

Urteil vom 19. April 2021, VI R 8/19

Keine Steuerbefreiung für beamtenrechtliches pauschales Sterbegeld

ECLI:DE:BFH:2021:U.190421.VIR8.19.0

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 11, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 11 Abs 1 S 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 24 Nr 2, EStG § 38a Abs 1 S 2, EStG § 38a Abs 1 S 3, LStDV § 1 Abs 1 S 2, BeamtVG NW § 16 Nr 2, BeamtVG NW § 18 Abs 1, EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 15. Januar 2019, Az: 11 K 11160/18

Leitsätze

Das nach beamtenrechtlichen Grundsätzen gezahlte pauschale, nach den Dienstbezügen bzw. dem Ruhegehalt des Verstorbenen bemessene Sterbegeld ist nicht nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 16.01.2019 - 11 K 11160/18 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist verheiratet und wurde für das Streitjahr (2016) mit ihrem Ehemann zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.
- 2 Im November 2015 verstarb die Mutter (M) der Klägerin. Diese war Ruhestandsbeamtin des Landes Nordrhein-Westfalen (NRW). Beerbt wurde M von der Klägerin und deren beiden Geschwistern. Die Klägerin übernahm das Amt der Testamentsvollstreckerin. Als solche verwaltete sie auch das Konto ihrer verstorbenen Mutter bei der Sparkasse B.
- 3 Anlässlich des Todes der M informierte das Landesamt für Besoldung und Versorgung NRW (Landesamt) die Klägerin Anfang Dezember 2015 u.a. darüber, dass Abkömmlinge der Verstorbenen ein Sterbegeld in Höhe der doppelten Bruttobezüge des Sterbemonats aufgrund § 18 Abs. 1 des Beamtenversorgungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen vom 16.05.2013 (Landesbeamtenversorgungsgesetz --LBeamtVG NRW a.F.--) erhielten.
- 4 Die Klägerin reichte daraufhin beim Landesamt die entsprechende Erklärung zum Erhalt des Sterbegeldes ein. Dabei gab sie an, dass neben ihr weitere Anspruchsberechtigte vorhanden seien. Das Sterbegeld solle an die Klägerin ausgezahlt und auf das von ihr verwaltete ehemalige Konto der M bei der Sparkasse B überwiesen werden. Sie gab weiter an, die Einverständniserklärung für die Auszahlung des Sterbegeldes an sie durch die übrigen anspruchsberechtigten Personen liege vor, die erforderlichen Erklärungen würden nachgereicht.
- 5 Im Januar des Streitjahres gewährte das Landesamt der Klägerin ein Sterbegeld in Höhe von ... € brutto und erläuterte, aufgrund der Zahlung an die Klägerin könnten andere Berechtigte keine Zahlung von Sterbegeld mehr verlangen.
- 6 Nach Abzug von einbehaltener Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag überwies das Landesamt ... € auf das Konto bei

der Sparkasse B.

- 7 Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Klägerin und ihres Ehemannes erhöhte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit um den Betrag von ... €. Zugleich gewährte er einen Freibetrag für Versorgungsbezüge in Höhe von 3.176 € sowie den Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102 € und rechnete die einbehaltenen Abzugsbeträge an.
- 8 Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Der im Anschluss erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 535 veröffentlichten Gründen statt.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Es beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 1. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass es sich bei dem vom Landesamt an die Klägerin gezahlten Sterbegeld um Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) handelt.
- 14 a) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Wartegelder, Ruhegelder, Witwen- und Waisengelder und andere Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen. Die Vorschrift erweitert die persönliche Zurechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit auf Rechtsnachfolger eines Arbeitnehmers (s. Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl., § 19 Rz 7). Soweit ein Rechtsnachfolger Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis des Rechtsvorgängers bezieht, gilt er selbst als Arbeitnehmer (§ 24 Nr. 2 EStG, § 1 Abs. 1 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung --LStDV--).
- 15 b) M bezog als Ruhestandsbeamtin des Landes NRW Versorgungsbezüge. Die Klägerin hatte zusammen mit ihren Geschwistern als Abkömmlinge der M nach § 18 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 LBeamtVG NRW a.F. Anspruch auf Sterbegeld als Teil der Hinterbliebenenversorgung (§ 16 Nr. 2 LBeamtVG NRW a.F.). Bei dem Sterbegeld handelt es sich gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG um steuerbare, der Klägerin als Miterbin und damit Gesamtrechtsnachfolgerin der M zuzurechnende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (s. Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 252).
- 16 2. Das FG ist weiter zu Recht davon ausgegangen, dass das Sterbegeld der Klägerin gemäß § 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG im Streitjahr in voller Höhe von ... € zugeflossen ist.
- 17 a) Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Nach § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt für den Zufluss von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG. Arbeitslohn, der --wie im Streitfall-- nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), wird nach § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.
- 18 aa) Für den Zufluss von Arbeitslohn kommt es nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats nicht auf das Innehaben von Ansprüchen (gegen den Arbeitgeber), sondern auf die Erfüllung dieser Ansprüche an. Zuflusszeitpunkt ist damit der Tag, an dem der Arbeitnehmer durch die Erfüllung seines Anspruchs die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt (z.B. Senatsurteil vom 07.07.2020 - VI R 14/18, BFHE 269, 539, BStBl II 2021, 232, Rz 38).
- 19 bb) Zwar ist der Zufluss bei einer Gesamthandsgemeinschaft wie der Erbengemeinschaft bei jedem Mitglied in der Regel in dem Zeitpunkt gegeben, zu dem die Gemeinschaft die wirtschaftliche Verfügungsmacht erhält (Seiler in

Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl., § 11 Rz 19). Bei dem hier streitgegenständlichen Sterbegeld nach § 18 Abs. 1 LBeamtVG NRW a.F. handelt es sich indes um einen beamtenrechtlichen Versorgungsanspruch eigener Art, den beim Tode eines Beamten nicht dessen Erben als solche erwerben, sondern der originär zugunsten der in § 18 Abs. 1 LBeamtVG NRW a.F. als sterbegeldberechtigten bezeichneten Personen entsteht und daher auch nicht in den Nachlass des Verstorbenen fällt (s. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 22.09.1966 - II C 26.66; Kazmaier in Stegmüller/Schmalhofer/Bauer, Beamtenversorgungsgesetz des Bundes und der Länder, § 18 BeamtVG Rz 10). Die Sterbegeldberechtigten sind auch weder Teilgläubiger (§ 420 des Bürgerlichen Gesetzbuches --BGB--) noch bilden sie eine Gesamthandgläubigerschaft i.S. des § 432 BGB (s. BVerwG-Urteil vom 22.09.1966 - II C 26.66).

- 20** b) Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die Gutschrift auf dem Konto der verstorbenen M im Streitfall zu einem Zufluss des Sterbegeldes bei der Klägerin geführt hat (s.a. Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 254). Die Gutschrift auf dem Konto der Erbengemeinschaft hatte die Klägerin gegenüber dem Landesamt selbst veranlasst. Das FG hat zudem bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), die Klägerin habe gegenüber dem Landesamt erklärt, dass die Zahlung im Einverständnis mit den Geschwistern allein an sie habe erfolgen sollen. Entsprechend wollte das Landesamt das Sterbegeld mit befreiender Wirkung allein an die Klägerin auszahlen. Als Testamentsvollstreckerin hatte die Klägerin zudem die Befugnis, über das betreffende Konto zu verfügen (§ 2205 Satz 2 BGB). Etwaige Weiterleitungen an ihre Geschwister hat das FG nicht festgestellt. Solche hat die Klägerin nach Aktenlage im Streitjahr auch nicht geltend gemacht.
- 21** c) Da das Sterbegeld nicht in den Nachlass fiel und im Streitfall allein der Klägerin zugeflossen ist, hat das FG auch zutreffend entschieden, dass das FA nicht zu einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verpflichtet war.
- 22** 3. Zu Unrecht hat das FG das Sterbegeld nach § 18 Abs. 1 LBeamtVG NRW a.F. aber als gemäß § 3 Nr. 11 EStG steuerfreien Bezug beurteilt (zur Steuerpflicht des Sterbegeldes aus einem Versorgungswerk bzw. einer Pensionskasse s. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.11.2016 - X R 13/14, und vom 05.11.2019 - X R 38/18).
