

# NIEDERSÄCHSISCHES FINANZGERICHT

## URTEIL

vom

31.08.2005

**Az.: 2 K 306/03**

Orientierungssatz: **Einkommensteuer 2001**

Fünftel-Regelung für Honorarnachzahlung eines Freiberuflers

Revision zugelassen

## Tatbestand

Streitig ist, ob Honorarnachzahlungen, die der Kläger im Streitjahr 2001 für seine selbstständige Tätigkeit in den Vorjahren 1993 bis 1998 erhalten hat, nach § 34 EStG als außerordentliche Einkünfte zu besteuern sind.

Die Kläger sind im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kläger ist Diplom-Psychologe und war im Streitjahr wie auch in den Vorjahren - zumindest seit dem Jahre 1993 - als Psychotherapeut selbstständig tätig. Er betreibt diese Tätigkeit im Rahmen einer Einzelpraxis, wobei der weitaus überwiegende Teil seiner Patienten Kassenpatienten sind. Der Kläger erhielt im Streitjahr und in den Vorjahren durchschnittlich mehr als 90 v.H. seiner Einnahmen aus Kassenabrechnungen mit der kassenärztlichen Vereinigung. Der Kläger ermittelte seinen Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Im Streitjahr erhielt der Kläger von der kassenärztlichen Vereinigung aus den Quartalsabrechnungen des Streitjahrs Einnahmen von knapp 150.000 DM. Daneben erhielt er im Streitjahr eine Honorarnachzahlung für seine in den Vorjahren 1993 bis 1998 (Quartale I/93 - IV/98) geleistete Tätigkeit in Höhe von 228.258 DM. Dieser Nachzahlung ging eine rechtliche Auseinandersetzung des Klägers, sowie einer Vielzahl seiner Berufskollegen, mit der kassenärztlichen Vereinigung voraus. Diese hatte nämlich ab dem Jahre 1993 den sog. Punktwert für die vom Kläger erbrachten Leistungen gesenkt. Aufgrund eines Urteils des Bundessozialgerichts aus dem Jahre 1999 sah sich der Kläger in der Lage, gegen die Absenkung des Punktwerts vorgehen zu können, was er auch tat. Im Streitjahr kam es dann aufgrund einer Entscheidung des Landessozialgerichts in Celle vom 26. September 2001, nach der die Absenkung des Punktwerts unrechtmäßig war, zu der Nachzahlung. Der Kläger erfasste die Nachzahlung als laufende Einnahme in seiner Gewinnermittlung für das Streitjahr.

In ihrer Einkommensteuererklärung gaben die Kläger den Gewinn des Klägers lt. Gewinnermittlung an, beantragten aber für den Nachzahlungsbetrag eine begünstigte Besteuerung. Der Beklagte lehnte eine Steuerbegünstigung nach § 34 EStG ab.

Hiergegen richtet sich nach erfolglosem Vorverfahren die Klage. Die Kläger sind der Auffassung, die Honorarnachzahlungen seien als außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 EStG anzusehen. Es handele sich nämlich um Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG. Zwar sehe die Richtlinie (R) 200 Einkommensteuerrichtlinien (EStR) bei Gewinneinkünften den Anwendungsbereich des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf Fälle beschränkt, in denen die Vergütung für eine Sondertätigkeit gezahlt werde, die von der übrigen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen abgrenzbar sei. Für eine derartige Auslegung des Gesetzes gebe es jedoch keine Grundlage. Man müsse vielmehr darauf abstellen, ob wegen der für eine mehrjährige Tätigkeit gezahlten Vergütung eine Zusammenballung eingetreten sei, die eine begünstigte Besteuerung rechtfertige. Dies treffe im Streitfall zu. Der Kläger habe in allen Vorjahren Gewinne um die 140.000 DM/Jahr erzielt. Nur durch die Nachzahlung im Streitjahr sei dort ein Gewinn von 350.000 DM entstanden. Bei voller Steuerbelastung falle damit eine Steuer von nahezu 50 v.H. auf den Nachzahlungsbetrag an. Der Kläger habe sich der Zusammenballung auch nicht entziehen können, da er vor der Zahlung durch die kassenärztliche Vereinigung keine Einnahmen in seiner Gewinnermittlung habe erfassen können und dürfen.

