

**§ 3 Nr. 9**

**[Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses]**

aufgehoben durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm v. 22.12.2005 (BGBl. I 2005, 3682; BSStBl. I 2006, 79).

Steuerfrei sind

...

9. *Abfindungen wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten oder gerichtlich ausgesprochenen Auflösung des Dienstverhältnisses, höchstens jedoch 7 200 Euro.* <sup>2</sup>*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;*

...

Autor: Dr. Volker **Kreft**, Richter am Niedersächsischen FG  
 Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH, München

**Inhaltsübersicht**

	Anm.		Anm.
<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9</b>		b) Auflösung des Dienstverhältnisses . . .	13
1. Überblick zu Nr. 9 . . . . .	1	3. Abfindung „wegen“ der Auflösung des Dienstverhältnisses . . . . .	14
2. Rechtsentwicklung und zeitliche Geltung der Nr. 9 . . . . .	2	<b>II. Vom Arbeitgeber veranlasste oder gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses</b>	
3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 9	3	1. Vom Arbeitgeber veranlasste Auflösung des Dienstverhältnisses . . . . .	16
4. Geltungsbereich der Nr. 9 . . . . .	6	2. Gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses . . . . .	17
5. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	7	<b>III. Rechtsfolge des Satzes 1: Höchstbetrag von 7 200 € . . . . .</b>	<b>18</b>
6. Verfahrensfragen . . . . .	9	<b>C. Weitere Voraussetzungen für die erhöhten Höchstbeträge (Satz 2)</b>	
<b>B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Grundhöchstbetrags für steuerfreie Abfindungen (Satz 1)</b>		1. Vorbemerkung . . . . .	24
<b>I. Abfindung wegen Auflösung des Dienstverhältnisses</b>		2. Altersbedingte Voraussetzungen und Mindestdauer des Dienstverhältnisses . . . . .	25
1. Begriff der Abfindung . . . . .	11		
2. Auflösung des Dienstverhältnisses			
a) Begriff des Dienstverhältnisses . . . . .	12		

## A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 9

**Aus dem neueren Schrifttum:** WEBER-GRELLET, Neue BFH-Rechtsprechung zu Abfindungen und Entschädigungen, DStR 1996, 1993; OFFERHAUS, Neue Steuerrechtsfragen zur Entschädigung von Arbeitnehmern bei Auflösung des Dienstverhältnisses, DStZ 1997, 108; WENDT, Anm. zum BFH-Urteil v. 16.7.1997 – XI R 85/96, FR 1997, 765; NAUMANN, Steuerfreie Abfindungen gem. § 3 Nr. 9 Satz 1 EStG bei Betriebsübergang?, BB 1998, 74; BREUER, Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses, NWB F. 6. 4009 – 4030 (45/1999); OFFERHAUS, Im Dienstvertrag vereinbarte Abfindung oder Entschädigung nicht steuerbegünstigt?, DB 2000, 396; PRÖPPER, Steuerfreie Abfindungen gemäß § 3 Nr. 9 auch bei Kündigung nach Widerspruch gegen Betriebsübergang, BB 2000, 1817; BERGKEMPER, Neue Bundesländer – Anerkennung von Beschäftigungszeiten bei der Besteuerung von Abfindungen; FR 2000, 978; BIBER, Der Übergang vom Erwerbsleben in den Ruhestand, EStB 2001, 161; FUHRMANN, Steuerfreie Abfindung wegen gerichtlicher Auflösung im Sinne des § 3 Nr. 9 Satz 1 EStG auch bei Bestätigung einer vorangegangenen Kündigung?, FR 2001, 399; DÜVELL, Die Absenkung der Höchstbeträge für Abfindungen und Übergangsgelder im Haushaltsbegleitgesetz 2004, FA 2004, 75; KANZLER, Vorruhestandsgelder als Teil der Entschädigung für den Verlust des Arbeitsplatzes, FR 2005, 25; TAUSCH/PLENKER, Änderungen durch das Gesetz zum Einstieg in ein steuerliches Sofortprogramm, DB 2006, 8.

