

BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 19.8.2019, X B 155/18
ECLI:DE:BFH:2019:B.190819.XB155.18.0

Keine Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei Verteilung einer Kapitalzahlung aus einem Versorgungswerk auf zwei Veranlagungszeiträume

Leitsätze

1. NV: Zahlt ein berufsständisches Versorgungswerk die vor dem 01.01.2005 entstandenen Anwartschaften in zwei Teilkapitalbeträgen über zwei Veranlagungszeiträume verteilt aus, kommt eine Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nicht in Betracht, sofern die eine Zahlung nicht lediglich als geringfügige Zusatzleistung zu der anderen (Haupt-)Zahlung angesehen werden kann.
2. NV: Bei der Anwendung und Auslegung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG differenziert die höchstrichterliche Rechtsprechung zwischen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einerseits und den anderen Einkunftsarten andererseits. Die zur Begünstigung von Aktienoptionen bei Arbeitnehmern geltende Rechtsprechung kann daher nicht auf den Bezug von Kapitalauszahlungen von Versorgungswerken übertragen werden.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 07.11.2018 - 4 K 2328/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist Mitglied eines berufsständischen Versorgungswerks. Die Satzung des Versorgungswerks räumt den Mitgliedern das Wahlrecht ein, sich ihre Anwartschaften, soweit sie auf vor dem 01.01.2005 entrichteten Beiträgen beruhen, in Form eines Kapitalbetrags auszahlen zu lassen. Hiervon machte der Kläger Gebrauch. Die kapitalisierte Anwartschaft wurde ihm in zwei Teilbeträgen ausgezahlt. Im Streitjahr 2014 erhielt er 250.000 EUR, im Jahr 2016 weitere 302.615,88 EUR.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) setzte die Teilzahlung von 250.000 EUR im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2014 mit dem Besteuerungsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) von 170.000 EUR an und unterwarf diesen Betrag der tariflichen Einkommensteuer. Der Kläger begehrte demgegenüber die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes unter dem Gesichtspunkt einer Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG).
- 3 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht führte aus, die Begünstigung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG erfordere stets eine Zusammenballung von Einkünften. Daran fehle es, wenn --wie hier-- zwei annähernd gleich hohe Teilzahlungen in verschiedenen Veranlagungszeiträumen bezogen würden.
- 4 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache.
- 5 Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Beschwerde ist unbegründet.
- 7 1. Eine grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) ist unter keinem der vom Kläger genannten Gesichtspunkte gegeben.