Die Kläger beantragen,

wie erkannt zu entscheiden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er hält an seiner Auffassung fest und beruft sich insoweit auf R 200 EStR. Der Kläger habe die Nachzahlung weder für eine abgrenzbare Sondertätigkeit noch für eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sache, der er sich ausschließlich gewidmet habe, erhalten. Dies wäre aber Voraussetzung für eine begünstigte Besteuerung.

### **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist begründet. Der Beklagte hat zu Unrecht für die Honorarnachzahlung eine begünstigte Besteuerung nach § 34 Abs. 1 EStG abgelehnt.

Sind in dem zu versteuernden Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach den Sätzen 2 bis 4 dieser Vorschrift zu berechnen, sog. Fünftelregelung.

Außerordentliche Einkünfte kommen nach § 34 Abs. 2 EStG nur für die in den Nummern 1 bis 5 dieser Vorschrift genannten Fällen in Betracht. Dazu gehören u.a. nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG die Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten.

Der vom Kläger im Streitjahr vereinnahmte Nachzahlungsbetrag fällt unter die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG. Insoweit gelten für die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG dieselben Grundsätze wie zur Vorgängervorschrift des § 34 Abs. 3 EStG. Die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG gilt nämlich ab dem Veranlagungszeitraum 1999 als Nachfolgevorschrift für die bis zum Veranlagungszeitraum 1998 für Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten geltende Vorschrift des § 34 Abs. 3 EStG. Nach der Vorgängervorschrift des § 34 Abs. 3 EStG wurde die Einkommensteuer für derartige Vergütungen zur Abmilderung der Progression durch Zusammenballung durch eine der Fünftelregelung ähnliche Drittelregelung berechnet.

Zu § 34 Abs. 3 EStG hat der Bundesfinanzhof (BFH) in ständiger Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 28. Juni 1973; IV R 77/70, BStBl II 1973, 729; vom 22. Mai 1975; IV R 33/72, BStBl II 1975, 765, und vom 17. Februar 1993; I R 119/91 BFH/NV 1993, 593 mit weiteren Nachweisen) die Rechtsauffassung vertreten, dass die Vorschrift bei Gewinneinkünften, zu denen auch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gehören (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Nr. 3 EStG), grundsätzlich unanwendbar ist. Nur ausnahmsweise komme bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in bestimmten Fällen eine begünstigte Besteuerung nach § 34 EStG in Betracht (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1993; I R 98/92, BFH/NV 1994, 775). Dieser Auffassung schließt der erkennende Senat sich an. Er folgert dies aus der insoweit auch für das Streitjahr unveränderten Überschrift zu § 34 EStG. Danach bezieht sich die Vorschrift nur auf "außerordentliche Einkünfte". § 34 EStG regelt die Möglichkeiten, außerordentliche Einkünfte nach einer besonderen Berechnung zu besteuern. Dies macht es erforderlich, die

außerordentlichen Einkünfte von den übrigen abzugrenzen. Dabei kommen nach in § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG als „außerordentliche Einkünfte“ Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht.

