



*Prof. Dr. Stephan Kudert / Dino Höppner, beide Frankfurt (Oder)**

Besteuerung von außerordentlichen Einkünften nach der Fünftelregelung – eine quantitative Analyse

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
 1. Problemstellung
 2. Theoretische Einordnung und Ziel der Untersuchung
- II. Steuerrechtliche Grundlagen und Modellrahmen
- III. Analyse der Besteuerung nach der Fünftelregelung
 1. Formalisierung und Wirkungsanalyse der Fünftelregelung
 2. Analyse der Grenzsteuersatzfunktion
 - a) Taxographische Analyse der Grenzsteuersatzfunktion
 - b) Ermittlung der Indifferenzkurve bei Grenzsteuersätzen in Höhe von 100 %
- IV. Das Entscheidungsmodell
 1. Formalisierung des Entscheidungsmodells
 2. Taxographische Analyse
 3. Restriktionen des Entscheidungsmodells durch gesetzliche Beschränkungen
 - a) Abzugsgrößen zur Minderung des verbleibenden zu versteuernden Einkommens
 - b) Modellimplikationen durch Beschränkung des Spendenabzugs
- V. Fazit

In § 34 Abs. 1 EStG ist die sogenannte Fünftelregelung kodifiziert. Damit hat der Gesetzgeber eine Norm geschaffen, die bei außerordentlichen Einkünften (z.B. Abfindungen für Arbeitnehmer) zu einer Progressionsglättung führen soll, um die übermäßige Besteuerung von Einkünften, die zwar durch Leistungen in mehreren Jahren veranlasst wurden, aber in einem Veranlagungszeitraum zusammengeballt besteuert werden, zu verhindern. Die Konstruktion der Norm kann jedoch bei bestimmten Konstellationen dazu führen, dass andere Einkünfte, die der Steuerpflichtige im selben Veranlagungszeitraum erzielt, mit Grenzsteuersätzen bis zu 225 % besteuert werden. Dieser Effekt ist zwar seit 20 Jahren bekannt, wurde allerdings bislang nur kasuistisch analysiert. Der Beitrag zeigt erstmalig, dass diese Steuerwirkung bei zahlreichen Konstellationen auftritt. Mit Hilfe einer taxographischen Analyse wird darauf aufbauend ein Entscheidungsmodell entwickelt, mit dem das nachsteuerliche Einkommen optimiert werden kann. Es kann um bis zu 16.773 EUR erhöht werden.

Sec. 34 para. 1 German Income Tax Act applies to extraordinary income (e.g. severance payments for employees) and intends to mitigate the effect of high progressive rates. This special tax norm stipulates that extraordinary income must be taxed in the

year of payment, but the tax rate that applies to one-fifth of the extraordinary income is applied to the entire extraordinary income for purposes of progression smoothing. However, the construction of sec. 34 para. 1 German Income Tax Act may result in marginal tax rates of up to 225 % on regular income earned by the taxpayer during the same assessment period. Although this effect has been known for 20 years, it has so far only been analysed casuistically. For the first time, this article finds that this effect occurs in numerous constellations. Based on mathematical and graphical analysis, a decision model to optimise the net income is developed. Thus, the net income can be increased by up to EUR 16,773.

I. Einleitung

1. Problemstellung

Der deutschen Einkommensteuer sind das Prinzip der Abschnittsbesteuerung und die progressive Besteuerung der Einkünfte nach der Tarifformel gem. § 32a EStG immanent.¹ Das Zusammentreffen der Abschnittsbesteuerung und der progressiven Besteuerung kann bei Vorliegen von außerordentlichen Einkünften (aoE) zu einer progressionsbedingten Mehrbelastung des gesamten Einkommens führen. Eine solche Mehrbelastung ergibt sich dadurch, dass die aoE wirtschaftlich in mehreren Veranlagungszeiträumen veranlasst, aber in einem Veranlagungszeitraum erfasst und besteuert werden. Um diese Progressionswirkung abzumildern, hat der Gesetzgeber durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 die sogenannte Fünftelregelung im § 34 Abs. 1 EStG kodifiziert.²

Das Ziel, die Progressionswirkung durch die rechnerische Verteilung der aoE auf fünf Jahre abzumildern, hat der Gesetzgeber nicht erreicht.³ Darüber hinaus führt die Berechnungs-

* Prof. Dr. Stephan Kudert ist Inhaber des Lehrstuhls für Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, insbesondere Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Wirtschaftsprüfung an der Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder) sowie Direktor am Institute for Central and East European Taxation (I CEE Tax). Dino Höppner, M.Sc. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Lehrstuhl sowie Doktorand am I CEE Tax. Die Autoren danken dem anonymen Gutachter für die wertvollen Anregungen und Hinweise.

1 Dies gilt nicht ausnahmslos für alle Einkunftsarten bei natürlichen Personen.
 2 Zur Zielsetzung der Abmilderung der Progressionswirkung des Gesetzgebers vgl. BT-Drs. v. 09.11.1998, Az. 14/23, 183.
 3 Zur Kritik an der Abmilderung der Progressionswirkung durch die Fünftelregelung vgl. Kroschel/Wellisch, BB 1998, 2550 (2251 f.); Herzig/Förster, DB 1999, 711 (714); Schmidtman, DBW 2012, 137 (141).