

Urteil vom 07. Mai 2015, VI R 44/13

Ermäßigt zu besteuender Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit - Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör

BFH VI. Senat

EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 4, EStG § 19 Abs 1, EStG VZ 2007 , FGO § 93 Abs 3, FGO § 96 Abs 2, GG Art 103 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 28. November 2012, Az: 3 K 2109/11

Leitsätze

1. Arbeitslohn, der für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet wird, kann als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nach der sogenannten Fünftelregelung zu besteuern sein, wenn wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen.
2. Um einmalige (Sonder)Einkünfte, die für die konkrete Berufstätigkeit unüblich sind und nicht regelmäßig anfallen, muss es sich nicht handeln. Insbesondere ist es nicht erforderlich, dass die Tätigkeit selbst von der regelmäßigen Erwerbstätigkeit abgrenzbar ist oder die in mehreren Veranlagungszeiträumen erdiente Vergütung auf einem besonderen Rechtsgrund beruht, der diese von den laufenden Einkünften unterscheidbar macht.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 29. November 2012 3 K 2109/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob im Streitjahr (2007) eine nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermäßigt zu besteuende Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit vorliegt.
- 2 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute und werden zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 3 Der Kläger ist als Vorstand einer als gemeinnützig anerkannten Stiftung, die sich überwiegend aus Spenden finanziert, tätig. Die Rechtsbeziehungen zwischen ihm und der Stiftung sind in einem Dienstvertrag geregelt.
- 4 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger u.a., dass es sich bei der von der Stiftung erhaltenen Tätigkeitsvergütung des Klägers um ermäßigt zu steuernden Arbeitslohn für mehrere Jahre handele, denn der Lohnzahlungszeitraum sei ausnahmsweise --und mit seinem Einverständnis-- von zwölf auf 14 Monate erweitert worden. Dadurch sei der monatliche Durchschnittsbetrag der klägerischen Bezüge um mehr als 10 % reduziert und eine möglicherweise unangemessen hohe gemeinnützigkeitsschädliche Vergütung i.S. von § 55 der Abgabenordnung (AO) vermieden worden.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Steuererklärung der Kläger und setzte die Einkommensteuer 2007 mit Bescheid vom 13. Januar 2009 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung änderte das FA unter dem Datum 10. November 2010 den Einkommensteuerbescheid für 2007 nach § 164 Abs. 2 AO und wendete § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG nicht mehr an.
- 6 Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA zurück. Es führte u.a. aus, § 34 EStG könne vorliegend nicht

angewendet werden. Nicht sämtliche Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten und damit für Tätigkeiten, die sich über zwei Veranlagungszeiträume erstreckten und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassten, seien ermäßigt zu besteuern. Es müsse sich zusätzlich um außerordentliche Einkünfte handeln. Daran fehle es im Streitfall. Vorliegend stehe die Besteuerung von laufendem Arbeitslohn in Streit, der regelmäßig wiederkehrend ausbezahlt und zeitraumbezogen definiert worden sei.