### 1 1. Überblick zu Nr. 9

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.

### 2 2. Rechtsentwicklung und zeitliche Geltung der Nr. 9

Die StBefreiung geht auf § 8 Nr. 9 EStG 1925 zurück und wurde in der Folgezeit vielfach geändert. 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 Verträge über Abfindungen, Gerichtsentscheidungen oder Entlassungen vor dem 1.1.2006 hat der Gesetzgeber aus Vertrauensschutzgründen in § 52 Abs. 4a eine Übergangsregelung geschaffen. Wegen der Aufhebung der Vorschrift wurde auf die ausführliche Darstellung der Gesetzesentwicklung verzichtet.

**Zeitliche Geltung:** Nach der Übergangsregelung des § 52 Abs. 4a 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. In den folgenden Fallkonstellationen ist die Anwendbarkeit der Übergangsregelung jedoch problematischer:

► *Altersteilzeitfälle:* Erhält der ArbN nach einer vor dem 1.1.2006 getroffenen Altersteilzeitvereinbarung einen Anspruch auf Zahlung einer Abfindung, so ist Nr. 9 in diesen Fällen nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 4a ebenfalls nur dann anwendbar, wenn die Auszahlung vor dem 1.1.2008 erfolgt.

Da in der Praxis ca. 90 vH der Altersteilsverträge sog. *Blockmodelle* sind, bei denen die ArbN in der ersten Hälfte der vereinbarten Laufzeit weiterhin die volle Arbeitsleistung erbringen und in der zweiten Hälfte eine Freistellungsphase eintritt und deren Laufzeit bis zu sechs Jahren betragen kann (§ 2 Abs. 2 Satz 1

Nr. 1 AltersteilzeitG), würden viele ArbN, die Anspruch auf eine Abfindung bei Beendigung der Altersteilzeit haben, nicht in den Genuss der Übergangsregelung kommen. Dies würde uE jedoch einen Verstoß gegen das verfassungsrechtliche Gebot des Vertrauensschutzes bedeuten. Da die Beteiligten bei der Vereinbarung in den meisten Fällen von den seinerzeit geltenden stl. Rahmenbedingungen ausgegangen sind, stellt sich die wortlautgetreue Anwendung des § 52 Abs. 4a ggf. als *unzulässige belastende Rückwirkung* (in Form der Enttäuschung betätigten und schutzwürdigen Vertrauens) dar. Einen solchen Verstoß müsste man uE jedenfalls annehmen, wenn man – wie sich in der neueren Rspr. des BVerfG abzeichnet (vgl. zB BVerfG v. 3.12.1997 – 2 BvR 882/97, FR 1998, 377) – nicht auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer, sondern auf den Zeitpunkt der konkreten Disposition des Stpfl. abstellt. Eine für die Durchbrechung des Vertrauensschutzes erforderliche Rechtfertigung ist dagegen nicht erkennbar. Insbesondere kommen als Rechtfertigungsgründe eine Verhinderung von Ankündigungs- oder Mitnahmeeffekten hier nicht in Betracht, da die Vereinbarungen in den meisten Fällen vor Bekanntwerden der ersten gesetzgeberischen Überlegungen zur Abschaffung der Nr. 9 geschlossen wurden (vgl. § 3 Nr. 9 Anm. J 05-9 mit ausführlicher Begründung).

