666; v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; v. 30.1.2008 – IX B 245/07, BFH/NV 2008, 944).

Freistellung: Wird das Arbeitsverhältnis einvernehmlich fortgeführt und der ArbN lediglich von der Arbeitspflicht freigestellt, kann nicht von einer Auflösung des Dienstverhältnisses ausgegangen werden (BFH v. 27.4.1994 – XI R 41/93, BStBl. II 1994, 653; FG Ba-Württ. v. 16.6.1997 – 14 K 202/92, EFG 1997, 1297, rkr.).

Stellungnahme: Die neuere BFH-Rspr. stellt uE zu Recht – zumindest für die Fälle der Umsetzung im Konzern und bei Betriebsübergang nach § 613a BGB – nicht allein auf die formale Beendigung des Dienstverhältnisses ab, sondern – wirtschaftlich – auf die konkreten Umstände der Vertragsauflösung und den konkreten Willen der Vertragsparteien (vgl. NAUMANN, BB 1998, 74). Dieser Ansatz sollte zur Verwirklichung der Zielsetzung der Nr. 9 auf alle anderen vorgenannten Fallgruppen übertragen werden (zur Änderungskündigung s. WENDT, FR 1997, 765; so auch BFH v. 8.7.2005 – XI B 32/03, BFH/NV 2005, 1859). Danach ist zumindest dann von einer Fortsetzung eines einheitlichen Dienstverhältnisses auszugehen, wenn nach seiner formalen Beendigung mit demselben ArbG ein formal neues Dienstverhältnis begründet wird.

8 c) Abfindung „wegen“ der Auflösung des Dienstverhältnisses

Steuerfrei waren nur solche Aufwendungen, die „wegen“ einer Auflösung des Dienstverhältnisses erfolgen. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass die Zahlungen zweckgerichtet, dh. im Hinblick auf die Auflösung des Dienstverhältnisses erfolgen müssen.

Sachlicher Zusammenhang zwischen Abfindung und Auflösung des Dienstverhältnisses: Erforderlich ist ein sachlicher Zusammenhang zwischen Abfindung und Auflösung des Dienstverhältnisses in der Weise, dass die Abfindung gerade durch die Auflösung des bisherigen Dienstverhältnisses bedingt ist. Der einfache Kausalzusammenhang zwischen Leistung und dem aufgelösten Dienstverhältnis genügt nicht (BFH v. 1.8.2007 – XI R 18/05, BFH/NV 2007, 2104; v. 16.12.1992 – XI R 33/91, BStBl. II 1993, 447; v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723).

Die Zahlung einer Entschädigung bei Begr. eines neuen Dienstverhältnisses durch den neuen ArbG stellt daher keine Abfindung dar (vgl. BFH v. 16.12.1992 – XI R 22/91, BStBl. II 1993, 447; v. 1.8.2007 – XI R 18/05, BFH/NV 2007, 2104).

Ein zeitlicher Zusammenhang ist nicht zwingend erforderlich (OFFERHAUS, DB 1991, 2456).

Abgrenzung auflösungsbedingter Zahlungen von laufendem Arbeitslohn:

Von den Zahlungen, die wegen der Auflösung eines Dienstverhältnisses geleistet werden, sind die Beträge abzugrenzen, die für die Zeit bis zur Auflösung gezahlt werden (rückständige Löhne u. Gehälter; ggf. nicht mit der Auflösung zusammenhängende Schadenersatzansprüche). Auf sie hat der Stpfl. bereits einen Anspruch erworben; sie werden nicht wegen der Auflösung eines Dienstverhältnisses gezahlt. In diesen Fällen wird ein vom ArbG erdienter Anspruch erfüllt, aber kein Ausgleich für den Verlust eines Arbeitsplatzes gewährt (BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723).

