Urteil vom 29. November 2016, VI R 61/14

Steuerliche Berücksichtigung von Zuzahlungen für Bereitschaftsdienstzeiten

ECLI:DE:BFH:2016:U.291116.VIR61.14.0

BFH VI. Senat

EStG § 3b Abs 1, EStG § 3b Abs 2, EStG § 41a Abs 1, AO § 155, AO § 167 Abs 1 S 1, AO § 163, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 20. Oktober 2013, Az: 6 K 4246/11

Leitsätze

Werden Bereitschaftsdienste pauschal zusätzlich zum Grundlohn ohne Rücksicht darauf vergütet, ob die Tätigkeit an einem Samstag oder einem Sonntag erbracht wird, handelt es sich nicht um steuerfreie Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit i.S. des § 3b Abs. 1 EStG.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 21. Oktober 2013 6 K 4246/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt Fachkliniken in der Rechtsform einer GmbH. Seit den 1990er Jahren bezahlte sie Vergütungen für ärztlichen Bereitschaftsdienst. Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1999 wurde festgestellt, dass die Assistenzärzte für den Bereitschaftsdienst an Samstagen für die Zeit von 13:00 Uhr bis 20:00 Uhr einen Zuschlag erhielten, der während dieser Zeit nicht nach § 3b des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfrei behandelt werden könne. In der darauffolgenden Lohnsteuer-Außenprüfung wurde die Handhabung der Vergütungen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit nicht beanstandet.

2 Der Manteltarifvertrag (MTV) vom 1. April 2000 enthält zum ärztlichen Bereitschaftsdienst in § 8 Nr. 1 Buchst. a ebenso wie der MTV vom 28. März 2006 in § 12 Nr. 1 folgende Regelung:
"Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, sich auf Anforderung des Arbeitgebers außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit an einer, vom Arbeitgeber bestimmten Stelle aufzuhalten, um im Bedarfsfall die Arbeit aufzunehmen (Bereitschaftsdienst). Der Arbeitgeber darf Bereitschaftsdienst nur anordnen, wenn zu erwarten ist, dass zwar Arbeit anfällt, erfahrungsgemäß aber die Zeit ohne Arbeitsleistung überwiegt."

3 Der Entgelttarifvertrag der Klägerin lautet auszugsweise wie folgt:
"§ 5 Mehrarbeitsvergütung/Zeitzuschläge

...

2. Für Arbeiten zu folgenden Zeiten werden folgende Zuschläge pro Stunde bezahlt:

a) für Nachtarbeit	1,43 €
b) für Arbeiten an Samstagen	7,15 €
c) für Arbeiten an Sonntagen/vor dem 1. Weihnachtsfeiertag ab 12:00 Uhr/vor dem Neujahrstag ab 12:00 Uhr	7,67 €
d) für Arbeiten an Feiertagen	8,69 €.

§ 6 Bereitschaftsdienst und Rufbereitschaft

Der Bereitschaftsdienst und die Rufbereitschaft werden pauschal vergütet. Die Beträge ergeben sich aus folgender Tabelle:

	Werktag	Samstag/Sonntag/Feiertag
Ärztlicher Bereitschaftsdienst	135,85 €	202,98 €
Technische Rufbereitschaft	35,79 €	71,58 €."

4 In den Arbeitsverträgen mit den Ärzten vereinbarte die Klägerin bezüglich der Arbeitszeit Folgendes:
"Die durchschnittliche regelmäßige Arbeitszeit richtet sich jeweils nach § 6 des Manteltarifvertrages (MTV), sie beträgt zur Zeit ausschließlich der Pausen ... Wochenstunden und wird im Einzelnen durch den Dienstplan bzw. entsprechende Dienstanweisung geregelt.
Zudem ist Bereitschaftsdienst zu leisten. Dieser wird ebenfalls im Dienstplan festgelegt und dauert von montags bis freitags vom Ende der regulären Arbeitszeit bis zum Beginn der regulären Arbeitszeit am Folgetag. An Samstagen, Sonntagen und gesetzlichen Feiertagen dauert der Bereitschaftsdienst jeweils 24 Stunden."

5 Als Folge dieser Regelungen wurden die in § 5 des Entgelttarifvertrags unter Ziffer 2 aufgeführten Zuschläge an Ärzte nicht ausbezahlt, da Nachtarbeit, Arbeit an Samstagen, Sonn- und Feiertagen unter den Bereitschaftsdienst sowie dessen in § 6 geregelte Vergütung fielen. Für die Bereitschaftsdienstzahlungen war es irrelevant, ob bzw. wie viele Einsätze während dieser Zeit zu leisten waren.