Ein *Vorziehen* einer erst nach dem 1.1.2008 fälligen Abfindung, um in den Genuss der Steuervergünstigung zu kommen, dürfte zwar uE schon aus den vorgenannten Vertrauensschutzgründen grds. unschädlich sein (so auch TAUSCH/PLENKER, DB 2006, 8). Abgesehen davon, dass viele Unternehmen die Abfindungszahlungen ggf. schon aus Liquiditätsgründen nicht vorziehen können, ist aber die Inanspruchnahme der Steuervergünstigung zumindest in den Fällen problematisch, in denen die vorgezogene Abfindungszahlung noch in die Arbeitsphase fällt. Da das Arbeitsverhältnis erst nach Ablauf der oft mehrjährigen Freistellungsphase beendet wird, dürfte zweifelhaft sein, ob die Abfindung „wegen“ der Auflösung des Dienstverhältnisses gezahlt wird (vgl. § 3 Nr. 9 Anm. J 05-9).

► *Abfindungen nach einem Sozialplan*: Str. ist, ob ein vor dem 1.1.2006 aufgestellter Sozialplan zu einem individualisierten Abfindungsanspruch des ArbN führt, wenn sich aus dem Sozialplan die Namen der vom geplanten Stellenabbau betroffenen ArbN ergeben und die Höhe einer möglichen Abfindung bestimmbar ist.

▷ *Sozialplan als Anspruchsgrundlage*: Teilweise wird vertreten, dass allein die Aufstellung eines Sozialplans noch keine Anspruchsgrundlage für eine Abfindung ist und zusätzlich immer auch eine vor dem 1.1.2006 erfolgte Kündigung des einzelnen ArbN oder der Abschluss eines Aufhebungsvertrags erforderlich ist (so TAUSCH/PLENKER, DB 2006, 8, 9, die diese Auffassung aus BTDrucks. 16/255, Allgemeiner Teil der Ausschussempfehlung, herleiten). UE begründet der Sozialplan jedoch bereits einen individuellen Anspruch der einzelnen ArbN, soweit der einzelne ArbN konkret als Anspruchsberechtigter benannt ist (glA HOHENSTATT/WILLEMSSEN in HENSSLER/WILLEMSSEN/KALB [Hrsg.], Arbeitsrecht Kommentar, 2004, § 112 BetrVG Rn. 79; TSCHÖPE [Hrsg.], Anwalts-Handbuch Arbeitsrecht, 4. Aufl. 2005, Teil 4 A Rn. 895; vgl. hierzu auch § 3 Nr. 9 Anm. J 05-10).

▷ *Sozialplan als Rahmenvereinbarung*: Selbst wenn der vor dem 1.1.2006 aufgestellte Sozialplan nur als Rahmenvereinbarung geschlossen wurde und eine Konkretisierung erst später erfolgt, zB durch einzelvertragliche Vereinbarung mit dem ArbN oder durch Zahlungen aus einem im Rahmen des Sozialplans vereinbarten Härtefonds, stellt dieser uE bereits eine für die Anwendbarkeit

des § 52 Abs. 4a Satz 1 ausreichende Anspruchsgrundlage dar. Zunächst legt der Gesetzeswortlaut des § 52 Abs. 4a Satz 1 („...Ansprüche *der* Arbeitnehmer ...“) mit der Verwendung des Plurals diese Auslegung nahe, denn Nr. 9 sprach stets von *dem* ArbN und auch § 52 Abs. 4a Satz 1 verwendet später die Formulierung „soweit die Abfindungen *dem* Arbeitnehmer vor dem 1.1.2008 zufließen.“ Die abweichende Verwendung des Plurals in Bezug auf die Anspruchsentstehung deutet darauf hin, dass der Gesetzgeber auch Ansprüche auf kollektivrechtlicher Basis in den Anwendungsbereich der Übergangsregelung einbeziehen wollte. Darüber hinaus wäre es verfassungsrechtlich bedenklich, wenn Abfindungen auf der Basis von Sozialplänen stl. unterschiedlich beurteilt würden, je nachdem, ob die Ansprüche bereits im Sozialplan konkretisiert sind oder nicht. Eine Rechtfertigung für eine solche Ungleichbehandlung ist hier genauso wenig erkennbar wie in den Fällen, in denen ArbN, die von der Entlassung besonders schwer getroffen sind, später Mittel aus einem Härtefonds erhalten. Auch hier ist uE davon auszugehen, dass der Anspruch auf diese Mittel bereits bei Abschluss des Sozialplans entstanden ist und lediglich die konkreten anspruchsbegründenden Merkmale den Parteien des Sozialplans noch nicht bekannt waren (vgl. auch § 3 Nr. 9 Anm. J 05-10).