► *Vereinbarungen maßgeblich:* Für die Beurteilung der Frage, welche Ansprüche sich der ArbN bei der Auflösung des Dienstverhältnisses bereits verdient hat und welche somit als Entlohnung geschuldet werden, ist auf die Vereinbarungen der Vertragspartner des Dienstverhältnisses abzustellen. Abfindungen sind alle Beträge, die dem ArbN auf Grund der vereinbarten Vertragsauflösung nicht mehr als Entlohnung geschuldet werden. Es gilt insoweit eine formale, streng arbeitsrechtliche Betrachtungsweise (OFFERHAUS, DStZ 1981, 445, mit Bsp. für stfreie Abfindungen).

Dies trifft auch für den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Auflösung des Dienstverhältnisses zu. Mit dem tatsächlichen Wirksamwerden der Auflösung des Dienstverhältnisses endet das Recht des ArbN auf Entlohnung, so dass darüber hinaus gezahlte Beträge nicht zur Abgeltung bereits erlangter Ansprüche geleistet sein können (BFH v. 11.1.1980 – VI R 165/77, BStBl. II 1980, 205; v. 15.10.2003 – XI R 17/02, BStBl. II 2004, 264).

Im Fall der vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses gehören auch solche Zahlungen zu den Abfindungen, auf die der ArbN einen Anspruch gehabt hätte.

► *Keine Abfindung, sondern stpfl. Arbeitslohn* ist dagegen anzunehmen, wenn die tatsächliche Arbeitsleistung zwar beendet, das Arbeitsverhältnis jedoch über diesen Zeitpunkt hinaus fortgeführt wird. Das trifft auch dann zu, wenn ArbG und ArbN die Weiterzahlung des Arbeitslohns für einen nach der Beendigung des Dienstverhältnisses liegenden Zeitraums besonders vereinbaren (BFH v. 17.5.1977 – VI R 150/76, BStBl. II 1977, 735).

Nicht wegen der Auflösung eines Dienstverhältnisses werden auch Zahlungen geleistet, die nur gelegentlich eines solchen Ereignisses erfolgen, etwa zur Abgeltung eines vertraglichen Wettbewerbsverbots (BFH v. 25.7.1990 – X R 163/88, BFH/NV 1991, 293).

► *Pensions- bzw. Rentenanwartschaften:* Abfindungen zur Abgeltung betrieblicher Pensions- bzw. Rentenanwartschaften bei Auflösung des Dienstverhältnisses können grds. stfrei sein. Nach Auffassung des BFH ist jedoch Voraussetzung, dass die Anwartschaft im Zeitpunkt der Auflösung des Dienstverhältnisses noch verfallbar war (BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723). Diese Ansicht ist uE zutreffend. Denn bei einer unverfallbaren Anwartschaft auf künftige Versorgungsleistungen hat der Stpfl. bereits einen Anspruch erworben. Die entsprechende Abfindung wird somit nicht wegen der Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlt. Der ArbG erfüllt einen v. ArbN bereits erdienten Anspruch, er gewährt aber keinen Ausgleich für den Verlust des Arbeitsplatzes. Im Einzelfall ist stets zu prüfen, ob die Anwartschaft unverfallbar war (BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723). Auch eine bereits im Dienstvertrag vereinbarte sog. Kündigungsrente kann ggf. stfreie Abfindung sein (Nds. FG v. 6.9.1990 – II 463/86, EFG 1991, 453, rkr.).

2. Vom Arbeitgeber veranlasste oder gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses

9 a) Vom Arbeitgeber veranlasste Auflösung des Dienstverhältnisses

Die Auflösung des Dienstverhältnisses muss vom ArbG „veranlasst“ sein.

