

Urteil vom 15. Februar 2017, VI R 20/16

Keine Steuerfreiheit einer Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten

ECLI:DE:BFH:2017:U.150217.VIR20.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 3b, EZuLV § 3, EZuLV §§ 17aff, EZuLV § 17a, EStG VZ 2013

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 24. Mai 2016, Az: 2 K 11208/15

Leitsätze

NV: Die einem Polizeibeamten gezahlte Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten nach § 17a EZuLV ist nicht nach § 3b EStG steuerfrei.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25. Mai 2016 2 K 11208/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die Steuerfreiheit von Lohnzuschlägen für Dienst zu wechselnden Zeiten.
- 2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Beamter der Bundespolizei und wurde für das Streitjahr 2013 mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 3 In den Monaten Oktober bis Dezember 2013 wurde ihm eine monatliche Zulage in Höhe von 76,70 € gezahlt. Grundlage hierfür war die Erschwerniszulagenverordnung (EZuLV). Durch eine zum 1. Oktober 2013 in Kraft getretene Änderung der EZuLV wurden die bisherigen nach § 20 EZuLV als monatliche Pauschalen gezahlten "Zulagen für Wechselschichtdienst und für Schichtdienst" in Höhe von 76,70 € durch die "Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten" (§§ 17a ff. EZuLV i.d.F. vom 20. August 2013, BGBl I 2013, 3286) ersetzt.
- 4 Nach § 17a Satz 1 EZuLV (Allgemeine Voraussetzungen) erhalten Beamte und Soldaten eine monatliche Zulage, wenn sie
 1. zu wechselnden Zeiten zum Dienst herangezogen werden und
 2. im Kalendermonat mindestens fünf Stunden Dienst in der Zeit zwischen 20 Uhr und 6 Uhr (Nachtdienststunden) leisten.
- 5 Dienst zu wechselnden Zeiten wird gemäß § 17a Satz 2 EZuLV geleistet, wenn mindestens viermal im Monat die Differenz zwischen den Anfangsuhrzeiten zweier Dienste mindestens 7 und höchstens 17 Stunden beträgt. Bereitschaftsdienst gilt nicht als Dienst im Sinne dieser Vorschrift.
- 6

§ 17b EZuLV regelt die Höhe der Zulage. Sie setzt sich nach § 17b Abs. 1 EZuLV zusammen aus

1. einem Grundbetrag von 2,40 € je geleisteter Nachtdienststunde, höchstens jedoch 108 € monatlich,
 2. einem Erhöhungsbetrag von 1 € für jede zwischen 0 Uhr und 6 Uhr geleistete Stunde sowie
 3. einem monatlichen Zusatzbetrag von 20 € für Beamte und Soldaten, die im Kalendermonat mindestens dreimal überwiegend an einem Samstag, Sonntag oder Feiertag zu Diensten herangezogen werden.
- 7** Gemäß § 17b Abs. 2 EZuLV werden geleistete Nachtdienststunden, die wegen der Höchstgrenze nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 nicht mit dem Grundbetrag abgegolten werden, jeweils in den folgenden Kalendermonat übertragen; angefangene Nachtdienststunden werden anteilig übertragen. Der Übertrag ist auf 135 Nachtdienststunden begrenzt. Die übertragenen Nachtdienststunden werden nach Maßgabe des Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 auch dann vergütet, wenn in dem entsprechenden Kalendermonat die Voraussetzungen des § 17a EZuLV nicht vorliegen.
- 8** Nach § 17d EZuLV wird die Zulage unter bestimmten Voraussetzungen bei vorübergehender Dienstunfähigkeit weitergewährt.
- 9** Darüber hinaus ist in §§ 3 ff. EZuLV eine Erschwerniszulage für Dienst zu ungünstigen Zeiten geregelt. Diese ist neben der Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten zu gewähren (§ 5 EZuLV), wenn der Beamte mit mehr als fünf Stunden im Kalendermonat zu einem solchen Dienst herangezogen wird. Nach § 3 Abs. 2 EZuLV ist Dienst zu ungünstigen Zeiten der Dienst an Sonntagen und gesetzlichen Wochenfeiertagen, an Samstagen nach 13 Uhr, an den Samstagen vor Ostern und Pfingsten nach 12 Uhr; dies gilt auch für den 24. und 31. Dezember jedes Jahres, wenn diese Tage nicht auf einen Sonntag fallen, an den übrigen Tagen in der Zeit zwischen 20 Uhr und 6 Uhr.
- 10** Der Arbeitgeber behandelte die dem Kläger gemäß §§ 17a ff. EZuLV gezahlte Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten als steuerpflichtig, so dass dieser Betrag im den Finanzbehörden übermittelten Bruttoarbeitslohn enthalten war.
- 11** In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beantragte der Kläger, die gezahlten Zulagen für Dienst zu wechselnden Zeiten im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als sonstige Werbungskosten in Höhe von 231 € steuermindernd zu berücksichtigen.
- 12** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah diese Zulagen hingegen als steuerpflichtigen Arbeitslohn an und ließ im Rahmen der streitigen Einkommensteuerfestsetzung weder den beantragten Werbungskostenabzug zu noch behandelte er die streitige Zulage als steuerfrei. Den dagegen erhobenen Einspruch wies er zurück.
- 13** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1069 veröffentlichten Gründen statt. Eine einem Polizeibeamten gezahlte Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten sei nach § 3b des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei, wenn sie nach den tatsächlich geleisteten Nachtdienststunden bemessen werde, auch wenn als weitere Voraussetzung für die Zulagengewährung Dienst zu wechselnden Zeiten hinzutreten müsse.
- 14** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 3b EStG.
- 15** Es beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 25. Mai 2016 2 K 11208/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 17** II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die dem Kläger gewährten Zuschläge für Dienst zu wechselnden Zeiten zu Unrecht in den Anwendungsbereich des § 3b EStG einbezogen.