- ▷ *Klage auf Sozialplanleistungen:* Klagt ein ArbN im Rahmen einer Leistungsklage einen höheren Abfindungsanspruch ein, als ihm nach dem vor dem 1.1.2006 vereinbarten Sozialplan zusteht, so ist uE auch unschädlich, wenn die Klage erst nach dem 1.1.2006 anhängig gemacht wird (anders aber, wenn die Klage eines ArbN erst auf Einbeziehung in den Sozialplan gerichtet ist). Dem Grunde nach ist der Abfindungsanspruch bereits mit der Vereinbarung des Sozialplans entstanden.
- ▶ *Abfindungsansprüche nach § 1a KSchG:* Nach § 1a KSchG hat der ArbN bei einer arbeitgeberseitigen Kündigung wegen dringender betrieblicher Erfordernisse einen gesetzlichen Anspruch auf eine Abfindung, wenn er innerhalb einer Frist von 3 Wochen (§ 4 KSchG) nach Zugang der schriftlichen Kündigung keine Kündigungsschutzklage erhebt. In diesen Fällen ist für die Anwendung der Nr. 9 str., ob bei einer vor dem 1.1.2006 erfolgten Kündigung auch die Drei-Wochen-Frist spätestens am 31.12.2005 abgelaufen sein muss. Teilweise wird vertreten, dass das Verstreichen der Drei-Wochen-Frist ohne Klageerhebung ex tunc auf den Zeitpunkt der Arbeitgeberkündigung zurückwirkt mit der Folge, dass der Abfindungsanspruch bereits mit der Kündigung und damit vor dem 1.1.2006 entsteht (so TAUSCH/PLENKER, DB 2006, 8, 9). UE entsteht der Abfindungsanspruch nach dem Wortlaut des § 1a Abs. 1 Satz 1 KSchG jedoch erst mit Ablauf der Kündigungsfrist (glA TSCHÖPE [Hrsg.], Anwalts-Handbuch, 4. Aufl. 2005, Teil 3 D Rn. 294). Das bedeutet, dass der ArbN nur dann die Steuervergünstigung der Nr. 9 in Anspruch nehmen kann, wenn auch die Drei-Wochen-Frist bereits vor dem 31.12.2005 abgelaufen ist. Erhebt der ArbN gegen eine vor dem 1.1.2006 ausgesprochene Kündigung nach dem 31.12.2005 Klage und einigen sich die Beteiligten im Laufe des folgenden Arbeitsgerichtsprozesses auf eine Abfindungszahlung, kann hierfür nach dem Wortlaut des § 52 Abs. 4a die Übergangsregelung nicht in Anspruch genommen werden. Der ArbN hat in diesen Fällen weder vor dem 1.1.2006 einen Abfindungsanspruch erlangt noch eine Kündigungsschutzklage anhängig gemacht.

### 3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Nr. 9

Bei den Abfindungen wegen Auflösung des Dienstverhältnisses handelt es sich um Arbeitslohn (§ 2 Abs. 2 Nr. 4 LStDV; BFH v. 10.7.1996 – I R 83/95,

BStBl. II 1996, 341), der nach dem Wegfall der Nr. 9 (vorbehaltlich der Tarifiermäßigung des § 34) wieder vollständig stpfl. ist. Mit der Aufhebung der Vorschrift ab VZ 2006 werden die mit der Vorschrift bezweckten sozialen Aspekte (Vermeidung sozialer Härten) durch haushalterische Gründe verdrängt. Nach dem Willen des Gesetzgebers soll die Aufhebung insbes. unter dem Gleichheitsgesichtspunkt gerechtfertigt sein, da auch der bei Fortbestand des Dienstverhältnisses gezahlte Arbeitslohn stpfl. wäre (Begründung uE fragwürdig). Verfassungsrechtlich ist Nr. 9 nicht zu beanstanden.

