

Urteil vom 14. Juni 2016, IX R 2/16

Entschädigungszahlung an Berufsfeuerwehrleute für rechtswidrig geleistete Mehrarbeit

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 34, LStDV § 2 Abs 1, LStDV § 2 Abs 2 Nr 4, EStG VZ 2012 , EGRL 104/93 , EGRL 88/2003

vorgehend FG Münster, 30. November 2015, Az: 1 K 1387/15 E

Leitsätze

Entschädigungszahlungen, die ein Feuerwehrbeamter für rechtswidrig geleistete Mehrarbeit erhält, sind steuerbare Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 1. Dezember 2015 1 K 1387/15 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Steuerbarkeit einer Ausgleichszahlung für rechtswidrig erbrachte Mehrarbeit.
- 2 Die zusammenveranlagten Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielten im Streitjahr 2012 u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Kläger stand als Feuerwehrbeamter im Dienst der Stadt A. In den Jahren 2002 bis 2007 betrug die wöchentliche Dienst- bzw. Arbeitszeit des Klägers entgegen geltenden Rechts teilweise mehr als 48 Stunden. Die Stadt A gewährte dem Kläger daher im Februar und Oktober 2012 für die rechtswidrig geleistete Mehrarbeit eine Ausgleichszahlung in Höhe von 14.537,16 €. In der Steuererklärung für das Jahr 2012 gab der Kläger die erhaltene Zahlung als Entschädigung bzw. Arbeitslohn für mehrere Jahre an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) bezog den Betrag als nach § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermäßigt zu besteuern den Arbeitslohn für mehrere Jahre in die Veranlagung der Kläger ein. Ein entsprechender Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 erging am 27. Dezember 2013. Der dagegen eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 10. April 2015 als unbegründet zurückgewiesen.
- 3 Die nachfolgend erhobene Klage wurde vom Finanzgericht (FG) mit seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 291 veröffentlichten Entscheidung als unbegründet abgewiesen.
- 4 Mit ihrer Revision bringen die Kläger vor: Die empfangene Zahlung sei kein Arbeitslohn. Denn sie beruhe auf einer schuldhaften Verletzung der Arbeitgeberpflichten des Dienstherrn und sei als Schadensersatz einzuordnen. Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) habe in seiner Entscheidung Fuß vom 25. November 2010 C-429/09 (EU:C:2010:717) dargelegt, dass der vorrangig durch Freizeitausgleich zu erfüllende Anspruch ein Schadensersatzanspruch sei. Auch das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) habe in seiner Entscheidung vom 26. Juli 2012 2 C 70/11 (Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2012, 1472) darauf verwiesen, dass der Geldausgleich nur in Anlehnung an die zum jeweiligen Zeitpunkt der Zuvielarbeit geltenden Stundensätze für Mehrarbeit zu gewähren sei. Die Zahlung stelle sich nicht als Frucht der Arbeitsleistung dar. Die Zahlung sei daher keine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft. Dies folge schon aus dem erheblichen Zeitablauf zwischen Erbringung der Leistung und Zahlung der Entschädigung. Die

Entschädigungszahlung habe vielmehr einen Schaden im Privatvermögen ausgeglichen. Denn der Kläger habe nur einen Anspruch auf Freizeitausgleich geltend machen können. Wenn dieser --aus welchen Gründen auch immer-- nicht gewährt werden könne, führe das nicht zu Arbeitslohn. Die Sachlage sei nicht mit der Abgeltung verfallenen Urlaubs vergleichbar. Statt dessen liege eher eine Entschädigungszahlung für entgangene Urlaubsfreude wie im Reisevertragsrecht vor.

- 5 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG Münster vom 1. Dezember 2015 und die Einspruchsentscheidung vom 10. April 2015 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 27. Dezember 2013 dahingehend zu ändern, dass Einnahmen in Höhe von 14.537,16 € nicht der Besteuerung zu unterwerfen sind.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 8 Das FG hat zutreffend die dem Kläger zugeflossene Entschädigung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 2 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV) als steuerbaren Arbeitslohn eingeordnet.
- 9 1. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 LStDV sind Arbeitslohn alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen; es ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.
- 10 a) Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, BFHE 245, 230, BStBl II 2014, 904; vom 19. November 2015 VI R 74/14, BFHE 252, 129, BStBl II 2016, 303, und VI R 47/14, BFHE 252, 124, BStBl II 2016, 301; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 19 Rz 62; Schmidt/Krüger, 35. Aufl., § 19 Rz 45; Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 190).
- 11 b) Kein Arbeitslohn liegt allerdings vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder aufgrund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898; vom 30. Juni 2011 VI R 80/10, BFHE 234, 195, BStBl II 2011, 948, und vom 20. November 2011 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, m.w.N.). Daher führen Schadensersatzleistungen des Arbeitgebers nicht zu steuerbarem Arbeitslohn. Bei wertender Betrachtung erweist sich etwa der Ersatz des dem Arbeitnehmer aus einer auf schuldhaftem Verhalten des Arbeitgebers beruhenden fehlerhaften Besteuerung entstandenen Schadens nicht als Frucht seiner Arbeitsleistung. Vielmehr wird ein dem Arbeitnehmer in dessen Privatvermögen entstandener Schaden ausgeglichen. Der Arbeitnehmer erhält die Zuwendung nicht, weil er eine Arbeitsleistung erbracht hat, sondern weil ihm gegen den Arbeitgeber ein zivilrechtlicher Anspruch auf Schadensausgleich zusteht. Dass dieser Anspruch ohne das Arbeitsverhältnis nicht entstanden wäre, ist unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 20. September 1996 VI R 57/95, BFHE 181, 298, BStBl II 1997, 144; Heuermann/Wagner, Lohnsteuer, Rz D 86; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 19 Rz 100 Stichwort "Schadensersatz").
- 12 c) Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Denn ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht steuerbaren Bereich zuzuordnen ist, kann nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls entschieden werden (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 898; in BFHE 234, 195, BStBl II 2011, 948, und in BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, m.w.N.). Die