6 In den Entgeltabrechnungen der Ärzte wurden die Bereitschaftsdienstzahlungen auf einen Stundensatz von 5,66 €/Werktag (WT) und 8,46 €/Samstag (Sa), Sonntag (So) und Feiertag (FT) umgerechnet und zusammen mit der Anzahl der jeweils geleisteten Stunden verschiedenen Lohnarten zugeordnet. Dabei wurden folgende Lohnarten als steuerfrei behandelt:

525 BD an WT	(25 %)	5,66
526 BD an WT	(40 %)	5,66
527 BD an So	(40 %)	8,46
528 BD an So in WT	(90 %)	5,66
529 BD an FT in WT	(165 %)	5,66
531 BD an Sa	(25 %)	8,46
533 BD an So	(50 %)	8,46
534 BD an So	(75 %)	8,46
536 BD an FT	(125 %)	8,46

7 Im Lohnsteuer-Außenprüfungsbericht für den Zeitraum 1. August 2003 bis 30. November 2007 wurde die gezahlte Pauschale als Grundlohn für die Zeit des Bereitschaftsdienstes behandelt, der noch der Lohnsteuer zu unterwerfen

sei. Die Klägerin habe die Pauschale in einen Stundensatz umgerechnet und diesen Stundenlohn sodann zu Unrecht als steuerfreien Zuschlag behandelt.

8 Dementsprechend erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen Nachforderungsbescheid über 129.540,85 € Lohnsteuer.

9 Die gegen den Nachforderungsbescheid nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 106 veröffentlichten Gründen ab. Während des Klageverfahrens lehnte das FA einen Antrag der Klägerin auf abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 der Abgabenordnung (AO) ab.

10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

11 Sie beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 21. Oktober 2013 6 K 4246/11 aufzuheben und den Lohnsteuernachforderungsbescheid vom 12. Januar 2009 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2011 dahingehend zu ändern, dass die nachzufordernde Lohnsteuer auf 1.972,27 € zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer festgesetzt wird, hilfsweise die nachzufordernde Lohnsteuer im Billigkeitsweg auf 1.972,27 € festzusetzen.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat zu Recht Lohnsteuer für die Vergütung des Bereitschaftsdienstes nachgefordert, wie das FG zutreffend erkannt hat.

14 1. Nach § 3b Abs. 1 EStG sind neben dem Grundlohn gewährte Zuschläge steuerfrei, wenn sie für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden.

15 a) § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG definiert Grundlohn als laufenden Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht. Der laufende Arbeitslohn ist, wie sich aus § 39b EStG ergibt, von sonstigen Bezügen abzugrenzen. Laufender Arbeitslohn ist das dem Arbeitnehmer regelmäßig zufließende Arbeitsentgelt (Monatsgehalt, Wochen- oder Tageslohn, Überstundenvergütung, laufend gezahlte Zulagen oder Zuschläge und geldwerte Vorteile aus regelmäßigen Sachbezügen); er ist in einen Stundenlohn umzurechnen (Senatsurteile vom 16. Dezember 2010 VI R 27/10, BFHE 232, 174, BStBl II 2012, 288, und vom 17. Juni 2010 VI R 50/09, BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43, m.w.N.).

16 b) Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist weiter, dass die Zuschläge neben dem Grundlohn geleistet werden; sie dürfen nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, auch an Sonn- und Feiertagen oder nachts geleistete Tätigkeit sein (Kanzler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3b EStG Rz 21). Hierfür ist regelmäßig erforderlich, dass in dem Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Nacht- und Sonntagsarbeit und der Lohnhöhe hergestellt ist (vgl. Urteil des Bundesarbeitsgerichts von 27. Mai 2003 9 AZR 180/02, Zeitschrift für Tarifrecht 2004, 212). Die Steuerbefreiung greift zudem nur, wenn die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind (Senatsurteil in BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43, m.w.N.), und setzt grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonntagen, Feiertagen oder zur Nachtzeit voraus (Senatsurteile vom 28. November 1990 VI R 90/87, BFHE 163, 73, BStBl II 1991, 293, und vom 8. Dezember 2011 VI R 18/11, BFHE 236, 97, BStBl II 2012, 291).

17 Dadurch soll von vornherein gewährleistet werden, dass ausschließlich Zuschläge steuerfrei bleiben, bei denen betragsmäßig genau feststeht, dass sie nur für die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden und keine allgemeinen Gegenleistungen für die Arbeitsleistung darstellen. Hieran fehlt es jedoch, wenn die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit lediglich allgemein abgegolten wird, da hierdurch weder eine Zurechnung der Sache

nach (tatsächlich geleistete Arbeit während begünstigter Zeiten) noch der Höhe nach (Steuerfreistellung nur nach %-Sätzen des Grundlohns) möglich ist (Senatsurteil vom 22. Oktober 2009 VI R 16/08, BFH/NV 2010, 201, m.w.N.).