- 7** Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage statt. Das FA habe die streitige Tätigkeitsvergütung des Klägers zu Unrecht nicht ermäßigt besteuert. Als ermäßigt zu besteuernde außerordentlichen Einkünfte kämen insbesondere Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht. Mehrjährig sei nach der mit Wirkung zum 1. Januar 2007 in § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG eingefügten Legaldefinition eine Tätigkeit, soweit sie sich --wie vorliegend-- über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckte und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasse. Da im Streitfall für die Zahlung der Vergütung für die mehrjährige Tätigkeit in einer Summe wirtschaftlich vernünftige Gründe vorgelegen hätten, ein Rechtsmissbrauch deshalb ausscheide, sei der vom Kläger von der Stiftung bezogene Arbeitslohn nach der sogenannten "Fünftelregelung" gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu versteuern.
- 8** Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision.
- 9** Es beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 29. November 2012 3 K 2109/11 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10** Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitgegenständliche Vergütung des Klägers nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu besteuern ist.
- 12** 1. Nach § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG ist die auf alle im Veranlagungszeitraum bezogenen außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten besonderen Tarif, der sogenannten "Fünftelregelung" (§ 34 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 EStG), zu berechnen.
- 13** a) Als ermäßigt zu besteuernde außerordentliche Einkünfte kommen insbesondere Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten in Betracht (§ 34 Abs. 2 Nr. 4 1. Halbsatz EStG). Nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 2. Halbsatz EStG ist eine Tätigkeit mehrjährig, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.
- 14** b) Anders als bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit muss es sich, wenn die ermäßigte Besteuerung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG in Rede steht, bei der mehrjährigen Tätigkeit nicht um eine abgrenzbare Sondertätigkeit handeln. Insbesondere ist es nicht erforderlich, dass die Tätigkeit selbst von der regelmäßigen Erwerbstätigkeit abgrenzbar ist oder die in mehreren Veranlagungszeiträumen erdiente Vergütung auf einem besonderen Rechtsgrund beruht, der diese von den laufenden Einkünften unterscheidbar macht.
- 15** Eine Einschränkung des Wortlauts des § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist nicht erforderlich. Sie mag insbesondere bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb, aber auch bei Einkünften aus selbständiger Arbeit angezeigt sein. Denn anders als bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist es bei diesen Einkunftsarten nicht außergewöhnlich, dass in den laufenden Einkünften neben gleichmäßigen auch zufällige und schwankende Einnahmen enthalten sind. Der selbständig Tätige ist in seinen finanziellen und wirtschaftlichen Dispositionen grundsätzlich frei und unabhängig (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Februar 2014 X R 10/12, BFHE 245, 1, BStBl II 2014, 668); der Arbeitnehmer jedoch nicht. Dementsprechend ist beim Arbeitnehmer jede Vergütung für eine Tätigkeit, die sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst, atypisch zusammengeballt und damit "außerordentlich" i.S. des § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG.