- 18** 1. Nach § 3b Abs. 1 EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei, soweit sie bestimmte Prozentsätze des Grundlohns nicht übersteigen. Nach Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 dieser Vorschrift ist Grundlohn der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht.
- 19** a) Die Steuerbefreiung tritt allerdings nur ein, wenn die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge "für" Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit geleistet werden. Die Zahlung des Zuschlags muss folglich entsprechend zweckbestimmt erfolgen (von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3b Rz B 16; ders., in: Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 3b Rz 2; Schmidt/Levedag, EStG, 35. Aufl., § 3b Rz 1; Handzik in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 3b Rz 21 f.; Blümich/Erhard, § 3b EStG Rz 14; Herrmann in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 3b Rz 24; Senatsurteil vom 24. November 1989 VI R 92/88, BFHE 159, 157, BStBl II 1990, 315).
- 20** b) Der Zahlende entscheidet über den Zweck seiner Leistung und bestimmt bei Bestehen mehrerer Verbindlichkeiten, auf welche er leistet (§ 366 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Die Bezeichnung des Zuschlags allein ist jedoch nicht ausschlaggebend (Handzik in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 3b Rz 21; von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3b Rz B 16). Es muss sich vielmehr objektiv um ein zusätzliches Entgelt für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit handeln (von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3b Rz B 17). Begünstigt sind daher nur solche Zuschläge, die ausschließlich eine ungünstig liegende Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit abgelten (Senatsurteil vom 14. Juni 1967 VI R 226/66, BFHE 89, 241, BStBl III 1967, 609; von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 3b Rz B 24).
- 21** c) Zulagen für andere Erschwernisse sind nicht steuerfrei (Senatsurteil vom 15. September 2011 VI R 6/09, BFHE 235, 252, BStBl II 2012, 144). Diese einschränkende Auslegung des § 3b EStG rechtfertigt sich aus der Erwägung, dass er als Ausnahmenvorschrift das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbricht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juni 2005 IX R 68/03, BFH/NV 2006, 37, sowie Senatsurteile in BFHE 235, 252, BStBl II 2012, 144, und vom 22. November 1968 VI R 312/66, BFHE 94, 377, BStBl II 1969, 182, zu § 34a EStG).
- 22** 2. Die Vorentscheidung entspricht diesen Rechtsgrundsätzen nicht. Sie kann daher keinen Bestand haben. Die Zulagen für Dienst zu wechselnden Zeiten gemäß §§ 17a ff. EZuLV werden nicht für geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gewährt. Sie sind daher nicht nach § 3b Abs. 1 EStG steuerbefreit (Senatsurteil vom 15. Februar 2017 VI R 30/16, BFHE 257, 96).
- 23** a) Die streitige Zulage ist vielmehr finanzieller Ausgleich für wechselnde Dienste und die damit verbundenen besonderen Belastungen durch den Biorhythmuswechsel (Senatsurteil vom 15. Februar 2017 VI R 30/16, BFHE 257, 96).
- 24** aa) Dieser Zweck der Zahlung ergibt sich zum einen aus der Stellung der Regelung in Abschnitt 3 der EZuLV. Die Erschwernisse wegen geleisteter Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit werden durch den in Abschnitt 2 der EZuLV geregelten Zuschlag für Dienst zu ungünstigen Zeiten abgegolten. Nach § 3 EZuLV erhält diese Zulage insbesondere derjenige, der zum Dienst an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit zwischen 20 Uhr und 6 Uhr herangezogen wird. Demgemäß hat der Kläger für tatsächlich geleistete Dienststunden zu ungünstigen Zeiten auch die entsprechenden Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge erhalten. Zum anderen erschließt sich die Zweckbestimmung der Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten aus der Durchführungsverordnung des Bundesministeriums des Innern vom 12. November 2013 (Az. D3-30200/41#10; D2-30105/7#1) unter 1.4.1. Danach soll mit der Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten dem Umstand Rechnung getragen werden, dass Dienstformen mit Belastung des Biorhythmus durch häufig wechselnde Arbeitszeiten und einem hohen Anteil an Nachtdienststunden eine besondere Belastung darstellen.
- 25** Es ist nicht ersichtlich, dass der Ordnungsgeber mit den in §§ 3 ff. EZuLV und §§ 17a ff. EZuLV geregelten Zuschlägen die nämlichen Erschwernisse mehrfach entgelten wollte. Vielmehr bildet das als Anspruchsvoraussetzung in § 17a EZuLV geregelte Wechselerfordernis, das einen bestimmten Zeitunterschied bei den (Dienst-)Anfangsuhzeiten verlangt, die besonderen Belastungen durch den Biorhythmuswechsel typisierend ab.
- 26** bb) Dass zusätzlich zum Wechselerfordernis im Kalendermonat mindestens fünf (nach § 3 EZuLV zulagefähige) Nachtdienststunden (zwischen 20 Uhr bis 6 Uhr) tatsächlich geleistet werden müssen und sich die Höhe der streitigen Zulage auch nach der Anzahl der tatsächlich geleisteten Nachtdienststunden sowie der tatsächlichen Belastung durch Wochenend- und Feiertagsdienste bemisst, steht der ausschließlichen Zweckbestimmung "Belastung durch den Biorhythmuswechsel" nicht entgegen.