Mitveranlassung durch den ArbG ausreichend: Nach der Rspr. des BFH genügt es, dass der ArbG die entscheidenden Ursachen für die Auflösung des Dienstverhältnisses gesetzt hat (vgl. BFH v. 6.3.2002 – XI R 51/00, BStBl. II 2002, 516). Die entscheidende Ursache wird von demjenigen gesetzt, der die Auflösung „betrieben“ hat. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang nicht die arbeitsrechtliche Beurteilung der Auflösung, sondern allein der Umstand, von wem die Beendigung des Dienstverhältnisses ausgegangen ist, wer also die Auflösung gewollt hat. Bei Zahlung einer Abfindung kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass der ArbG die Auflösung gewollt und damit auch veranlasst hat; andernfalls wäre er kaum zur Zahlung einer Abfindung bereit gewesen (vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 64/03, BStBl. II 2005, 181; v. 20.7.2010 – IX R 23/09, BStBl. II 2011, 218; v. 2.4.2008 – IX R 82/07, BFH/NV 2008, 1325).

Es ist nicht erforderlich, dass der ArbG die Auflösung ausschließlich veranlasst hat. Hat der ArbN durch sein (uU vertragswidriges) Verhalten zu der Kündigung beigetragen, kann gleichwohl eine vom ArbG betriebene Kündigung des Dienstverhältnisses vorliegen, wenn keine Anhaltspunkte dafür erkennbar sind, dass der ArbN nicht an der Fortsetzung des Dienstverhältnisses festhalten wollte (vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 14/04, BFH/NV 2005, 1247).

Es ist nicht von Bedeutung, wie das Dienstverhältnis aufgelöst wurde. Maßgebend für die Veranlassung ist der wahre zur Beendigung führende Auflösungsgrund. Auf ein Verschulden des ArbG kommt es nicht an.

Kündigung durch ArbG und gleichgestellte Fälle der Auflösung des Dienstverhältnisses: In der Rspr. wird neben der Kündigung die Auflösung des Arbeitsverhältnisses idR als durch den ArbG veranlasst angesehen, wenn

- die Kündigung zwar durch den ArbN erfolgt, dieser jedoch durch das Verhalten des ArbG dazu veranlasst worden ist (BFH v. 17.5.1977 – VI R 150/76, BStBl. II 1977, 735),
- das Arbeitsverhältnis durch einen Aufhebungsvertrag beendet wird, um eine mit Sicherheit zu erwartende Kündigung durch den ArbG zu vermeiden (BFH v. 6.5.1977 – VI R 161/76, BStBl. II 1977, 718),
- die Auflösung auf eine Kündigung des ArbN wegen Insolvenz des ArbG zurückzuführen ist (BFH v. 13.10.1978 – VI R 91/77, BStBl. II 1979, 155),
- das Arbeitsverhältnis zwar durch Aufhebungsvertrag beendet worden ist, die Beendigung jedoch durch den ArbG betrieben wurde, weil er etwa den Bestand an Mitarbeitern verringern will (BFH v. 11.1.1980 – VI R 165/77, BStBl. II 1980, 205).

Unzumutbare Weiterbeschäftigung unerheblich: Die Unzumutbarkeit einer weiteren Zusammenarbeit ist seit der Neufassung der Nr. 9 durch das EStRG 1974 nicht mehr Voraussetzung für die StFreiheit der Abfindung (allgM: vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 51/03, BStBl. II 2005, 441).

Vom ArbN veranlasste Auflösung des Dienstverhältnisses: Nicht stfrei ist eine Abfindung, wenn der ArbN die entscheidende Ursache für die Auflösung des Arbeitsverhältnisses gesetzt hat. Das ist etwa dann der Fall, wenn er von sich

aus das Arbeitsverhältnis kündigt, weil der ArbG nicht bereit war, das bestehende Dienstverhältnis in ein Teilarbeitsverhältnis umzuwandeln (BFH v. 28.11.1991 – XI R 7/90, BFH/NV 1992, 305).