Die Honorarnachzahlung des Klägers im Streitjahr ist eine Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG. Denn das Tatbestandsmerkmal „mehrjährig“ ist bereits erfüllt, wenn die Tätigkeit in wenigstens zwei Veranlagungszeiträumen ausgeübt wird (BFH-Urteil vom 6. Oktober 1993, I R 98/92, BFH/NV 1994, 775). Tatsächlich hat der Kläger die im Streitjahre zugeflossenen Einnahmen aus der Nachzahlung für seine Tätigkeit in den Jahren 1993 bis 1998 erzielt. Dies führt zu einer Zusammenballung im Streitjahr. Dies allein macht sie aber noch nicht außerordentlich i.S.d. Vorschrift des § 34 EStG. Denn bei einem Freiberufler ist es nicht ungewöhnlich, dass er für eine mehrjährige Tätigkeit entlohnt wird (so auch Horn in H/H/R EStG § 34 Rn. 65). Dies zeigt sich insbesondere dann, wenn man das Merkmal der außerordentlichen Einkünfte an dem Sinn und Zweck des § 34 Abs. 1 EStG misst. Danach sind außerordentliche Einkünfte stets einmalige, für die jeweilige Einkunftsart ungewöhnliche Einkünfte, die das zusammengeballte Ergebnis mehrerer Jahre darstellen (BFH-Urteil vom 21. November 1980, VI R 179/78, BStBl. II 1981, 214). Die tarifliche Begünstigung soll Härten beseitigen oder mindern, die sich im Rahmen einer Periodenbesteuerung durch die Progressionswirkung ergeben (vgl. Kirchhof in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 2 Rdnr. B 36). Die steuerliche Belastung soll bei Einkünften, die dem Steuerpflichtigen für eine mehrjährige Tätigkeit zufließen, möglichst nicht höher sein, als wenn ihm in jedem der mehreren Jahre ein Anteil zugeflossen wäre. Gerade deshalb setzt die Annahme außerordentlicher Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 3 EStG aF und des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nF voraus, dass die zusammengeballte Entlohnung eine entsprechende Progressionswirkung typischerweise erwarten lässt. Daran fehlt es regelmäßig, wenn ein Freiberufler ein berufusübliches Honorar für eine mehrjährige Tätigkeit erhält. Ein solches Honorar ist nicht den außerordentlichen, sondern den übrigen Einkünften zuzuordnen, weil der Freiberufler typischerweise der Höhe nach schwankende Einnahmen und damit auch Einkünfte erzielt, für die sich der nach der Vorschrift gewollte Tarifausgleich in anderer Weise vollzieht (vgl. BFH-Urteile vom 10. Mai 1961, IV 170/58 U, BStBl III 1961, 354; vom 10. Mai 1961, IV 275/59 U, BStBl III 1961, 532; in BStBl II 1973, 729). Die im Einzelfall dennoch eintretende Progressionswirkung erlaubt noch keine Zuordnung der Einkünfte zu den außerordentlichen.

In seiner über Jahrzehnte bestehenden ständigen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 17. Februar 1993, I R 119/91, BFH/NV 1993, 593 und vom 6. Oktober 1993, I R 98/92, BFH/NV 1994, 775, jeweils m.w.N.) hat der BFH zwei Fallgruppen herausgebildet, bei denen er ausnahmsweise die begünstigende Anwendung des § 34 EStG auch bei mehrjährigen Tätigkeiten von Freiberuflern zulässt, nämlich wenn der Steuerpflichtige sich während mehrerer Jahre ausschließlich einer Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem Veranlagungszeitraum erhalten hat oder wenn eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sondertätigkeit, die von der übrigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausreichend abgrenzbar ist und nicht zum regelmäßigen Gewinnbetrieb gehört, in einem Veranlagungszeitraum entlohnt wird (BFH-Urteil vom 22. Mai 1975, IV R 33/72, BStBl. II 1975, 765). Dieser Auffassung haben sich weite Teile der Literatur (vgl. zum Meinungsstand Horn in H/H/R EStG § 34 Rd.) und die Verwaltung (vgl. R 200 EStR) angeschlossen. Unstreitig trifft der Streitfall keine dieser beiden Fallgruppen. Der Kläger erhielt die Nachzahlung für seine laufende freiberufliche Tätigkeit, mithin keine abgrenzbare Sondertätigkeit. Die Nachzahlung betrifft auch nicht nur eine einzige Sache, der sich der Kläger über mehrere Jahre gewidmet hat, sondern eine

Vielzahl von Einzelleistungen im Zusammenhang mit der Behandlung einer Vielzahl von Patienten.

Die beiden genannten Fallgruppen sind aber nicht die einzigen Fälle, bei denen eine steuerliche Begünstigung für mehrjährige Tätigkeit von Freiberuflern in Betracht kommt. So hat der 11. Senat des BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung für die Vorgängerregelung des § 34 Abs. 3 EStG aF sowie der 4. Senat des BFH für die Regelung des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nF entschieden, dass außerordentliche Einkünfte aus Vergütungen für eine mehrjährige Tätigkeit auch dann vorliegen, wenn eine einmalige Sonderzahlung für langjährige Dienste aufgrund einer arbeitnehmerähnlichen Stellung gezahlt wird (BFH-Urteil vom 7. Juli 2004, XI R 44/03, BStBl II 2005, 276 und BFH-Beschluss vom 27. Mai 2005, IV B 76/03, nv, juris).