- 27** Denn das Wechselerfordernis (§ 17a Satz 1 Nr. 1 EZuLV) zieht regelmäßig die geforderte Anzahl an Nachtdienststunden (§ 17a Satz 1 Nr. 2 EZuLV) nach sich. Nach der in § 17a Satz 2 EZuLV enthaltenen Definition der Wechselschicht (Wechselerfordernis) ist dieser zumindest bei Vollzeitbeschäftigung die Ableistung der Arbeitszeit auch in den Nachtstunden (zwischen 20 Uhr und 6 Uhr) eigen. Überdies --darauf weist das FG zutreffend hin-- würde die Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten gemäß §§ 17a ff. EZuLV beispielsweise nicht gezahlt werden, wenn der Betroffene regelmäßig nur in den Nachtstunden tätig ist. Auch dies zeigt, dass diese Zulage die Wechseldiensteschwernisse und nicht die Mühen des Nachtdienstes abgelten soll. Dafür spricht weiter, dass die als Bemessungsgrundlage dienenden geleisteten Nachtdienststunden, die wegen der Höchstgrenze nach § 17b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EZuLV von 45 Stunden im Monat nicht mit dem Grundbetrag abgegolten werden, jeweils in den folgenden Kalendermonat zu übertragen sind (§ 17b Abs. 2 Satz 1 EZuLV). In diesem Fall wird die streitige Zulage im "Übertragungsmonat" unabhängig von den tatsächlich geleisteten Nachtdienststunden gewährt.
- 28** Der Zusatzbetrag gemäß § 17b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EZuLV (für Dienst an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen) knüpft zudem an Dienste an, die lediglich überwiegend zu begünstigten Zeiten abgeleistet worden sein müssen. § 17d EZuLV (Weitergewährung bei vorübergehender Dienstunfähigkeit) orientiert sich ebenfalls nicht an tatsächlich geleisteter Arbeit zu begünstigten Zeiten. Die dementsprechend gezahlten Zuschläge sind schon aus diesem Grund nicht begünstigt.
- 29** b) Da der Zuschlag für Dienst zu wechselnden Zeiten ausschließlich auf die Vergütung der Wechseldiensteschwernisse zielt, kommt auch eine teilweise Steuerfreistellung nicht in Betracht (Senatsurteil vom 15. Februar 2017 VI R 30/16, BFHE 257, 96).
- 30** c) Folglich kann der Senat dahinstehen lassen, ob die Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten gemäß §§ 17a ff. EZuLV wie vom FG angenommen tatsächlich als Zuschlag neben dem Grundlohn gewährt wird. Für Zuschläge für Wechselschichtarbeit, die der Arbeitnehmer für seine Wechselschichttätigkeit regelmäßig und fortlaufend bezieht, hat der BFH das verneint. Solche Zuschläge seien dem steuerpflichtigen Grundlohn zugehörig und auch nicht während der durch § 3b EStG begünstigten Nachtzeit steuerbefreit (BFH-Urteil vom 7. Juli 2005 IX R 81/98, BFHE 210, 503, BStBl II 2005, 888, m.w.N.).
- 31** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de