- 16** c) Allerdings reicht es nicht aus, dass der Arbeitslohn in einem anderen Veranlagungszeitraum als dem zufließt, zu dem er wirtschaftlich gehört, und dort mit weiteren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zusammentrifft. Die Entlohnung muss vielmehr für sich betrachtet zweckbestimmtes Entgelt für eine mehrjährige Tätigkeit sein, die Vergütung folglich für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten und veranlagungszeitraumübergreifend geleistet werden (vgl. z.B. Senatsurteile vom 7. August 2014 VI R 57/12, BFH/NV 2015, 181, und vom 3. Juli 1987 VI R 43/86, BFHE 150, 431, BStBl II 1987, 820; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 34 Rz 32; Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 34 Rz 44; Horn in Herrmann/Heuer/Raupach, § 34 EStG Rz 64; Zimmermann in Lademann, EStG, § 34 Rz 121; Blümich/Lindberg, § 34 EStG Rz 57; Graf in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 34 Rz 106; Schiffers in Korn, § 34 EStG Rz 59; Herrmann in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 34 Rz 51; R 34.4 Abs. 2 der Einkommensteuer-Richtlinien). Diese mehrjährige Zweckbestimmung kann sich entweder aus dem Anlass der Zuwendung oder aus den übrigen Umständen ergeben. Soweit andere Hinweise auf den Verwendungszweck fehlen, kommt der Berechnung des Entgelts maßgebliche Bedeutung zu (Senatsurteil vom 16. Dezember 1996 VI R 51/96, BFHE 182, 161, BStBl II 1997, 222; Horn, a.a.O., § 34 EStG Rz 64; Mellinghoff, a.a.O., § 34 Rz 30).
- 17** d) Darüber hinaus müssen wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen. Diese können sowohl in der Person des Arbeitnehmers als auch des Arbeitgebers vorliegen (vgl. Senatsurteile vom 19. September 1975 VI R 61/73, BFHE 117, 149, BStBl II 1976, 65; vom 20. November 1970 VI R 183/68, BFHE 101, 237, BStBl II 1971, 263; vom 2. Februar 1962 VI 267/61 U, BFHE 74, 340, BStBl III 1962, 130, und vom 12. April 2007 VI R 6/02, BFHE 217, 547, BStBl II 2007, 581; Mellinghoff, a.a.O., § 34 Rz 32; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 34 Rz 41; Horn, a.a.O., § 34 EStG Rz 66; Zimmermann, a.a.O., § 34 EStG Rz 121; Blümich/Lindberg, § 34 EStG Rz 57; Graf, a.a.O., § 34 Rz 106; Schiffers, a.a.O., § 34 EStG Rz 59; Herrmann, a.a.O., § 34 Rz 51; a.A. Sieker, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 34 Rz B 132 ff.). Das Merkmal der wirtschaftlich vernünftigen Gründe dient der Verhütung von Missbräuchen. Deshalb schließt nur eine willkürliche, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenballung allein aus steuerlichen Gründen die Anwendung der Tarifbegünstigung auf mehrjährigen Arbeitslohn aus (Horn, a.a.O., § 34 EStG Rz 66, m.w.N.).
- 18** 2. Nach diesen Rechtsmaßstäben ist die Entscheidung des FG, dass die streitgegenständliche Vergütung des Klägers nach § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG ermäßigt zu besteuern ist, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Tatsacheninstanz hat das Geschehen dahingehend gewürdigt, dass vorliegend der Lohnzahlungszeitraum einverständlich von zwölf auf 14 Monate verlängert wurde. Der Kläger und die Stiftung haben insbesondere nicht lediglich vereinbart, dass zusätzlich zum jährlichen Arbeitslohn eine Abschlagszahlung für die folgenden zwei Monate zu leisten war. Darüber hinaus hat das FG aufgrund seiner unangefochtenen Feststellungen darauf erkannt, dass für die auf der Verlängerung des Lohnzahlungszeitraums gründende Zusammenballung des Arbeitslohns wirtschaftlich vernünftige --im Streitfall nach Auffassung der Stiftung und des Klägers gemeinnützigkeitsrechtliche-- Gründe vorlagen. An diese Würdigung des Geschehens ist der Senat gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Denn sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze.
- 19** 3. Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung vom 7. Mai 2015 kommt nicht in Betracht.
- 20** a) Das Gericht ist verpflichtet, einen Schriftsatz der Beteiligten zu berücksichtigen, der zwar nach der Beschlussfassung über das Urteil, aber vor dessen Verkündung oder Zustellung eingeht. Kommt das Gericht dieser Verpflichtung nicht nach, so verletzt es den Anspruch des betroffenen Beteiligten auf rechtliches Gehör. Denn das Gericht muss Anträge und Erklärungen der Beteiligten zur Kenntnis nehmen und in Erwägung ziehen, die ihm vor dem Ergehen der Entscheidung zugehen. Maßgebender Zeitpunkt ist die Verkündung des Urteils oder seine Herausgabe zur Zustellung. Handelt es sich um ein aufgrund mündlicher Verhandlung beschlossenes und gemäß § 104 Abs. 2 FGO zuzustellendes Urteil, kann maßgebender Zeitpunkt auch die formlose Bekanntgabe der von den Richtern am BFH unterschriebenen Urteilsformel durch die Geschäftsstelle an einen der Beteiligten sein (BFH-Beschluss vom 11. Dezember 2006 IX B 128/06, BFH/NV 2007, 738, m.w.N.).
- 21** b) Gehen vor der Wirksamkeit eines nach der mündlichen Verhandlung (nur) beschlossenen Urteils noch das Verfahren betreffende Schriftsätze ein, muss der BFH die Frage der Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung prüfen und seine hierüber getroffene Ermessensentscheidung (vgl. § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO) sowie die zugrunde liegenden Erwägungen in einem gesonderten Beschluss oder als Teil des Urteils zum Ausdruck bringen; hierauf haben die Prozessbeteiligten zur Wahrung ihres rechtlichen Gehörs einen Anspruch (BFH-Beschluss in BFH/NV 2007, 738, m.w.N.).
- 22** c) Nach diesen Grundsätzen war der von den Klägern per Telefax am 8. Mai 2015 eingereichte Schriftsatz zu

berücksichtigen. Denn er ist vor der formlosen Bekanntgabe der unterschriebenen Urteilsformel durch die Geschäftsstelle an einen der Beteiligten eingegangen. Allerdings verlangt der Inhalt dieses Schriftsatzes nicht nach einer Wiedereröffnung des Verfahrens. Denn der erkennende Senat sieht sich an die Würdigung des FG, nach der für die Zusammenballung der streitbefangenen Lohnzahlung wirtschaftlich vernünftige --im Streitfall gemeinnützigkeitsrechtliche-- Gründe vorlagen, gebunden. Rechtliche Ausführungen zur Frage, ob die der Lohnzahlung zugrunde liegende Vergütungsregelung gemeinnützigkeitsrechtlichen Bedenken begegnet, sind damit rechtsunerheblich.

23 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de