Nach Auffassung des erkennenden Senats in seiner Mehrheit bildet auch der Streitfall eine Ausnahme, für die die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG Anwendung findet. Der Nachzahlungsbetrag, den der Kläger im Streitjahr erhalten hat, gehört nämlich nicht zu den berufsüblichen Honoraren, die ein Freiberufler für eine mehrjährige Tätigkeit erhält. Die im Streitjahr eingetretene Zusammenballung überschreitet den Rahmen typischerweise bei Gewinneinkünften eintretender Schwankungen von Einnahmen und Gewinnen bei weitem. Der Kläger befindet sich, soweit er Leistungen an Kassenpatienten erbringt, hinsichtlich seiner Betriebseinnahmen in einer Lage, die sich von der anderer Freiberufler, z.B. der von Rechtsanwälten, erheblich unterscheidet. So liegt es nicht in den Händen des Klägers, wann oder in welcher Höhe er seine Leistungen abrechnet. Er kann auch keine Vorschüsse verlangen. Sämtliche Abrechnungsmodalitäten sind dem Kläger vorgegeben. Er rechnet quartalsweise mit der kassenärztlichen Vereinigung ab, wobei er nur die im jeweiligen Quartal gegenüber den Patienten erbrachten Leistungen abrechnen darf. Kurze Zeit später erhält der Kläger dann Zahlungen für seine Leistungen nach den von der kassenärztlichen Vereinigung angesetzten Punktwerten für das abgerechnete Quartal. Auf diese Weise hat der Kläger typischerweise weder ein Verzugs- noch ein Bonitätsrisiko, so dass es typischerweise auch zu keinen Zusammenballungen von Zahlungen kommen kann. Die Einnahmen des Klägers fallen typischerweise regelmäßig für einen abgegrenzten kurzen Zeitraum in zuvor festgelegter Höhe an. Hier ergeben sich Parallelen zum Lohn eines Arbeitnehmers. Zwar hängt die Vergütung des Klägers von der Zahl der behandelten Patienten und Art der Behandlung ab, wodurch die Einnahmen des Klägers in gewissem Umfang schwanken. Aber auch die Einnahmen eines Arbeitnehmers können, z.B. bei Akkordlohn, Schwankungen ausgesetzt sein.

Die kassenärztliche Vereinigung hatte dem Kläger - wie sich später heraus stellte rechtswidrig - in den Jahren 1993 bis 1998 erzielte Einnahmen für von ihm erbrachte Leistungen vorenthalten und erst im Streitjahr 2001 ausgezahlt. Der Betrag von mehr als 228.000 DM ist zudem sowohl in der absoluten Summe als auch im Verhältnis zu den regelmäßigen Einnahmen des Klägers erheblich. Der Nachzahlungsbetrag ist von den übrigen laufenden Einnahmen des Streitjahrs eindeutig abgrenzbar und bei der gesamten beruflichen Tätigkeit des Klägers ein einmaliger Geschäftsvorfall.

Zwar mag eine sich über einen längeren Zeitraum hinziehende Auseinandersetzung um Honorarforderungen bei einem Freiberufler noch nicht außerordentlich sein. Der Streitfall liegt aber insoweit besonders, als die kassenärztliche Vereinigung als Körperschaft des öffentlichen Rechts einseitig und rechtswidrig den Honoraranspruch des Klägers gemindert und die erzielten Einnahmen erst Jahre später ausgezahlt hat, obwohl über Art und Umfang

der vom Kläger erbrachten Leistungen kein Streit bestand. Die kassenärztliche Vereinigung war dabei der irrigen Auffassung, den Punktwert einseitig absenken zu dürfen. Hier ergeben sich Parallelen zum Fall eines Arbeitnehmers, dem nach jahrelanger gerichtlicher Auseinandersetzung wegen einer unwirksamen Änderungskündigung, der vor der Kündigung vereinbarte Arbeitslohn für die geleistete Arbeit nachgezahlt wird. In einem solchen Fall griffe ebenfalls die Vorschrift des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG.

Der Kläger konnte sich im Streitjahr der durch die Nachzahlung eingetretenen Zusammenballung mit seinen laufenden Einkünften nicht entziehen. Dies liegt nicht an der von ihm gewählten Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG. Denn auch ein bilanzierender Steuerpflichtiger hätte diese Zusammenballung nicht verhindern können. In den Jahren 1993 bis 1998 war nicht absehbar, dass es zu der Nachzahlung kommen würde. Somit hätten diese nicht realisierten und zu diesem Zeitpunkt nicht realisierbaren Einnahmen auch nicht in den Jahren 1993 bis 1998 gewinnerhöhend erfasst werden können und dürfen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

Die Revision wurde nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen, weil im Streitfall die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert. Die Entscheidung weicht möglicherweise von der genannten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ab.