

außerordentliche Einkünfte bei Freiberuflern (und ihre steuerliche Begünstigung)

Für bestimmte Fallkonstellationen ist im Bereich der Einkommensteuer die Anwendung besonderer Steuersätze vorgesehen. Bekannt sind diesbezüglich insbesondere das – meist steuererhöhende – Konstrukt des Progressionsvorbehalts (Einbezug an sich steuerfreier Einkünfte in die Berechnung des auf die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendenden Steuersatzes), der bspw. bei Krankengeldbezügen zu Anwendung kommen kann, oder der besondere Steuersatz gemäß der sogenannten „Fünftelregelung“, der bspw. im Bereich der Besteuerung von Arbeitnehmern zufließenden Entlassungsabfindungen oder – sofern es nicht zur Anwendung des „halben Steuersatzes“ kommt – insbesondere bei Gewinnen aus Praxis- bzw. Kanzleiveräußerungen zur Anwendung kommt. Das mit der Gewährung dieses besonderen Steuersatzes verfolgte Ziel ist dabei stets die Vermeidung von Auswirkungen der „normalen“ Steuersatzprogression in bestimmten Fällen; ein einmalig – und damit außerordentlich – zufließender steuerpflichtiger Ertrag bspw. aus einer Praxis- bzw. Kanzleiveräußerung (Veräußerungsgewinn) soll nicht zu einer – progressionsbedingt – ungewöhnlich hohen steuerlichen Belastung führen.

Etwas unbekannter ist dagegen, dass die vorstehend genannte „Fünftelregelung“ auch auf außerordentliche laufende Einkünfte angewandt werden kann. Hierzu hat der Bundesfinanzhof als das höchste bundesdeutsche Finanzgericht nunmehr entschieden, dass freiberuflich (im Sinne des Einkommensteuerrechts) tätige Unternehmer auch ohne Praxis- bzw. Kanzleiveräußerung einmalige, außerordentliche Einkünfte erzielen können, die lediglich einer einkommensteuerlichen Belastung gemäß „Fünftelregelung“ unterliegen. Betroffen sind hiervon Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten.

Explizit kann eine solche Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten vorliegen, wenn bspw. eine (höhere) Einnahme für in mehreren Jahren ausgeübte Tätigkeiten zusammengeballt zufließt. Denkbar wäre hier die Konstellation, dass es zum Zufluss einer solchen zusammengeballten Einnahme nach Abschluss einer juristischen Auseinandersetzung mit dem Zahlungsverpflichteten (bspw. bei Medizinern nach erfolgreichem Erstreiten der Rücknahme von Honorarminderungen oder Regressen durch KV bzw. KZV) kommt. Möglich sind aber auch als Einmalzahlung zufließende Vergütungen für ein sich über mehrere Jahre hinstreckendes Großprojekt (bspw. bei Architekten) oder eine Sondertätigkeit (bspw. bei Anwälten), die sich über mehrere Jahre erstreckt.

Dabei ist jedoch auch zu beachten, dass für die Zubilligung der steuerlichen Vergünstigung nicht nur das Merkmal der „Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit“ erfüllt sein muss. Vor allen Dingen sollte auch das Ziel der Vermeidung einer progressionsbedingten, höheren steuerlichen Belastung aufgrund der Zusammenballung dieser Einkünfte erkennbar sein. So sieht die Finanzverwaltung die Voraussetzung für die Gewährung des besonderen Steuersatzes nicht in jedem Fall einer Honorarnachzahlung für mehrere Jahre (bspw. bei Medizinern nach erfolgreichem Abschluss entsprechender Verfahren gegen KV bzw. KZV) als gegeben an; vielmehr muss sich durch diese zusammengeballte Nachzahlung, die Honorarbestandteile mehrerer Jahre enthalten muss, auch eine – progressionsbedingt – negative Auswirkung auf die steuerliche Belastung ergeben. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass für den Fall einer sich über mehrere Jahre bzw. Veranlagungszeiträume erstreckenden ratenweisen Auszah-

lung dieses Honoraranspruchs für in mehreren Jahren geleistete Tätigkeiten die Bewilligung eines begünstigten Steuersatzes zumeist verwehrt wird. Das Aushandeln einer Einmalzahlung kann hier demnach (neben dem wirtschaftlichen Aspekt, über die Liquidität entsprechend früher verfügen zu können) zu einem steuerlich deutlich günstigeren Ergebnis führen.

Da sich der zusammengeballte Zufluss einer solchen Einmalzahlung zumeist nur bei Ermittlung des Gewinns nach dem Einnahmen-Überschuss-Prinzips entsprechend auswirkt (bei Ermittlung des Gewinns nach Bestandsvergleich erfolgt der Umsatzansatz – zahlungsunabhängig – mit Erarbeitung des Honoraranspruchs), ist diese bei Freiberuflern weit verbreitete Gewinnermittlungsart in den meisten der vorstehend aufgeführten Fallkonstellationen als prinzipielle Voraussetzung für die hier abgehandelte steuerrechtliche Qualifizierung dieses Einnahmenezuflusses anzusehen.

Allerdings können auch trotz zusammengeballter Einmalzahlung für mehrere Jahre Situationen gegeben sein, die eine Verweigerung des begünstigten Steuersatzes bedingen. Denkbar wäre in diesem Bereich beispielsweise eine Höhe der unabhängig von der in Rede stehenden Einmalzahlung gegebenen laufenden Einkünfte, die eine Belastung mit dem Spitzensteuersatz bewirkt. Diese prozentual hohe steuerliche Belastung kann durch den einmaligen Einnahmenezufluss nicht mehr gesteigert werden, so dass die Zielvorgabe einer Vermeidung von nennenswerten Progressionsauswirkungen durch den einmaligen Einnahmenezufluss nicht erreicht werden kann. Stattdessen käme es durch die Zubilligung des besonderen Steuersatzes in einem solchen Fall zur Gewährung eines ungerechtfertigten steuerlichen Vorteils, da die steuerliche Belastung der nachträglichen Einmalzahlung dann ggf. unterhalb der Steuerlast liegen würde, die bei einem laufenden Einnahmenezufluss jeweils zu tragen gewesen wäre.

Schlussendlich wird man in diesbezüglichen Konfliktfällen mit dem Finanzamt stets auf eine Alternativberechnung verweisen müssen, in der die einkommensteuerlich progressionsbedingt nachteiligen Folgen der nachträglichen zusammengeballten Auszahlung von Honoraransprüchen für mehrere Jahre der Situation gegenübergestellt wird, die gegeben wäre, wenn die jeweiligen Honorare bzw. Honorarbestandteile gemäß den üblichen Gepflogenheiten laufend zur Auszahlung gelangt wären.

Bei Entwicklung solcher Überlegungen, ggf. notwendigen Antragstellungen oder anzustellenden Alternativberechnungen, die sich schlussendlich über einen Zeitraum von mehreren Veranlagungsjahren erstrecken und bei denen einige wesentliche Punkte (neben den für die einzelnen Veranlagungsjahre unter Umständen unterschiedlich anzuwendenden steuerrechtlichen Vorgaben sind auch ggf. jeweils veränderte persönliche Verhältnisse, die von steuerlicher Relevanz sind, zu berücksichtigen) zu beachten sind, sollten Fehler im Vorfeld vermieden werden. Es empfiehlt sich daher dringend die vorherige Rücksprache mit dem steuerrechtlich versierten Berater.