Urteil vom 15. Februar 2017, VI R 30/16

Keine Steuerfreiheit einer Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten

ECLI:DE:BFH:2017:U.150217.VIR30.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 3b, EZulV § 3, EZulV § 17aff, FGO § 76, FGO § 139 Abs 3 S 3, EZulV § 17a, EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 27. Juni 2016, Az: 10 K 146/15

Leitsätze

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

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28. Juni 2016 10 K 146/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Streitig ist die Steuerfreiheit von Lohnzuschlägen für Dienst zu wechselnden Zeiten.

2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und wurden für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger ist als Polizeivollzugsbeamter der Bundespolizei nichtselbständig tätig und erzielte im Streitjahr neben seinen Grundbezügen u.a. Zulagen für Dienst zu wechselnden Zeiten gemäß §§ 17a ff. der Erschwerniszulagenverordnung (EZulV) i.d.F. vom 20. August 2013 (BGBl I 2013, 3286) in Höhe von insgesamt 1.029,80 €. Diese Zulagen behandelte der Arbeitgeber als steuerpflichtigen Arbeitslohn und unterwarf sie dem Lohnsteuerabzug.

3 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.

4 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.

5 § 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.

6 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.

7 Nach § 17d EZulV wird die Zulage unter bestimmten Voraussetzungen bei vorübergehender Dienstunfähigkeit weitergewährt.

8 Zudem erhielt der Kläger --unstreitig steuerfreie-- Zulagen für Dienst zu ungünstigen Zeiten nach § 3 EZulV und damit insbesondere für Dienststunden an Sonn- und Feiertagen sowie zur Nachtzeit zwischen 20 Uhr und 6 Uhr.

9 Den übermittelten Bruttoarbeitslohn legte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Einkommensteuerfestsetzung des Streitjahres zugrunde. Der hiergegen erhobene Einspruch, mit dem die Kläger die Steuerfreiheit der Zulage für Dienst zu wechselnden Zeiten geltend machten, blieb ohne Erfolg. Die daraufhin erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1407 veröffentlichten Gründen ab.

10 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen wie materiellen Rechts (§ 3b des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

11 Sie beantragen sinngemäß,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 28. Juni 2016 10 K 146/15 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2014 vom 16. März 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juni 2015 mit der Maßgabe zu ändern, dass die Zulage für den Dienst zu wechselnden Zeiten in Höhe von 1.029,80 € steuerfrei bleibt, sowie
die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Einspruchsverfahren für notwendig zu erklären und das FA zu verurteilen, die hieraus entstandenen notwendigen und angemessenen Rechtsverfolgungskosten zu erstatten.

12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

13 II. Die Revision der Kläger ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zutreffend darauf erkannt, dass die streitigen Zulagen nicht in den Anwendungsbereich des § 3b EStG einzubeziehen sind.

14 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.

15 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).

16 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).

17 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 Ausnahmevorschrift 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).

18 2. Die Vorentscheidung entspricht diesen Rechtsgrundsätzen. 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.

19 a) Die streitige Zulage ist vielmehr finanzieller Ausgleich für wechselnde Dienste und die damit verbundenen besonderen Belastungen durch den Biorhythmuswechsel.

20 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.

21 Es ist nicht ersichtlich, dass der Verordnungsgeber 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-)Anfangsuhrzeiten verlangt, die besonderen Belastungen durch den Biorhythmuswechsel typisierend ab.

22 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.

23 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 Wechseldiensterschwernisse 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.

24 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.

25 b) Da der Zuschlag für Dienst zu wechselnden Zeiten ausschließlich auf die Vergütung der Wechseldiensterschwernisse zielt, kommt auch eine teilweise Steuerfreistellung nicht in Betracht.

26 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.).

27 3. Das angefochtene Urteil ist auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers aufzuheben. Der erkennende Senat hat den von den Klägern gerügten Verstoß wegen Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) geprüft. Er erachtet diese Rüge indes nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer weiteren Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

28 4. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (BFH-Urteil vom 26. August 2010 III R 47/09, BFHE 230, 563, BStBl II 2011, 589, m.w.N.).

29 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de