Einstweilen frei.

4–5

#### 4. Geltungsbereich der Nr. 9

6

**Sachlicher Geltungsbereich:** Die StBefreiung bezieht sich ausschließlich auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Tätigkeitsvergütungen iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 fallen nicht darunter (Nds. FG v. 23.2.1995, EFG 1995, 878, rkr.; BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515; kritisch Paus, INF 1996, 418).

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift gilt für unbeschränkt und beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 1 enthält keine Einschränkungen). Sie ist im Grundsatz für alle ArbN anwendbar, nicht jedoch für Beamte, Richter und Soldaten (Umkehrschluss aus § 3 Nr. 10 idF bis VZ 2005).

#### 5. Verhältnis zu anderen Vorschriften

7

**Verhältnis zu § 34 Abs. 1 und 2:** Stfreie Einkünfte nach Nr. 9 sind bei der Beurteilung der Zusammenballung von Einkünften gemäß §§ 24 Nr. 1a, 34 Abs. 1 und 2 nicht zu berücksichtigen (BFH v. 2.9.1992 – XI R 44/91, BStBl. II 1993, 52; v. 14.4.2005 – XI R 11/04, BFH/NV 2005, 1772). Auch nach Wegfall der Nr. 9 zum 1.1.2006 kann ein Abfindungsbetrag bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 (Fünftelungsregelung) ermäßigt besteuert werden (BMF v. 24.5.2004, BStBl. I 2004, 505 u. 633).

Einstweilen frei

8

#### 6. Verfahrensfragen

9

Der ArbG kann die Abfindungen grds. so lange stfrei auszahlen, bis der für den ArbN maßgebliche Freibetrag ausgeschöpft ist. Die Durchführung des LStAbzugs richtet sich nach § 39b Abs. 3. Abfindungen nach Nr. 9 sind sonstige Bezüge iSd. Vorschrift. Nr. 9 gilt auch für Teilzeitbeschäftigte, für die die LSt. nach § 40a pauschal erhoben wird, da es für die Anwendbarkeit nicht auf die Art der Steuererhebung ankommt (R 9 Abs. 1 Satz 5 LStR 2005).

Einstweilen frei.

10

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

### I. Abfindung wegen Auflösung des Dienstverhältnisses

#### 1. Begriff der Abfindung

11

Abfindungen sind nach höchstrichterlicher Rechtsprechung Zahlungen, die mit der Auflösung des Dienstverhältnisses im (sachlichen) Zusammenhang stehen, insbes. Leistungen zum Ausgleich von Nachteilen wegen Verlusts des Arbeits-

platzes (zB BFH v. 24.4.1991 – XI R 9/87, BStBl. II 1991, 723; v. 10.11.2004 – XI R 14/04, BFH/NV 2005, 1247; R 9 Abs. 1 Satz 1 LStR 2005; zum Abfindungsbegriff s. auch BREUER, NWB v. 24.3.1999, F. 6, 4009). 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). Vorruhestandsgelder 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. Es kommt auch 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; R 9 Abs. 1 Satz 4 LStR 2005). Andererseits ist unschädlich, wenn die Abfindung bereits im Dienstvertrag für den Fall der späteren Auflösung vereinbart war (so jetzt BFH v. 10.9.2003 – XI R 9/02, BStBl. II 2004, 439, zu § 24 Nr. 1 in Abweichung zu BFH v. 27.2.1991 – XI R 8/87, BStBl. II 1991, 703; Nds. FG v. 6.9.1990 – II R 463/86, EFG 1991, 453, rkr., zu Kündigungsrente; OFFERHAUS, BB 2000, 396; KIRCHHOF/v. BECKERATH VI. § 3 Nr. 9 Rn. 38; aA FG München v. 16.9.1999, EFG 2000, 67, rkr.).