Keine Auflösung bei befristetem Dienstverhältnis: Das Auslaufen eines befristeten Dienstverhältnisses führt nicht zu einer Auflösung des Dienstverhältnisses auf Veranlassung des ArbG (BFH v. 10.2.2005 – IX B 182/03, BFH/NV 2005, 1058). Bei einem befristeten Dienstverhältnis beruht dessen Beendigung nicht auf einem Verhalten des ArbG, sondern auf der früheren Vereinbarung zwischen ArbG und ArbN. Dem steht nicht entgegen, dass der ArbG der äußeren Form nach das Arbeitsverhältnis gekündigt hat. Der Sache nach bedeutet die Kündigung lediglich die Mitteilung, dass das von vornherein befristete Arbeitsverhältnis nicht fortgesetzt wird (BFH v. 18.9.1991 – XI R 8/90, BStBl. II 1992, 34; v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 349). Die Tatsache, dass der ArbG kein neues Dienstverhältnis eingehen bzw. das alte nicht fortsetzen will, ist insoweit unbeachtlich.

Stirbt der ArbN nach dem Zeitpunkt der Vereinbarung einer v. ArbG veranlassten Auflösung des Dienstverhältnisses, aber vor dem Zeitpunkt, zu dem das Dienstverhältnis auf Grund der Kündigung bzw. des Auflösungsvertrags endet, soll eine an die Erben gezahlte Abfindung stfrei sein, obwohl das Dienstverhältnis an sich durch den Tod des ArbN beendet worden ist (VON BORNHAUPT, BB 1980, Beil. 7; Offerhaus, DStZ 1981, 445; FG Münster v. 23.7.1981 – VII 851/80 E, EFG 1982, 176). Der soziale Gesichtspunkt eines Härteausgleichs ist uE auch gegenüber dem Erben des ArbN von Bedeutung, jedenfalls soweit es sich um unterhaltsberechtignte Angehörige handelt.

b) Gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses

10

Die Abfindung wegen gerichtlich ausgesprochener Auflösung (hierzu ausführlich FUHRMANN, FR 2001, 399) ist im Rahmen der Höchstbeträge (s. Anm. 11, 12) stets stfrei, ohne dass es darauf ankommt, wer den Anlass zur Auflösung gegeben hat, insbes., wer den Antrag auf Auflösung gestellt hat. Eine Auflösung des Arbeitsverhältnisses durch Gerichtsurteil liegt dann nicht vor, wenn das Gericht lediglich die von einer Vertragspartei ausgesprochene Kündigung bestätigt (R 9 Abs. 2 Satz 2 LStR 2005; aA FUHRMANN, FR 2001, 399).

3. Rechtsfolge des Satz 1: Höchstbetrag von 7200 €

11

Abfindungen iSd. Nr. 9 waren nicht in vollem Umfang stfrei. Die StFreiheit war an einen Höchstbetrag (ab VZ 2004: 7200 €) gebunden. Der Höchstbetrag ist ein Freibetrag. Für den übersteigenden Betrag kann die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1, § 24 Nr. 1 Buchst. a in Frage kommen. Der Freibetrag ist von einer einzelnen Abfindung nur einmal abzuziehen, auch wenn diese ratenweise in mehreren KJ. zufließt. Der Abzug des Freibetrags erfolgt von den zuerst gezahlten Raten, bis der Freibetrag verbraucht ist. Bei mehreren unterschiedlichen Zahlungen aus einem einheitlichen Dienstverhältnis besteht hinsichtlich der Anwendbarkeit der Nr. 9 kein Wahlrecht (vgl. BFH v. 16.6.2004 – XI R 55/03, BStBl. II 2004, 1055). Ist der Abzug des Freibetrags teilweise unterblieben, obwohl die Höhe der Abfindungsrate den Abzug zugelassen hätte, so kann der Freibetrag insoweit nicht mehr bei Raten der Folgejahre berücksichtigt werden (R 9 Abs. 3 Satz 5 LStR 2005). Allerdings ist eine Nachholung bei der EStVeranlagung für das Zuflussjahr möglich (R 9 Abs. 3 Satz 6 LStR 2005).