- 23** a) Nach § 3 Nr. 11 EStG sind u.a. Bezüge aus öffentlichen Mitteln, die wegen Hilfsbedürftigkeit bewilligt werden, steuerfrei.
- 24** aa) Öffentliche Mittel sind solche, die aus einem öffentlichen Haushalt stammen, d.h. über die Mittel nur nach Maßgabe der haushaltsrechtlichen Vorschriften des öffentlichen Rechts verfügt werden kann und ihre Verwendung im Einzelnen gesetzlich geregelter Kontrolle unterliegt (z.B. Senatsurteil vom 15.11.1983 - VI R 20/80, BFHE 139, 536, BStBl II 1984, 113, m.w.N.).
- 25** bb) Hilfsbedürftig sind zunächst die Personen, die nach § 53 AO als bedürftig angesehen werden, d.h. solche Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands (§ 53 Nr. 1 AO) oder ihrer wirtschaftlichen Lage (§ 53 Nr. 2 AO) der Hilfe bedürfen. Wirtschaftlich hilfsbedürftig sind dabei nur solche Personen, deren Bezüge das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe (§ 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch) nicht übersteigen (s.a. Senatsurteil vom 27.04.1973 - VI R 154/69, BFHE 109, 242, BStBl II 1973, 588, zu § 18 Abs. 2 des Steueranpassungsgesetzes, m.w.N.).
- 26** Das schließt allerdings nicht aus, dass einmalige Zuwendungen auch bei Personen mit höheren Einkünften steuerfrei sind, wenn sie der Behebung einer akuten Notlage dienen (Senatsurteil vom 13.08.1971 - VI R 171/68, BFHE 103, 350, BStBl II 1972, 57). Aus diesem Grund werden unter die Steuerbefreiung auch die im öffentlichen Dienst gewährten Beihilfen in Krankheits-, Geburts- und Todesfällen eingeordnet (zuletzt Senatsurteil vom 18.05.2004 - VI R 128/99, BFH/NV 2005, 22, m.w.N.). Die Hilfsbedürftigkeit der Beihilfeempfänger wird hierbei typisierend nicht aus ihrer wirtschaftlichen Situation, sondern aus dem Anlass der Beihilfeleistung abgeleitet (s. Senatsurteil in BFHE 109, 242, BStBl II 1973, 588).
- 27** b) Eine Einordnung des pauschalen Sterbegeldes gemäß § 18 Abs. 1 LBeamtVG NRW a.F. als nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfreier Bezug kommt danach nicht in Betracht (ebenso Urteil des FG Düsseldorf vom 15.06.2020 - 11 K 2024/18 E, EFG 2020, 1295; Ross, in Frotscher/Geurts, EStG, § 3 Nr. 11 Rz 17; a.A. Schmidt/Levedag, a.a.O., § 3 Nr. 11 Rz 42 --anders wiederum BeckOK EStG/Levedag, EStG § 3 Nr. 11 Rz 25--; Stahl in Bordewin/Brandt, § 3 Nr. 11 EStG Rz 28).
- 28** aa) Zwar ist es zwischen den Beteiligten zu Recht unstrittig, dass es sich insoweit um einen Bezug aus öffentlichen Mitteln handelt, weshalb der Senat insoweit von einer weiteren Begründung Abstand nimmt.