## 2. Auflösung des Dienstverhältnisses

### 12 a) Begriff des Dienstverhältnisses

Stfrei 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 (so auch KIRCHHOF/v. BECKERATH VI. § 3 Rn. 38). Ein ArbN kann auch in mehreren selbständigen Arbeitsverhältnissen stehen (FG Rhld.-Pf. v. 28.6.1996, EFG 1997, 390, rkr.).

### 13 b) Auflösung des Dienstverhältnisses

Nach stRspr. insbes. des BFH ist unter Auflösung des Dienstverhältnisses die nach bürgerlichem (Arbeits-)Recht wirksame Auflösung zu verstehen (BFH v. 15.10.2003 – XI R 17/02, BStBl. II 2004, 264; vgl. auch BREUER, NWB v. 24.3.1999, F. 6, 4009). 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 Urteil (v. BORNHAUPT, BB 1980, Beil. 7). Da für die Abgrenzung zwischen stfreien Abfindungen und stpfl. Bezügen allein die zivil- bzw. arbeitsrechtliche Auflösung des Dienstverhältnisses entscheidend ist, haben es die Beteiligten in der Hand, ob und gegebenenfalls 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, 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. Im Beschluss v. 8.7.2005 – XI B 32/03 (BFH/NV 2005, 1859) deutet der BFH jedoch eine generelle Abkehr von dieser formal geprägten Auslegung des Auflösungsbegriffs an.

**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; BFH 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, 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. 21.6.1990 – X R 48/86, BStBl. II 1990, 1021; v. 16.7.1997 – XI R 85/96, BStBl. II 1997, 666; v. 12.4.2000 – XI R 1/99, BFH/NV 2000, 1195; zur Abgrenzung s. FG Düss. v. 13.12.2000, EFG 2001, 502, rkr.).

**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; vgl. aber PRÖPPER, BB 2000, 1817, der Nr. 9 in Fällen der Kündigung nach Widerspruch gegen einen Betriebsübergang für anwendbar hält).

**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, EFG 1997, 1297, rkr.).

**Stellungnahme:** UE zu Recht stellt die neuere BFH-Rspr. – 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 vorge-

nannten Fallgruppen übertragen werden (zur Änderungskündigung s. WENDT, FR 1997, 765; so wohl jetzt auch der BFH, vgl. Beschl. 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 (so jetzt auch FG Bdb. v. 24.8.2005, EFG 2005, 1667, Rev. Az. des BFH: XI R 52/05; ähnlich schon FG Ba.-Württ. v. 1.12.2003, EFG 2004, 656, rkr., zu § 24 Nr. 1a iVm. § 34 Abs. 1 und 2.).

### 14 3. Abfindung „wegen“ der Auflösung des Dienstverhältnisses

Stfrei 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. 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 Begründung 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; s. auch FG Rhld.-Pf. v. 28.10.2003, FGReport 2005, 89; Rev. BFH Az.: XI R 18/05).

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 Arbeitsverhältnisses bereits erdient 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. Rentenanswartschaften*: Abfindungen zur Abgeltung betrieblicher Pensions- bzw. Rentenanswartschaften 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 vom ArbN bereits verdienten 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 aaO). Auch eine bereits im Dienstvertrag vereinbarte sog. Kündigungsrente kann ggf. stfreie Abfindung sein (Nds. FG v. 6.9.1990, EFG 1991, 453, rkr.).

Einstweilen frei.