- 8 a) Grundsätzliche Bedeutung kommt einer Rechtssache nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das (abstrakte) Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Außerdem muss die Rechtsfrage klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (Senatsbeschluss vom 12.02.2019 - X B 90/18, BFH/NV 2019, 513, Rz 10, m.w.N.).
- 9 b) Der vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfrage, ob eine Teilkapitalauszahlung aus einem berufsständischen Versorgungswerk der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG unterliegt, fehlt es an der Klärungsbedürftigkeit, da sie durch die höchstrichterliche Rechtsprechung bereits geklärt ist.
- 10 aa) Der Senat hat für Sachverhalte, in denen die vor dem 01.01.2005 entstandenen Anwartschaften aus einem berufsständischen Versorgungswerk in einer einzigen Einmalzahlung abgefunden wurden, die Begünstigung bejaht, auch wenn der Steuerpflichtige anschließend noch Renten aus den weiteren Anwartschaften bezogen hat (Urteile vom 23.10.2013 - X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, Rz 68 ff.; X R 11/12, BFH/NV 2014, 328, Rz 27, und X R 21/12, BFH/NV 2014, 330, Rz 38 ff.). Dabei hat der Senat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass außerordentliche Einkünfte grundsätzlich nur dann vorliegen, wenn die zu begünstigenden Einkünfte in einem einzigen Veranlagungszeitraum zu erfassen sind (Urteil in BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, Rz 72, m.w.N.). Damit scheidet Kapitalzahlungen, die über zwei Veranlagungszeiträume verteilt werden, jedenfalls dann aus dem Anwendungsbereich des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG aus, wenn die eine Zahlung nicht lediglich als geringfügige Zusatzleistung zu der anderen (Haupt-)Zahlung angesehen werden kann (BFH-Urteil vom 02.08.2016 - VIII R 37/14, BFHE 254, 573, BStBl II 2017, 258, Rz 14).
- 11 bb) Zwar weist der Kläger zutreffend darauf hin, dass der VI. Senat des BFH bei der Besteuerung von Arbeitnehmern den ermäßigten Steuersatz auf geldwerte Vorteile aus Aktienoptionsprogrammen auch dann anwendet, wenn solche Optionen wiederholt eingeräumt werden und die jeweils gewährte Option nicht in vollem Umfang einheitlich ausgeübt wird (vgl. zu § 34 Abs. 3 EStG in der bis 1998 geltenden Fassung, die die Voraussetzung der Außerordentlichkeit der Einkünfte noch nicht enthielt, BFH-Urteil vom 19.12.2006 - VI R 136/01, BFHE 216, 251, BStBl II 2007, 456; ebenso für die ab 1999 geltende Regelung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG BFH-Urteil vom 18.12.2007 - VI R 62/05, BFHE 219, 349, BStBl II 2008, 294).
- 12 Der VI. Senat des BFH hat indes selbst ausdrücklich betont, dass bei der Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG zwischen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und den anderen Einkunftsarten zu differenzieren sei und eine einschränkende Anwendung der genannten Norm bei Arbeitnehmern nicht erforderlich sei, weil diese in ihren finanziellen und wirtschaftlichen Dispositionen grundsätzlich nicht so frei und unabhängig seien wie die Bezieher anderer Einkunftsarten (so BFH-Urteil vom 07.05.2015 - VI R 44/13, BFHE 249, 523, BStBl II 2015, 890, Rz 15). Damit ist in der höchstrichterlichen Rechtsprechung bereits geklärt, dass die für Arbeitnehmer entwickelten Sonderregeln nicht auf die Auslegung und Anwendung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG bei den anderen Einkunftsarten übertragbar sind.
- 13 c) Es bedarf auch keiner höchstrichterlichen Klärung, ob das Erfordernis der Zusammenballung von Einkünften mit dem Grundsatz des Vorbehalts des Gesetzes vereinbar ist.
- 14 aa) Der Kläger ist insoweit der Auffassung, es handele sich um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, das sich nicht auf den Gesetzeswortlaut zurückführen lasse. Indes hat die höchstrichterliche Rechtsprechung dieses Erfordernis stets aus dem Umstand abgeleitet, dass sowohl der Wortlaut des § 34 Abs. 1 EStG als auch der des § 34 Abs. 2 EStG ausdrücklich nur "außerordentliche" Einkünfte begünstigt (vgl. BFH-Urteile vom 25.02.2014 - X R 10/12, BFHE 245, 1, BStBl II 2014, 668, Rz 33, und vom 09.12.2014 - IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, Rz 20 ff.).
- 15 bb) Aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 28.11.2016 - GrS 1/15 (BFHE 255, 482, BStBl II 2017, 393) folgt nichts anderes. Dieser Beschluss befasst sich --worauf schon das FA in seiner Beschwerdeerwiderung zutreffend hingewiesen hat-- mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung bei der Ermessensentscheidung über die Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme. Der Große Senat des BFH (Rz 120 des zitierten Beschlusses) hat zu dieser Fallgestaltung ausgesprochen, dass die bei Billigkeitsmaßnahmen gebotene Einzelfallentscheidung nicht allein aufgrund einer Verwaltungsanweisung durch eine typisierende Regelung ersetzt werden dürfe. Damit ist die im vorliegenden Verfahren maßgebende Frage, wie ein --im Gesetz enthaltener-- unbestimmter Rechtsbegriff durch die höchstrichterliche Rechtsprechung auszulegen ist, schon im Ansatz nicht vergleichbar.
- 16 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 17 3. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.