- 29** bb) Die Voraussetzungen, unter denen ein Anspruch auf pauschales Sterbegeld entsteht, rechtfertigen allerdings keine Einbeziehung in die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 11 EStG. Dies ergibt sich insbesondere nicht aus einem "Erst-Recht-Schluss" im Vergleich zu den als steuerfrei i.S. der Vorschrift anerkannten Beihilfeleistungen im öffentlichen Dienst (zur Kritik an der Steuerfreiheit der Beihilfeleistungen im öffentlichen Dienst, s. von Beckerath in Kirchhof/Seer, a.a.O., § 3 Nr. 11 Rz 29, und in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 3 Rz B 11/80 "Beihilfen im öffentlichen Dienst"; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 3 Nr. 11 Rz 6 "Beihilfen ...").
- 30** (1) Der Zweck des Sterbegeldes hat sich durch dessen Neuregelung im Jahr 1962 erheblich gewandelt. Seitdem die Zahlung der Hinterbliebenenbezüge in Form von Witwen- und Waisengeld bereits mit dem Ablauf des Sterbemonats beginnt (§ 27 Abs. 1 des Gesetzes über die Versorgung der Beamten und Richter des Bundes --Beamtenversorgungsgesetz--; durch Dienstrechtsanpassungsgesetz vom 16.05.2013 mit Wirkung vom 01.06.2013 übergeleitet in das LBeamVG NRW a.F., Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen Nr. 15 vom 24.05.2013), ist der ursprüngliche Hauptzweck des Sterbegeldes, die Versorgung der Hinterbliebenen in den ersten Monaten nach dem Tod des Beamten zu decken, entfallen (Brockhaus in Schütz/Maiwald, BeamtR, § 18 BeamtVG, Rz 12; Plog/Wiedow, BBG, § 18 BeamtVG, Rz 2). Das Sterbegeld hat seitdem nur noch den Zweck, den Hinterbliebenen die Bestreitung der mit dem Tod des Beamten zusammenhängenden besonderen Aufwendungen zu erleichtern, d.h. dazu beizutragen, z.B. die Kosten für die letzte Krankheit und die Bestattung des Beamten zu tragen (s. BVerwG-Urteil vom 10.12.1965 - VI C 35.64, BVerwGE 23, 52) sowie diejenigen Mehrbelastungen, die die Umstellung auf die veränderten Lebensverhältnisse infolge des Todesfalls für die Hinterbliebenen sonst mit sich bringt (s. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 18.01.1977 - VI ZR 250/74; Beschluss des Oberverwaltungsgerichts Rheinland-Pfalz vom 14.02.2001 - 10 A 10088/01).
- 31** Anders als die Gewährung von (Krankheits-)Beihilfen oder etwa dem --von den Finanzbehörden als nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei beurteilten-- sog. Kostensterbegeld gemäß § 18 Abs. 2 Nr. 2 LBeamVG NRW a.F. ist die Zahlung von pauschalem Sterbegeld nach § 18 Abs. 1 LBeamVG NRW a.F. nicht davon abhängig, dass den berechtigten Personen anlässlich des Todesfalls Kosten tatsächlich oder mindestens in Höhe des Sterbegeldes entstanden sind (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Göttingen vom 22.10.2020 - 2 A 336/19; s.a. BFH-Urteil vom 23.11.2016 - X R 13/14, Rz 15). Insoweit kam es dem Gesetzgeber ersichtlich allein auf die familiären Beziehungen zu dem Verstorbenen an (s. BVerwG-Urteil vom 22.09.1966 - II C 26.66).
- 32** (2) Zudem orientiert sich das pauschale Sterbegeld an den Dienst- oder Anwärterbezügen bzw. am Ruhegehalt des Verstorbenen im Sterbemonat (s. § 18 Abs. 1 Sätze 2 und 3 LBeamVG NRW a.F.), nicht aber --wie die Zahlung von Beihilfen-- an der wegen des anlassbezogenen tatsächlichen Aufwands typisierend vermuteten Hilfsbedürftigkeit des Empfängers (Ross in Frotscher/Geurts, a.a.O., § 3 Nr. 11 Rz 17; HHR/Bergkemper, § 3 Nr. 11 EStG Rz 6). Es unterscheidet sich damit nicht nur von den als nach § 3 Nr. 11 EStG steuerfrei beurteilten Beihilfen im Krankheitsfall, sondern auch von --ggf. neben dem pauschalen Sterbegeld gewährten-- Beihilfen im Todesfall.
- 33** Eine typisierend unterstellte Hilfsbedürftigkeit kann in Bezug auf den Anspruch auf pauschales Sterbegeld nach alledem nicht angenommen werden (zur Notwendigkeit der Prüfung der individuellen Verhältnisse s. bereits Gutachten des Reichsfinanzhofs vom 28.09.1927 - VI D 2/27, RFHE 22, 62).
- 34** 4. Bei dem Sterbegeld handelt es sich jedoch um einen Versorgungsbezug i.S. des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG (s. Senatsurteil vom 08.02.1974 - VI R 303/70, BFHE 111, 339, BStBl II 1974, 303). Unerheblich ist dabei, dass es sich um einen einmaligen Bezug handelt (Senatsurteil in BFHE 111, 339, BStBl II 1974, 303).
- 35** Hiervon ist auch das FA ausgegangen und hat die Einnahmen um den Versorgungsfreibetrag nach § 19 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Sätzen 3 und 7 EStG sowie den Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 102 € gemäß § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. b EStG gemindert.
- 36** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de