15

## II. Vom Arbeitgeber veranlasste oder gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses

### 1. Vom Arbeitgeber veranlasste Auflösung des Dienstverhältnisses

16

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

**Mitveranlassung durch den Arbeitgeber 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).

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 Arbeitgeber 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 (allgemeine Meinung: vgl. BFH v. 10.11.2004 – XI R 51/03, BStBl. II 2005, 441; KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 9/54; SCHMIDT/HEINICKE XXIV. § 3 ABC, Stichwort: „Abfindungen wegen Auflösung eines Dienstverhältnisses“ unter c.; R 9 Abs. 2 LStR 2005).

**Vom Arbeitnehmer 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; BFH 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 Arbeitnehmer** nach dem Zeitpunkt der Vereinbarung einer vom ArbG veranlassten Auflösung des Dienstverhältnisses, aber vor dem Zeitpunkt, zu dem das Dienstverhältnis auf Grund der Kündigung bzw. des Auflösungsver-

trags endet, soll eine an die Erben gezahlte Abfindung stfrei sein, obwohl das Dienstverhältnis an sich durch den Tod des ArbN beendet worden ist (v. BORNHAUPT, BB 1980, Beil. 7; OFFERHAUS, DStZ 1981, 445; FG Münster v. 23.7.1981, EFG 1982, 176; Bedenken: KSM/v. BECKERATH, § 3 Rn. B 9/41). UE ist der soziale Gesichtspunkt eines Härteausgleichs (s. Anm. 3) auch gegenüber dem Erben des ArbN von Bedeutung, jedenfalls soweit es sich um unterhaltsberechtignte Angehörige handelt.

## 2. Gerichtlich ausgesprochene Auflösung des Dienstverhältnisses

17

Die Abfindung wegen gerichtlich ausgesprochener Auflösung (hierzu ausführlich FUHRMANN, FR 2001, 399) ist im Rahmen der Höchstbeträge (s. Anm. 18) 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).

### III. Rechtsfolge des Satzes 1: Höchstbetrag von 7200 €

18

Abfindungen iSd. Nr. 9 waren nicht in vollem Umfang stfrei. Die StFreiheit war an einen Höchstbetrag (ab VZ 2004: 7200 €; zur Absenkung durch das HBegLG 2004 s. DÜVELL, FA 2004, 75) 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 (OFFERHAUS, DB 1991, 2456; R 9 Abs. 3 Satz 3 LStR 2005; aA BECKERMANN, DB 1986, 1427). 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, 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, EFG 1991, 721, rkr.), auch bei Auflösung einer nur organisatorisch aufgespalteten, aber einheitlichen Tätigkeit im Unternehmensverbund (FG Rhld.-Pf. v. 14.9.2005, 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.

Einstweilen frei.

19–23

### C. Weitere Voraussetzungen für die erhöhten Höchstbeträge (Satz 2)

#### 24 1. Vorbemerkung

Voraussetzung für die erhöhten Höchstbeträge nach Satz 2 sind zunächst die Tatbestandsmerkmale des Satzes 1. Satz 2 beinhaltet die zusätzlichen Voraussetzungen. Die erhöhten Höchstbeträge nach Satz 2 sind aus sozialen Gründen nach Alter und Dauer des Dienstverhältnisses gestaffelt.

#### 25 2. Altersbedingte Voraussetzungen und Mindestdauer des Dienstverhältnisses

Der erhöhte Höchstbetrag betrug nach Nr. 9 Satz 2 Alt. 1 ab VZ 2004 9 000 €, 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 11 000 €.

**Maßgebender Zeitpunkt** für die zusätzlichen Voraussetzungen des Satzes 2 ist der Zeitpunkt der Auflösung des Dienstverhältnisses (FG Köln v. 1.8.1991, EFG 1991, 646, rkr.; SCHMIDT/HEINICKE XXV. § 3 ABC, Stichwort: „Abfindungen wegen Auflösung eines Dienstverhältnisses“ unter d). 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). Zur Anerkennung von Beschäftigungszeiten im Beitrittsgebiet s. FG Bdb. v. 2.3.2000, EFG 2000, 533; BERGKEMPER, FR 2000, 978.