18 c) Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin im Streitfall neben dem Grundlohn keine Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt. Vielmehr hat sie ausweislich der für den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG die streitigen Zusatzzahlungen allgemein --ohne Ansehung der von den Ärzten im Einzelnen tatsächlich zu den nach § 3b Abs. 2 EStG begünstigten Zeiten geleisteten Arbeitsstunden-- gewährt. Aus den geleisteten Bereitschaftsdienstzeiten wurden lediglich im Nachhinein die Stunden zu begünstigten Zeiten herausgerechnet und als steuerfrei behandelt.

19 Die einzelnen genannten Beträge werden einheitlich für Werktagsdienst einerseits und Samstags-, Sonntags- und Feiertagsarbeit andererseits angegeben. Die streitige Vergütung ist somit Teil einer einheitlichen --erhöhten-- Entlohnung für die gesamten Bereitschaftsdienste, die auch die Erschwernisse der Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit entgilt. Bei derartigen Zahlungen handelt es sich nicht um Zuschläge i.S. des § 3b Abs. 1 EStG. Vielmehr haben diese Vergütungen den Charakter einer generell erhöhten Entlohnung (Senatsurteil vom 24. November 1989 VI R 92/88, BFHE 159, 157, BStBl II 1990, 315).

20 Dadurch werden gerade nicht die besonderen Erschwernisse und Belastungen finanziell ausgeglichen, die mit Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verbunden sind, sondern vielmehr die Bereitschaftsdienstzeiten allgemein, d.h. sowohl für Samstage, Sonntage und Feiertage als auch für die Werktage, mit einer Zusatzvergütung bedacht.

21 2. Die Klägerin ist ihrer Verpflichtung zur Einbehaltung, Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer (§ 41a Abs. 1 EStG) in gesetzlicher Höhe nicht nachgekommen. Folglich konnte sie durch den angefochtenen Lohnsteuernachforderungsbescheid gemäß § 155 i.V.m. § 167 Abs. 1 Satz 1 AO in Anspruch genommen werden. Dabei musste das FA, weil es sich um die behördliche Änderung der Steueranmeldung der Klägerin und somit um eine Steuerfestsetzung handelte, kein Entschließungs- und Auswahlermessen ausüben (vgl. Senatsbeschluss vom 11. Juli 2016 VI B 14/16, BFH/NV 2016, 1540; Senatsurteil vom 17. Mai 1985 VI R 137/82, BFHE 144, 217, BStBl II 1985, 660, zur Inanspruchnahme des Arbeitnehmers durch Nachforderungsbescheid).

22 3. Der Antrag auf eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163 AO kann im streitgegenständlichen Verfahren keinen Erfolg haben.

23 Die Steuerfestsetzung und die Entscheidung über eine abweichende Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen sind nach ständiger Rechtsprechung in zwei gesonderten Verwaltungsverfahren zu prüfen und in zwei Verwaltungsakten vorzunehmen. Im Anfechtungsverfahren gegen die Steuerfestsetzung kann der Bundesfinanzhof (BFH) deshalb grundsätzlich nicht über einen Billigkeitsantrag entscheiden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21. Januar 1992 VIII R 51/88, BFHE 168, 500, BStBl II 1993, 3, m.w.N.; vom 1. Oktober 1997 X R 149/94, BFHE 184, 412, BStBl II 1998, 247, II.6., und vom 21. September 2000 IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178; Klein/Rüsken, AO, 13. Aufl., § 163 Rz 2).

24 Nachdem ein Antrag auf eine abweichende Festsetzung der Steuer aus Billigkeitsgründen bereits gegenüber dem FA gestellt und von diesem mit Bescheid vom 12. Juli 2013 abgelehnt wurde, ist über eine Maßnahme nach § 163 AO in dem sich gegen diesen Bescheid richtenden gesonderten Verfahren zu entscheiden. Im Rahmen dieser Ermessensentscheidung wird auch darüber zu befinden sein, ob im Streitfall aus Billigkeitsgründen die Steuer abweichend festzusetzen ist, weil die Klägerin aufgrund der Ergebnisse der durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfungen auf die Ordnungsmäßigkeit ihres Vergütungssystems für Bereitschaftsdienste vertraut hat und sich diesbezüglich in einem Rechtsirrtum befand (vgl. Senatsurteile vom 20. Juli 1962 VI 167/61 U, BFHE 76, 64, BStBl III 1963, 23; vom 26. Januar 1992 VI R 177/88, BFHE 167, 359, BStBl II 1992, 696).

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de