Bei Auflösung mehrerer Dienstverhältnisse in demselben Jahr kommt auch eine mehrfache Freibetragsgewährung in Betracht (BFH v. 15.2.1990 – IV R 87/89, BStBl. II 1990, 686; FG Rhld.-Pf. v. 24.6.1996 – 3 K 1798/94, EFG 1997, 390, rkr., nicht bei Konzernzugehörigkeit). Dem einzelnen ArbN steht aus demselben Dienstverhältnis der Freibetrag jedoch nur einmal zu (Hess. FG v. 30.1.1991 – 2 K 4317/90, EFG 1991, 721, rkr.), auch bei Auflösung einer nur organisatorisch aufgespalteten, aber einheitlichen Tätigkeit im Unternehmensverbund (FG Rhld.-Pf. v. 14.9.2005 – 1 K 1102/04, DStRE 2006, 193, nrkr.).

Den Freibetrag übersteigende Beträge sind dem LStAbzug zu unterwerfen, ggf. unter Berücksichtigung der §§ 34 Abs. 1, 39b Abs. 3 Satz 9.

12 III. Weitere Voraussetzungen für die erhöhten Höchstbeträge (Satz 2)

Der erhöhte Höchstbetrag betrug nach Nr. 9 Satz 2 Alt. 1 ab VZ 2004 9000 €, wenn der ArbN das 50. Lebensjahr vollendet und das Dienstverhältnis mindestens 15 Jahre bestanden hat. Ist der ArbN älter als 55 Jahre und hat das Dienstverhältnis mindestens 20 Jahre bestanden, belief sich der erhöhte Freibetrag nach Nr. 9 Satz 2 Alt. 2 auf 11000 €.

Maßgebender Zeitpunkt für die zusätzlichen Voraussetzungen des Satzes 2 ist der Zeitpunkt der Auflösung des Dienstverhältnisses (FG Köln v. 1.8.1991 – 13 V 547/91, EFG 1991, 646, rkr.). Der ArbN kann also bei laufenden Abfindungen nicht in die erhöhten Abfindungen hineinwachsen. Eine Aufteilung der Freibeträge nach Satz 1 und 2 ist nicht zulässig.

Dauer des Dienstverhältnisses: Maßgebend für die Dauer des Dienstverhältnisses ist die Dauer des Rechtsverhältnisses, nicht die Dauer der tatsächlichen Beschäftigung (OFFERHAUS, DStZ 1981, 445). Dabei kommt es auf die Beschäftigung bei dem Unternehmen an, mit dem der Arbeitsvertrag geschlossen worden ist. Zur Beurteilung der Dauer des Dienstverhältnisses ist die gesamte Dienstzeit einzubeziehen, dh. aufeinander folgende Arbeitsverträge sind zu addieren (BFH v. 2.9.1992 – XI R 44/91, BStBl. II 1993, 52; WEBER-GRELLET, DStR 1996, 1993). Wird der Betrieb des ArbG durch einen anderen übernommen, gehen die Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis nach § 613a BGB auf den neuen ArbG über. Die Zeiten der Beschäftigung bei beiden ArbG sind deshalb zusammenzurechnen (BMF v. 13.2.1986, DB 1986, 566).

Zur Ermittlung der Dauer der Betriebszugehörigkeit bei Unterbrechung durch Arbeitslosigkeit, Umsetzung im Konzern, bei Tätigkeiten in Arbeitsgemeinschaften s. R 9 Abs. 4 LStR 2005. Nach R 9 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 LStR 2005 sind Dienstzeiten bei früheren ArbG, soweit dies nach den gesetzlichen Bestimmungen vorgesehen ist (zB nach dem KSchG), auch im Rahmen der Nr. 9 zu berücksichtigen, wenn noch keine Abfindung gezahlt worden ist (R 9 Abs. 4 Satz 2 LStR 2005).