Tatsachenwürdigung des FG ist revisionsrechtlich bindend, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist (§ 118 Abs. 2 FGO).

- 13** 2. Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze ist das FG ohne Rechtsfehler im Rahmen seiner tatrichterlichen Würdigung zu dem Ergebnis gekommen, dass die an den Kläger geleistete Entschädigungszahlung steuerbaren Arbeitslohn darstellt.
- 14** a) Das FG ist in seiner Entscheidung unter Würdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zutreffend zu dem Ergebnis gekommen, dass sich die Leistung der Stadt A als Frucht der Arbeitsleistung des Klägers darstellt. Der Kläger hat die streitige Zahlung nach den Feststellungen des FG ausschließlich für die gegenüber der Stadt A geleisteten (zusätzlichen) Dienste im Rahmen seines Dienstverhältnisses erhalten. Der Kläger hat die Zahlung sowohl dem Grund als auch der Höhe nach nur für die von ihm geleistete Mehrarbeit und nicht etwa unabhängig davon für eine Verletzung der Arbeitgeberpflichten der Stadt A erhalten. Dies belegt nach den Feststellungen auch die konkrete Berechnung der Entschädigungszahlung im Einzelfall durch den Arbeitgeber des Klägers in Anlehnung an das Gesetz über die Mehrarbeit von Feuerwehrleuten. Zudem konnte das FG seine Entscheidung auf den Umstand stützen, dass die Zahlung (unstreitig) nicht geleistet worden wäre, wenn die rechtswidrige Mehrarbeit nicht erbracht worden wäre. Sachgrund für die Zahlung war mithin nicht eine einen Schadensersatzanspruch begründende Handlung der Stadt A, sondern allein die Erbringung der Arbeitsleistung des Klägers. Damit war auf der Grundlage der Feststellungen des FG die Annahme steuerbaren Arbeitslohns ohne Rechtsfehler möglich (für die Steuerbarkeit auch Hartz/ Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort "Mehrarbeitsentlohnung"; Datev, Lexikon für das Lohnbüro 2015, Stichwort "Mehrarbeitslohn/Mehrarbeitszuschläge").
- 15** b) Die Ausführungen des FG lassen auch unter Berücksichtigung der Rechtsausführungen der Kläger keine Rechtsfehler erkennen.
- 16** aa) Insbesondere führt die Entscheidung Fuß des EuGH (EU:C:210:717) zu keiner anderen Beurteilung der Rechtslage. Auch wenn die Entschädigung des Klägers nach den Gründen der genannten Entscheidung Ausfluss eines unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruchs ist, steht dies einer Einordnung als Arbeitslohn nicht entgegen. Denn nach § 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV ist es unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Diese Einordnung durch das nationale Recht ist auch unionsrechtskonform. Nach dem EuGH-Urteil Fuß (EU:C:2010:717, Rz 93 und 94) richten sich die Rechtsfolgen des unionsrechtlichen Ausgleichsanspruchs nach nationalem Recht. Insoweit ist es dem betroffenen Mitgliedstaat freigestellt, auf welche Art und in welcher Form der Schadensersatz gewährt wird, also ob dies in Gestalt von Freizeitausgleich oder steuerbarem Arbeitslohn erfolgt.
- 17** bb) Im Übrigen steht einem Beamten für die unionsrechtswidrig geleistete Zuvielarbeit neben einem möglichen unionsrechtlichen Staatshaftungsanspruch zugleich ein beamtenrechtlicher Ausgleichsanspruch aus den Grundsätzen von Treu und Glauben in Verbindung mit den Regeln über den Ausgleich von Mehrarbeit zu (vgl. BVerwG-Urteile vom 26. Juli 2012 2 C 29/11, BVerwGE 143, 381, und in NVwZ 2012, 1472). Dieser Ausgleichsanspruch gehört als Ausfluss aus dem beamtenrechtlichen Dienstverhältnis zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit, so dass auch insoweit die rechtliche Würdigung des FG ohne Rechtsverstoß erfolgt ist.
- 18** cc) Der zeitliche Abstand zwischen Leistung und Zufluss der Einnahmen steht der Steuerbarkeit nicht entgegen. Für die Einordnung als steuerbarer Arbeitslohn kommt es allein auf die Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis an. Der Zeitpunkt des Zuflusses hat für die Frage der Steuerbarkeit keine Bedeutung.
- 19** 3. Ob vom FA die Tarifiermäßigung (§ 34 Abs. 1 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG) zu Recht gewährt worden ist, kann wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots offenbleiben (zum Verböserungsverbot vgl. Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 96 Rz 51, m.w.N.).
- 20** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de